

REVISTA

DEBATES

DE DERECHO TRIBUTARIO Y FINANCIERO

DERECHO PENAL TRIBUTARIO

Año IV - Nº 11 - Junio 2024



Centro de Estudios de Derecho Financiero y Derecho Tributario
Facultad de Derecho, Universidad de Buenos Aires
Av. Figueroa Alcorta 2263 (C1425CKB)
www.derecho.uba.ar - cedfdt@derecho.uba.ar

ISSN 2953-450X

Publicación periódica registrada en DNDA

REVISTA

DEBATES

DE DERECHO TRIBUTARIO Y FINANCIERO

DERECHO PENAL TRIBUTARIO

Año IV - N° 11 - Junio 2024

PROPIETARIO

Facultad de Derecho, Universidad de
Buenos Aires

DIRECTOR

Horacio G. Corti

SUBDIRECTOR

Pablo Revilla

CONSEJO EDITORIAL

Fabiana H. Schafrik

Gladys V. Vidal

Horacio F. Cardozo

Patricio Urresti

Juan Manuel Álvarez Echagüe

**Responsables de
este número:**

DIRECTORES

Juan Manuel Álvarez Echagüe

Horacio Cardozo

COORDINADORAS

Natalia Crede

María Elena Lumiento

Flavia Lamarre

DISEÑO

Ana L. Sancineto Barsuglia

Palabras preliminares

Horacio G. Corti 5

Editorial

Juan Manuel Álvarez Echagüe 24

PRIMERA PARTE: CONVOCATORIA GENERAL

La responsabilidad penal de la empresa

Dora Esther Ayala Rojas y Dardo E. Spessot 26

La tercerización de servicios profesionales y su repercusión en el derecho tributario penal

José Daniel Barbato 40

Facultades de la querrela en el régimen penal tributario. Análisis de la jurisprudencia relevante

Fernando Alfredo Calandra 54

La múltiple imputación penal tributaria. ¿Su derivación en un delito co-penado que extingue la pena del posterior?

Antonio Javier Cricco 66

La ausencia de diseño de política tributaria y política criminal en la república argentina. la extinción de la acción penal tributaria por pago y reparación integral como modo normal de conclusión del proceso penal tributario

María Carolina García Soriano 76

El proceso de atribución de responsabilidad penal a personas jurídicas enfoque peruano

Sonia Jackeline Miranda Ávalos 108

Relación entre la licitud de la empresa y la recaudación fiscal en el Ecuador

María Alexandra Naranjo Naranjo y Katia C. Yépez Padilla 120

Culpabilidad, dolo y capacidad de acción de la persona jurídica

Ivonne Alejandra Orozco González 132

Aspectos generales de la tipificación de los delitos fiscales desde la perspectiva de la legislación mexicana

Juan Manuel Ortega Maldonado y Beatriz Monrroy López 143

La reparación integral como límite a la potestad punitiva del estado en los delitos tributarios Anderson Christian Saltzer Chávez	157
Notas al pronunciamiento “alpha shipping sa” de la csjn sobre prescripción penal tributaria infraccional José María Sferco	174
Algunas líneas sobre la reparación integral como método extintivo de la acción penal y su aplicación al ámbito penal tributario Juan Waissman	180
 SEGUNDA PARTE: TRABAJOS DEL CURSO <i>COMPLIANCE FISCAL</i>	
Integración de la inteligencia artificial con el compliance tributario Karina Lucía Álvarez Mendiara	196
Adaptación de programas de <i>tax compliance</i> a cuestiones de tributación provincial y de la caba en la argentina María Julieta Canobbio	205
La UNE 19602 como modelo de prevención de riesgos para Argentina Mariel Carboni	218
<i>Compliance</i> fiscal para microempresas María Victoria Di Gloria	224
El <i>compliance officer</i> y su rol como garante en el derecho penal tributario Joaquín Lago	233
El contador público independiente como usuario del <i>compliance</i> Monica A. Majchrzak	241

PALABRAS PRELIMINARES

EL DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO: FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL, IMPLEMENTACIÓN ADMINISTRATIVA Y PROTECCIÓN PENAL

Presentamos en esta oportunidad el número 11 de nuestra revista *Debates*, dirigida por el profesor Juan Manuel Álvarez Echagüe y dedicada al derecho penal tributario. Ya es la segunda publicación sobre el asunto, pues como dice el director en la presentación que sigue a este breve ensayo, el primer número también estuvo dedicado a esta materia.

Estamos transcurriendo el cuarto año de nuestra publicación institucional, que se está convirtiendo, gracias a la tarea colaborativa y desinteresada de profesores, investigadores, colegas y alumnos, en un clásico y en un orgullo. Tales son los calificativos que utiliza Juan Manuel en su editorial, que aquí los reitero y también hago míos. Ojalá que nuestros lectores compartan esta apreciación.

Nuestra vocación, y nuestro desafío, consiste en generar un ámbito académico que conjugue, ambiciosamente, rigurosidad intelectual, profundidad en la investigación, libertad de pensamiento, apertura al diálogo y pluralismo interpretativo, aspectos estos últimos esenciales, en todos los estudios, claro, pero fundamentalmente en las humanidades, entre las que se encuentra la ciencia jurídica (nuestra ciencia jurídico-financiera), pero también las ciencias humanas y sociales (así las finanzas públicas, en su multiplicidad de facetas: cultural, sociológica, política, económica, histórica, etc.).

Esos mismos criterios son los que nos guían en el desarrollo de nuestra Maestría así como en la diversidad de actividades organizadas por las diferentes comisiones de nuestro Centro de Estudios.

Abusando tal vez de mi rol me gustaría continuar aquí con una serie reflexiones exploratorias que fui realizando en algunas de las ediciones anteriores de nuestra publicación, a partir de un paradigma teórico que venimos denominando “teoría general de la constitución financiera” y sobre la necesidad:

-de pasar de un “derecho internacional tributario” a un “derecho internacional financiero”, tal como proponía Fernando Sainz de Bujanda (revista n° 4, referida al derecho internacional tributario);

-de pasar de un “derecho tributario sustantivo” a un “derecho financiero sustantivo” (revista n° 7, referida al derecho tributario sustantivo) o, en fin,

-de ampliar la perspectiva basada en “principios constitucionales tributarios” para pensar la existencia, en el derecho positivo, de “principios constitucionales financieros”, en un diálogo con la práctica del derecho internacional de los derechos humanos (revista n° 10, referida a los principios de derechos humanos y la política fiscal -entendida como “política financiera”-).

En dicha línea, quisiera desarrollar aquí, muy brevemente, las siguientes proposiciones:

a) la constitución financiera permite delimitar el ámbito del derecho financiero y tributario en cuanto sector específico del ordenamiento jurídico, y

b) delimitado el derecho financiero y tributario pueden identificarse las ramas jurídicas con las que se encuentra conectado.

Aquí nos dedicaremos, dada la índole de este número de nuestra revista, al derecho

administrativo de contenido financiero y al derecho penal financiero.

I. La constitución financiera

La constitución financiera es el subsector (de las propias constituciones) que regula, en lo esencial, cómo debe ser el financiamiento de su efectividad (de su “pasaje a la práctica”).

II. Dos enfoques: funcional y estructural

Tal como hemos señalado recientemente, la constitución financiera puede ser objeto de un enfoque funcional (que explicita su relación con las instituciones constitucionales) y de un enfoque estructural (que explicita los elementos que la componen)¹.

De acuerdo al enfoque funcional podemos identificar una doble relación entre la constitución financiera y las instituciones constitucionales.

Si observamos la cuestión *desde las instituciones constitucionales* la constitución financiera es vista como un medio de realización. Más precisamente, ella *debe ser* un medio. Aquí la relación es normativa, pues deriva, de forma directa, de la normatividad misma que está involucrada en la definición de constitución financiera.

Si volvemos a la definición dada, la normatividad está presente en el verbo “regular” (estamos ante el subsector que “regula”) y en la expresión “debe ser”. Recuperando una expresión habitual en la doctrina financiera española designamos a

dicha relación con el término “instrumentalidad”. Con ello se quiere decir que la constitución financiera debe ser un “medio para” (un instrumento para) obtener una finalidad.

Instrumentalidad significa función medial.

Luego, para asegurar la instrumentalidad, es decir: para garantizar que la constitución financiera no se desvíe de su función medial, con respecto a los derechos (una de las instituciones constitucionales o uno de sus subsectores) se proyecta a esta materia un principio general: la razonabilidad o, en otros términos, la protección del contenido esencial de los derechos.

Es decir: las técnicas financieras no deben alterar la sustancia de los derechos postulados en el bloque de constitucionalidad.

Se advierte que la doctrina clásica se ha ocupado, principalmente, de una especificación del principio, donde se tiene en cuenta sólo una técnica (los tributos) y un derecho (de propiedad). Como también se percibe con claridad el llamado “principio de no confiscatoriedad” no es más que una especificación del principio de razonabilidad proyectado a la materia financiera². En su generalidad, abarca idealmente el conjunto de las técnicas financieras y el conjunto de los derechos. Así, por ejemplo, los derechos no deben ser alterados por decisiones presupuestarias, por renegociaciones de deuda pública o por acción de los recursos patrimoniales.

Si, paralela y complementariamente, observamos la cuestión *desde la constitución financiera*, se advierte la existencia de una

¹ Corti, Horacio, “El fenómeno financiero público: conversando con Dino Jarach”, en *Revista Constitución Financiera*, Año 5, N° 5, abril 2024.

² Un primer desarrollo extenso de esta hipótesis la realicé en los últimos capítulos de *Derecho Constitucional Presupuestario*, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 2007.

relación fáctica, pues las instituciones constitucionales dependen en los hechos de aquella para efectivizarse en la realidad.

Aquí la relación no se expresa en términos normativos, pues se trata de una constatación fáctica, de comprobación empírica. Es un hecho comprobable que las instituciones constitucionales dependen de la asignación de recursos públicos para existir en la práctica o en la vida social.

A esta relación la designamos, por las razones vistas, “dependencia causal”³.

Constatada la dependencia causal el ordenamiento constitucional hace jugar aquí otro principio general para garantizar que dicha situación no afecte el funcionamiento de las instituciones: el de suficiencia. Así, el principio de suficiencia se proyecta a la materia financiera con respecto a los órganos públicos (el segundo subsector constitucional que hemos considerado).

Dicho principio se enuncia en los siguientes términos: deben asignarse fondos del tesoro suficientes para que los órganos públicos estén en condiciones de cumplir con los cometidos que establece el propio ordenamiento jurídico.

Dos relaciones (una normativa: la instrumentalidad, otra fáctica: la dependencia causal) que se conectan con dos principios constitucionales generales que se proyectan a la materia financiera (razonabilidad y suficiencia).

Ambas relaciones y principios son dos dimensiones interrelacionadas, como lo

muestra el caso crítico, pues una vulneración del principio de suficiencia (así: una insuficiente asignación de recursos a un órgano público), al dificultar (o incluso imposibilitar) la acción pública, es susceptible de afectar la sustancia de un derecho y, de esa forma, generar una vulneración del principio de razonabilidad. Dicho rápidamente: es muy probable que se vulnere el principio de razonabilidad como consecuencia de la previa vulneración del principio de suficiencia.

De acuerdo a un caso clásico que desde hace años trabajamos colectivamente en nuestros cursos: la lesión del derecho a la salud (por ejemplo: falta de suministro de un medicamento) como consecuencia (a causa de) una insuficiente asignación presupuestaria a los órganos administrativos responsables de garantizar aquel derecho.

Hecha esta síntesis pasemos a considerar, también brevemente, el enfoque estructural de los elementos de la constitución financiera.

III. Los elementos

De acuerdo a esta segunda perspectiva y a partir de nuestro texto constitucional (representativo, sin perjuicio de matices, de la tradición occidental moderna y contemporánea) identificamos los siguientes elementos financieros:

- a) los fondos del Tesoro (o la renta pública),
- b) un conjunto de técnicas financieras específicas,
- c) el deber de contribuir sobre la base de la capacidad contributiva,
- d) un conjunto de principios generales,
- e) una serie de procedimientos y competencias,
- f) organizaciones financieras específicas, y
- g) la moneda.

³ Introdujimos el concepto de “dependencia causal” (así como del concepto correlativo de “dependencia jurídica”) en nuestra propuesta de sistematización de la doctrina sobre el derecho financiero y tributario desarrollada en la práctica del DIDH (Corti, Horacio, “La política fiscal en el derecho internacional de los derechos humanos: presupuestos públicos, tributos y los máximos recursos disponibles”, en *Financiar la Constitución*, Buenos Aires, Eudeba, 2020).

Por su parte, las técnicas financieras específicas contenidas en nuestro texto constitucional son las siguientes:

- a) el presupuesto público;
- b) el plan de gobierno, el plan de inversiones públicas y la cuenta de inversión;
- c) la ley convenio de coparticipación;
- d) las contribuciones, incluidos los derechos de exportación e importación;
- e) el crédito y la deuda pública, y
- f) los recursos públicos vinculados.

También hay prohibiciones constitucionales expresas: los derechos de paso, las confiscaciones, el trabajo esclavo, la servidumbre.

Las técnicas financieras son los instrumentos específicos a través de los cuales se obtienen y asignan los fondos del Tesoro. Esto no significa que agoten la totalidad de las técnicas que permiten obtener aquellos, pues hay técnicas que tienen otros cometidos pero que, a la vez, permiten hacerse de recursos. El caso típico son las sanciones de carácter patrimonial, que tienen una finalidad represiva y que, a la vez, generan fondos, de ahí que se incluyan en el cálculo de los recursos que forma parte de la estructura (compleja) de la norma presupuestaria (más adelante este ejemplo reaparecerá al reflexionar sobre las infracciones administrativas). De forma complementaria, sabemos que las técnicas financieras también pueden cumplir con los fines constitucionales de forma directa, situación que hemos conceptualizado, siguiendo sugestivas indicaciones de Benvenuto Griziotti, como “instrumentalidad de primer grado”, así el caso de los derechos de importación que, además de generar fondos, cumplen fines constitucionales directos, como proteger actividades económicas realizadas en el territorio nacional.

Uno y otro caso no tienen que extrañarnos pues las técnicas jurídicas son en general polivalentes.

Por otra parte, individualizamos de forma separada a la moneda pues, si bien puede ser un medio de financiamiento, excede dicha función, ya que se trata de una institución constitucional que organiza al ordenamiento económico en su conjunto, tanto el público como el de los restantes sub sistemas de satisfacción de necesidades y deseos (doméstico, social, mercantil y corporativo). En este sentido es una institución, de fortísimo contenido simbólico, que conecta las constituciones financiera y económica.

Los principios son directivas generales que regulan el quién y el cómo de las técnicas financieras, los fondos del Tesoro y la moneda en cuanto técnica financiera. Pueden referirse a las técnicas en su acción conjunta (suficiencia); a todas las técnicas, más allá de particularidades (razonabilidad, legalidad, igualdad, solidaridad, seguridad jurídica, buena fe) o, en fin, a alguna técnica (la excepcionalidad, con respecto al crédito público) o institución (la inembargabilidad, con respecto a los fondos del Tesoro). Los principios, a la vez, forman una trama, de la que participa el deber de contribuir, que aporta un concepto que circula por los diferentes aspectos de la constitución financiera: la capacidad contributiva (que califica al deber de contribuir, protege el mínimo existencial, permite enunciar las diferentes facetas del principio de igualdad y expresa el principio de solidaridad).

IV. El derecho financiero y tributario

A partir de estos elementos constitucionales podemos delimitar el derecho

financiero y tributario en los siguientes términos: es el ordenamiento jurídico convencional, legal y reglamentario que desarrolla la faz sustantiva de la constitución financiera.

Dicho ordenamiento sustantivo consta, como sucede en muchas otras ramas jurídicas, de dos capas: una regulación general y otra especial.

El “derecho financiero y tributario general” desarrolla, justamente de forma general, la faz sustancial de las técnicas e instituciones financieras, sobre la base de los principios constitucionales y del deber de contribuir. Desarrollo general significa: creación de las reglas generales que regulan cada técnica e institución.

De acuerdo a la enumeración que hicimos más arriba identificamos:

- a) el derecho financiero general de los fondos del tesoro,
- b) el derecho financiero general de la planificación pública,
- c) el derecho financiero general del presupuesto,
- d) el derecho financiero general de la coordinación de los múltiples niveles de gobierno,
- e) el derecho financiero general de las contribuciones,
- f) el derecho financiero general de los recursos vinculados,
- f) el derecho financiero general del crédito y la deuda pública,
- g) el derecho financiero general de la moneda.

Así, por ejemplo, los códigos tributarios, las leyes generales tributarias o las llamadas leyes de “procedimiento tributario” (expresión equívoca si las hay) contienen las reglas sustantivas generales aplicables a todos los tributos. Las leyes generales llamadas “presupuestarias” contienen habitualmente las reglas generales referidas a

los fondos del tesoro, la planificación, el presupuesto, el crédito y la deuda pública. Las cartas orgánicas de los bancos centrales contienen (o pueden contener) las reglas generales sobre la moneda en tanto institución financiera.

En el derecho positivo federal argentino, dado el caos legislativo existente, hay reglas sustantivas generales dispersas en varios cuerpos jurídicos (además de las contenidas en las leyes de procedimiento tributario y de administración financiera): ley de solvencia fiscal, ley de normas complementarias permanentes del presupuesto, ley de responsabilidad fiscal.

A la vez, todas las leyes mencionadas contienen una diversidad de disposiciones que no necesariamente forman parte del “derecho financiero general” sino que, como enseguida veremos, pertenecen a otras ramas jurídicas, así el derecho administrativo o el derecho procesal, en su incidencia en la materia financiera.

Las reglas generales, a su vez, en muchas ocasiones no hacen más que explicitar principios constitucionales. Así, por ejemplo, cuando la ley prohíbe realizar operaciones de crédito público para financiar gastos ordinarios (artículo 60, ley 24.156 de “administración financiera”). En este ejemplo la ley transcribe, con otras palabras, lo ya dispuesto por el texto constitucional (artículo 4, CN).

Es intuitivamente fácil identificar, luego, el “derecho financiero especial”, que comprende la regulación sustantiva del ejercicio de cada una de las técnicas.

Así, por ejemplo, el “derecho financiero especial de la planificación” se concreta en cada plan anual de gobierno o de inversiones (art. 75 inc. 8, CN) o en cada presupuesto plurianual (capítulo I, ley federal de responsabilidad fiscal). El “derecho financiero especial del presupuesto” se manifiesta en cada ley de presupuesto anual

dictada. El “derecho financiero especial tributario” comprende la regulación de cada tributo en particular, así el impuesto a las ganancias o el impuesto al valor agregado. El “derecho financiero especial del crédito público” se expresa en cada autorización para realizar una operación de crédito público. El “derecho financiero especial de la deuda pública” se realiza en cada renegociación o reprogramación particular. El “derecho financiero especial de los recursos vinculados (patrimoniales)” comprende cada tarifa, arancel, canon, derecho o precio. El “derecho financiero especial monetario” se manifiesta en cada operación realizada por el Banco Central para financiar al Tesoro.

Por cierto, la relación entre lo general y lo especial funciona con sus peculiaridades con respecto a cada técnica e institución financiera. Por ejemplo: las reglas generales presupuestarias *deben ser aplicadas* en cada ocasión que se dicta una ley de presupuesto en particular⁴. Mientras que, habitualmente, las reglas generales tributarias (que se refieren por ejemplo a las características de las obligaciones, así sus formas de extinción) se *integran con* las reglas tributarias especiales (que se refieren a las características de los hechos imposables).

Aquí se abre un amplio campo para la clarificación conceptual y el estudio detallado de cada técnica e institución. Dado que la doctrina ha tendido a poner el foco en la técnica tributaria, es ésta la más estudiada. Sin embargo, el derecho positivo contemporáneo nos desafía a identificar, con la mayor claridad y precisión posible, las reglas generales y especiales de cada técnica

e institución de carácter financiero. Esta precisión y claridad conceptual, por su parte, es la base doctrinaria para el mejoramiento de la legislación y, en términos hoy diríamos casi utópicos, para la imprescindible tarea de codificación.

El “derecho financiero y tributario”, entendido de forma positiva como rama jurídica, comprende el conjunto de disposiciones que componen sus partes general y especial. A su vez, el “derecho financiero y tributario”, entendido como conocimiento, comprende la reconstrucción objetiva del “derecho financiero y tributario” entendido de forma positiva.

Como sucede habitualmente en nuestra práctica, el objeto (la rama jurídica positiva) y el conocimiento (la doctrina o ciencia jurídica) se designan de igual manera, donde es el contexto el que nos dice, en cada caso sin mayores inconvenientes, de qué se trata, si del objeto o del conocimiento.

Las fuentes del derecho financiero y tributario, por su parte, son los medios a través de los cuales se generan sus disposiciones, generales y especiales: instrumentos internacionales (en la medida en que se pacten reglas financieras generales o eventualmente particulares), leyes y reglamentos.

Entiendo, *prima facie*, que no es fuente del derecho financiero y tributario la constitución, en la medida en que ésta enuncia las técnicas e instituciones que requieren ser desarrolladas, los principios que sí debe seguir el derecho financiero y tributario, o las competencias y procedimientos a través de los cuales debe ser creado. La constitución es fuente, por así decir, del derecho constitucional, no del derecho financiero y tributario. Esto significa que la “constitución financiera” forma parte del derecho

⁴ De ahí la importancia constitucional de la preferencia de ley, cuestión que comenzamos a abordar en el ya citado *Derecho Constitucional Presupuestario*.

constitucional (como objetividad positiva) y es estudiada, en sus detalles, por el derecho constitucional referido a la materia financiera: el “derecho constitucional financiero y tributario”.

Lo mismo sucede con el derecho internacional financiero en la medida en que sus disposiciones expresen principios, por ejemplo el de igualdad, tal como lo dispone el derecho internacional de los derechos humanos con respecto a la política fiscal de los estados. Si los instrumentos que forman parte del DIDH tienen estatus constitucional, serán fuente de principios constitucionales. Si los principios surgen de tratados de integración, serán principios supranacionales. En los demás casos, se tratará de principios convencionales, superiores a la legislación, pero sin adquirir carácter constitucional. Por ende, sólo son fuente del derecho financiero y tributario aquellas disposiciones del derecho internacional que establezcan reglas, o fragmentos de reglas, generales o especiales, que formen justamente parte del derecho financiero y tributario (o que se inserten en él).

En resumen: son fuentes del derecho financiero y tributario los instrumentos internacionales, las leyes y los reglamentos, en la medida en que dan lugar a las reglas generales y especiales que desarrollan de forma sustantiva las instituciones y técnicas financieras previstas, de forma expresa o implícita, por la constitución financiera.

Si ampliamos la mirada a la forma federal, tendremos que incorporar las diversas fuentes que generan reglas financieras y tributarias al nivel municipal, provincial, interprovincial, regional e infra federal.

Ahora bien, definir al derecho financiero y tributario como el desarrollo sustancial de la constitución financiera requiere aportar un criterio para individualizar lo “sustancial”. Para ello se requiere de categorías que permitan definir con precisión

las diferentes técnicas y elementos financieros, así como poner de manifiesto su estructura jurídica profunda. Esta tarea la identificamos fácilmente en el ámbito clásico del derecho tributario en términos de exhibición de la estructura de la norma tributaria. Dicha labor consiste en la utilización de conceptos de la teoría general del derecho (reglas, normas, hechos operativos, etc.) para la comprensión de las instituciones jurídicas de una rama del derecho, en el caso los tributos.

En algunas ocasiones las propuestas de esquemas ideales y abstractos (ej. la norma tributaria) se comprenden bajo la designación “derecho tributario sustantivo”. Con dicha expresión, con el significado aquí señalado, no se pretende designar el derecho tributario positivo (general o especial), sino las propuestas de modelos abstractos que sirven para identificar (y legislar racionalmente) las instituciones jurídicas.

En nuestro programa de investigación la referida tarea es un momento del desarrollo de la “teoría de la constitución financiera”, que no es más que la visión teórica que es requerida para llevar a cabo la labor doctrinaria (la ciencia del derecho), es decir: la ciencia del derecho financiero y tributario (o la doctrina financiera y tributaria) en tanto reconstrucción fidedigna del derecho positivo financiero.

Ciertamente, la claridad y la precisión que caracterice a esas propuestas (ej. estructura del tributo) es la que permitirá que esos valores formales se transmitan a la legislación (eventualmente codificada), en la medida en que, justamente, ella recepte un modelo con aquellas cualidades.

V. Estática financiera y dinámica administrativa

Desde este punto de vista, el derecho financiero y tributario general, entendido como el régimen jurídico (convencional, legal, reglamentario) sustantivo (estructuras) financiero (técnicas e instituciones contenidas, implícita o expresamente, en el texto constitucional), es puramente estático. Para lograr el pasaje a la práctica, la implementación de las instituciones financieras generales requiere de técnicas jurídicas no financieras o extra financieras, en particular de técnicas administrativas.

Mientras que el derecho financiero y tributario es el régimen jurídico sustantivo de las instituciones financieras y tributarias, el derecho administrativo es el régimen jurídico de esas instituciones en movimiento: la actividad financiera pública. Estática financiera sustantiva y dinámica administrativo-financiera.

Para realizar dicha tarea de implementación el derecho administrativo financiero moviliza un conjunto de técnicas: organización administrativa; competencias y potestades; deberes; procedimientos que dan lugar a actos y/o contratos; recursos (en el sentido de métodos de impugnación administrativa); mecanismos de supervisión y control; responsabilidades; infracciones, sanciones, así como procedimientos y recursos correlativos.

Sobre la base, claro, de las reglas administrativas generales (ej. ley de procedimientos administrativos), los ordenamientos jurídicos modernos incluyen disposiciones administrativas particulares referidas a las diferentes instituciones y técnicas financieras y tributarias (ej. ley de administración financiera, ley de procedimiento tributario).

Mientras que la visión particularista tradicional (autonomía del derecho tributario)

enfoca las técnicas auxiliares tomando como punto de referencia el tributo (de ahí el unidimensional tratamiento de un supuesto "derecho administrativo tributario"), en nuestra perspectiva se trata de aprehender el conjunto de técnicas administrativas movilizadas para la implementación del conjunto de las instituciones y técnicas financieras y tributarias.

Es dicha visión omnicomprensiva la que permite un estudio sistemático del derecho positivo, esto es: del derecho administrativo de contenido financiero. Y es en el marco de dicha visión de conjunto que resulta posible poner de manifiesto los rasgos comunes así como las eventuales diferencias.

Así, por ejemplo, puede estudiarse el conjunto de los procedimientos administrativos de contenido financiero, entre ellos: el procedimiento administrativo de determinación de oficio en materia tributaria, el procedimiento administrativo de ejecución presupuestaria, el procedimiento administrativo de concreción de las operaciones de crédito público autorizadas. Todos estos procedimientos son llevados a cabo por diferentes autoridades administrativas y, a la vez, generan una diversidad de actos y/o contratos administrativos de contenido financiero. Dichos procedimientos, actos y contratos son susceptibles de ser objeto de controles administrativos y, por parte de los sujetos pasivos (contribuyente, beneficiario de un gasto público, tenedor de un título público), de recursos administrativos (como condición para acceder a una posterior instancia judicial).

Se aprecia la secuencia lógica de la conceptualización, que tendrá su incidencia en los métodos académicos de investigación y de escritura (manuales, tratados), pero también en los métodos pedagógicos:

a) exposición de la teoría de la constitución financiera (visión filosófica y metodológica que aporta el tradicionalmente llamado “marco teórico”);

b) reconstrucción del derecho constitucional financiero (un fragmento del derecho constitucional como tal, hoy en nuestro país establecido bajo la forma de un “bloque de constitucionalidad”, dado el estatus jerárquico de un conjunto de instrumento del DIDH);

c) reconstrucción del derecho financiero parte general (régimen sustantivo surgido de una pluralidad de fuentes: leyes, reglamentos, instrumentos internacionales);

d) reconstrucción del derecho financiero parte especial (régimen sustantivo surgido de forma análoga al régimen sustantivo general);

e) reconstrucción del derecho administrativo de contenido financiero (un fragmento específico del derecho administrativo como tal individualizado por su contenido).

En esta perspectiva el derecho financiero y tributario comprende el régimen jurídico de un conjunto de instituciones y técnicas sustantivas, que tienen su *fundamento* en el derecho constitucional (organizado alrededor de la categoría “constitución financiera”) y cuya *implementación* es realizada por el derecho administrativo.

Por cierto, dado que los fundamentos (constitucionales, con incidencia del DIDH), el régimen jurídico sustantivo (el derecho financiero y tributario como tal) y la implementación (administrativa) se encuentran en el derecho positivo ligados de múltiples y complejas maneras (como consecuencia de la sofisticación técnica característica de la materia) encontraremos una variedad de situaciones donde no resulta obvia la calificación.

Por ejemplo: por dónde pasa con precisión el límite entre técnica sustancial financiera y técnica de implementación administrativa. De ahí la reforzada relevancia de la claridad al momento del análisis conceptual. A ello se suma que es habitual que los textos constitucionales presupongan distinciones entre materias o ramas jurídicas, relevantes al momento de distribuir competencias. Nuestra constitución, por caso, presupone una delimitación y definición de la materia tributaria, a fin de prohibir a su respecto el dictado de decretos de necesidad y urgencia (art. 99, CN), así como de la materia administrativa, que sí puede ser objeto de delegaciones legislativas (art. 76, CN).

Definimos entonces a la *actividad financiera pública* como el conjunto de acciones, reguladas por el derecho administrativo, que implementan a las instituciones y técnicas financieras y tributarias a través de las cuales se obtienen, conservan y asignan los fondos del Tesoro. Es decir, las técnicas administrativas son las que permiten darle vida a las instituciones y técnicas financieras y tributarias sustantivas.

Un estudio sistemático debiera seguir el curso de las restantes ramas que aportan sus técnicas jurídicas específicas con respecto al derecho financiero y tributario. Así, por ejemplo, el derecho procesal de contenido financiero y tributario, que comprende un conjunto de acciones, recursos y procesos a disposición de los plurales sujetos financieros, medio de protección tanto de derechos como del interés público.

VI. El derecho penal financiero y tributario

El anterior recorrido es el que nos permite enfocar de forma precisa el ámbito de actuación del derecho penal financiero y tributario.

En la medida en que el legislador considere justificado reforzar por medio de la técnica penal la protección de los fondos del Tesoro (federales y/o locales) nos encontraremos en presencia de un derecho penal financiero y tributario.

El criterio para identificar los delitos financieros y tributarios pasa por la previa identificación del bien jurídico protegido, que no es otro, como ya señalamos, que los fondos del Tesoro. O, en otros términos, la renta pública o la hacienda pública, en su sentido material o estático.

Ciertamente, los regímenes constitucionales modernos y contemporáneos diseñan, en líneas generales y sobre la base de los ideales ilustrados, un derecho penal mínimo. Esto significa que el derecho penal sólo debe actuar como una *última ratio* de la práctica jurídica, de forma que sólo ante acciones valoradas como significativamente graves se debe movilizar la maquinaria penal del Estado⁵.

Es interesante ver que la consideración de los fondos del Tesoro como bien jurídicamente protegido implica una mirada de conjunto sobre el derecho financiero, pues dichos fondos son lo obtenido por la actividad recaudatoria y lo asignado por

la correlativa actividad presupuestaria. Es un momento “intermedio”, no siempre valorado (metodológicamente dicho) en su real significación, que da lugar: a principios constitucionales específicos (ej. prohibición de embargar salvo bajo ciertas condiciones legalmente estipuladas, conforme se explicita en el título III, capítulo II, LNCPP), a un régimen sustantivo (reglas sobre caja única o fondos unificados, conforme artículo 80, LAF, o sobre fondos específicos: de sustentabilidad, anticíclicos, fiduciarios, etc.) y a un régimen administrativo (reglas administrativas referidas a la tesorería).

Por cierto, estas cuestiones habitualmente las estudiamos en los ámbitos del derecho constitucional presupuestario, el derecho presupuestario sustantivo y el derecho administrativo de contenido presupuestario en la medida en que este momento “intermedio” está estrechamente ligado a las relaciones (diversas y complejas, así como sus vicisitudes) entre ingresos y gastos públicos.

Luego, hay una diversidad de modalidades posibles de afectación significativa del bien jurídico que pueden eventualmente dar lugar a la tipificación de conductas mediante la creación legal de delitos de carácter financiero y tributario.

En la legislación comparada hay, por lo menos, tres ámbitos delictuales habituales:

a) los delitos cometidos por medio de la técnica tributaria, así los supuestos de evasión (simple y agravada), de aprovechamiento indebido de “subsidios tributarios” y los demás delitos previstos en la ley 27.430;

b) los delitos cometidos por funcionarios públicos, tal el caso de la malversación de fondos públicos, conforme lo tipifica el código penal, título XI, capítulo VII,

⁵ Los deberes referidos en estas dos últimas frases forman parte de un modelo ideal de derecho penal (y en continuidad: procesal penal). En los términos de Luigi Ferrajoli: forman parte de una filosofía política penal. Las filosofías políticas, luego, se encarnan o son susceptibles de encarnarse (=incorporarse) en los ordenamientos constitucionales. Hemos utilizado esta misma terminología para clarificar los discursos referidos al fenómeno financiero. Así, la filosofía política financiera es la que propone modelos hacendísticos ideales. Los modelos financieros modernos y contemporáneos, paralelamente, son los que aportan los materiales con los cuales se construyen progresivamente las constituciones financieras.

así las conductas de darle a los fondos públicos un una aplicación diferente de la debida (artículo 260, CP) o las de sustracción de dichos fondos (artículo 261, CP).

En este punto hay que tener en cuenta los compromisos internacionales asumidos por el Estado, así los incluidos en la Convención de las Naciones Unidas contra la corrupción, aprobada por la ley 26.097, cuyo artículo 17 dispone que “cada Estado parte adoptará las medidas legislativas y de otra índole que sean necesarias para tipificar como delito, cuando se cometan intencionalmente, la malversación o el peculado, la apropiación indebida u otras formas de desviación por un funcionario público, en beneficio propio o de terceros u otras entidades, de bienes, fondos o títulos públicos o privados o cualquier otra cosa de valor que se hayan confiado al funcionario en virtud del cargo” (artículo 17);

c) los delitos vinculados al gasto público, así la obtención de una subvención falseando las condiciones requeridas para su concesión, conforme artículo 308 del código penal español (título XIV “De los delitos contra la hacienda pública y contra la seguridad social), que también incluye, en la actual redacción, las subvenciones otorgadas por la Unión Europea;

d) los delitos vinculados al crédito público, en la medida en que, como dispone el código penal argentino, los títulos de la deuda nacional, provincial y municipal y sus cupones, así como los bonos o libranzas de los tesoros nacionales, provinciales y municipales quedan equiparados a la moneda, a los efectos de los delitos referidos a la falsificación de moneda (conforme artículo 285, CP).

Por cierto, si los fondos provenientes de delitos financieros fueran puestos en circulación en el mercado, se incurre en el delito previsto en el artículo 303, CP (lavado de activos, previsto en el título XIII, delitos contra el orden económico y financiero).

Esta referencia muestra que la problemática de los flujos financieros ilícitos involucra tanto a la hacienda pública como al orden económico que deriva de la constitución económica.

Dado que hay en general variadas maneras de agrupar los fenómenos (destacándose en cada caso diferentes aspectos) resulta posible, y razonable, pensar un derecho penal económico compuesto de dos grupos de delitos: a) aquellos que protegen a la hacienda pública (y que de esa forma protegen el orden económico público configurado por la constitución financiera), y b) aquellos que protegen el orden económico construido a partir de la constitución económica.

Es un desafío pendiente de nuestra doctrina constitucional (que en este punto tiene en los trabajos de Germán Bidart Campos sobre el “orden socioeconómico de la constitución” un imprescindible antecedente) pensar de forma unificada “la constitución financiera y la constitución económica”, paso previo imprescindible para estudiar, de forma sistemática, el conjunto de delitos que las protegen. Es en ese contexto que pueden integrarse otros delitos, así por ejemplo aquellos referidos a la moneda, que es una institución constitucional que articula al conjunto de los sistemas económicos (código penal, título XIII, capítulo I, “Falsificación de moneda, billetes de banco, títulos al portador y documentos de crédito”), delitos a los que ya aludimos más arriba al tratar los vinculados al crédito público.

Otra vez: la tendencia particularista (afirmación de la autonomía del derecho tributario) ha conducido a aislar a un grupo de delitos (los vinculados a los tributos) del resto de los de carácter financiero, al menos dificultando, de esa forma, una visión sistemática de conjunto sostenida en la protección de los fondos del tesoro (la

hacienda pública en sentido estático y material) en tanto institución constitucional-financiera y bien jurídico penalmente protegido.

El derecho penal financiero y tributario, luego, es aplicado mediante el derecho procesal penal, donde puede haber, claro está, reglas procesales particulares para el tratamiento de este tipo de delitos.

Ambas dimensiones (derecho penal y procesal penal) se encuentran, además, sujetas a principios, estándares y garantías contenidas en el ordenamiento constitucional. Se trata, entonces, de principios constitucionales penales y procesal-penales.

VII. El clásico debate sobre las infracciones administrativas de contenido financiero y tributario

En el derecho moderno y contemporáneo es habitual que junto a la presencia de delitos encontremos otra categoría de ilícitos, aquellas mencionadas en el título de este punto: las infracciones administrativas, una de cuyas subcategorías está integrada por las de contenido financiero y tributario.

Esta distinción es muy importante y tiene incidencia, al menos, en dos ámbitos.

Por un lado, en la identificación de la autoridad legislativa habilitada para crear los ilícitos. Mientras que los delitos, en el ordenamiento constitucional argentino, sólo pueden ser creados por el legislador federal (en términos de “derecho común”, conforme artículo 75 inciso 12, CN, en los términos allí indicados), las infracciones pueden ser creadas tanto por el legislador federal como por los legisladores provinciales, al tratarse de una potestad no delegada (artículo 121, CN).

Por otro lado, mientras los delitos deben aplicarse de forma judicial y por medio de un derecho procesal justamente calificado de penal, las infracciones son susceptibles de ser aplicadas por la administración y por medio de un procedimiento administrativo, que tendrá un contenido infraccional.

Esta distinción es clave pues, por ejemplo, las provincias no pueden crear, válidamente claro, delitos (si ya se ha ejercido la potestad federal de legislar el derecho común) y, a la vez, el legislador federal no puede disponer, otra vez: válidamente, que un delito sea aplicado por un procedimiento administrativo.

Si observamos transversalmente el ordenamiento jurídico argentino podemos advertir que contiene una abundante cantidad de infracciones, que tipifican conductas referidas a las tareas de policía, superintendencia o control administrativo de innumerables actividades, a su vez estructuradas en su aspecto sustancial por una diversidad de ramas jurídicas no administrativas (derecho comercial, ambiental, laboral, del consumidor, etc.). Si bien hay una diversidad de actividades o subsistemas sociales o mundos sectoriales de vida que se encuentran estructurados por sectores específicos del derecho (como dijimos: derecho comercial, ambiental o laboral) ello no quita, por el contrario en general requiere, de una regulación administrativa suplementaria, que da lugar a organizaciones (de superintendencia, habilitación, fiscalización o control) que en el cumplimiento de sus tareas se encuentran facultados por la ley a verificar la comisión de conductas tipificadas como infracciones, probar su existencia y, en su caso, aplicar una sanción.

Hay una variedad de razones que justifican esta doble vía de ilícitos. Ante todo,

de esta forma se preserva el ideal ilustrado, y luego plasmado en las constituciones modernas, de un derecho penal mínimo, sólo activable en situaciones de una gravedad significativa. Imaginemos que por medio de un cambio de régimen jurídico todas las infracciones administrativas fuesen convertidas en delitos. La primera consecuencia sería la transferencia de la potestad legislativa de las provincias al gobierno federal, que es quien tiene la exclusividad a su respecto. La segunda, tan grave como la anterior, sería la automática criminalización de una innumerable cantidad de conductas. Resulta notorio que no tiene la misma significación (subjetiva, objetiva, social) encontrarse involucrado en un procedimiento administrativo, incluso infraccional, que en un proceso penal.

En cuanto al fundamento para el ejercicio de la potestad infraccional él se encuentra en la propia caracterización de la actividad o función administrativa. Gestionar o realizar una actividad administrativa implica no sólo suministrar bienes y servicios (educativos, sanitarios, etc.) o cumplir cometidos (proteger las fronteras) de forma materialmente directa sino también realizar un sinnúmero de tareas de habilitación, fomento, comprobación, verificación, fiscalización, supervisión, control, etc., que incluyen, como condición misma para su eficacia, la posibilidad de identificar incumplimientos y luego sancionarlos, todo ello conforme reglas legales previamente establecidas.

De acuerdo al texto constitucional argentino, dicha potestad se encuentra incluida en la expresión “ejercer la administración general del país” contenida en el artículo 100, inciso 1, CN, que establece las funciones del Jefe de Gabinete de Ministros, cuya responsabilidad política, a su vez, recae sobre el Presidente de la Nación, conforme artículo 99, inciso 1, CN.

Hay que tener en cuenta, de forma complementaria, que toda la actividad administrativa a través de la cual se recaudan las rentas y se ejecuta el presupuesto es una atribución constitucional expresa del Jefe de Gabinete, según lo establece la letra del artículo 100, inciso 7.

La existencia de una potestad sancionadora, aplicada por las administraciones públicas por medio de procedimientos administrativos, paralela a la potestad penal, aplicada por los tribunales a través de un proceso penal, no significa que los sujetos involucrados en los primeros se encuentren desprotegidos o sometidos a un poder arbitrario. Por el contrario, aquí juegan múltiples niveles jurídicos de protección.

En primer lugar, el propio procedimiento administrativo es una técnica jurídica que revela, en su estructuración misma, la incidencia de un conjunto de derechos. Así como hay un estándar que hace al “debido proceso judicial” también encontramos, con claridad, un estándar referido al “debido procedimiento administrativo”, que incluye, entre otros, el derecho a ser oído, a controvertir las razones (o eventualmente: ausencia de razones) dadas por las administraciones, a ofrecer prueba, a obtener una decisión fundada en el derecho positivo, etc.

Por ende, el conjunto de derechos y garantías característicos del procedimiento administrativo son aplicables al de contenido infraccional o sancionador.

En segundo lugar, el procedimiento administrativo no puede afectar la libertad física de las personas. De ahí que la comisión de infracciones administrativas no sea susceptible de castigar por medio de sanciones privativas de la libertad. Por ende, las penas son habitualmente multas, sin perjuicio de la posibilidad de inhabilitar o clausurar establecimientos.

En tercer lugar, los actos administrativos de contenido sancionador son susceptibles de revisión judicial y los recursos a su respecto tienen (deben tener) efecto suspensivo, en la medida en que la intervención judicial es imprescindible para hacer efectiva la pena.

Y, en cuarto lugar, hay un conjunto de garantías constitucionales adicionales justamente por tratarse de un procedimiento de carácter represivo, que implica la aplicación de un castigo.

Veamos brevemente este último punto. Como es sabido, los regímenes constitucionales contienen una serie interconectada de principios y garantías referidos tanto al derecho penal como al derecho procesal penal. Si vemos, a un nivel superior de análisis, los modelos que aporta la filosofía política, ellos también tratan de forma conjunta las garantías penales y procesal-penales. El modelo (un conjunto de axiomas) propuesto por Luigi Ferrajoli en *Derecho y Razón* es un ejemplo de ello, pues abarca ambas dimensiones. En cambio, mucho menos desarrollo ha tenido la regulación constitucional del derecho infraccional de carácter administrativo. Esto no es extraño, pues las constituciones, en particular aquellas que conservan en todo o en parte redacciones de los siglos XVIII y XIX, son bastantes parcas al momento de referirse a los fundamentos constitucionales de las instituciones administrativas. Así, el texto constitucional argentino de 1853 se refiere expresamente a la expropiación (artículo 17, CN), a las empresas de utilidad nacional (artículo 4, CN) y al fomento (artículo 25, CN, así como la cláusula del progreso) pero no menciona una

institución clave como es el dominio público⁶. Tengamos en cuenta que recién con el texto posterior a la reforma de 1994 (sin perjuicio del texto intermedio fruto de la reforma de 1949) encontramos referencias a los servicios públicos (artículo 42, CN), los poderes de policía (artículo 75 inciso 30, CN) o al dominio (artículo 124, CN).

De ahí la importancia que ha tenido el desarrollo doctrinario y jurisprudencial, que debió dar respuesta, no a la presencia misma de la potestad administrativa de contenido sancionatorio, sino a la pregunta de cuáles son los principios y garantías que la moldean.

La estrategia usual más seguida, tanto en nuestra práctica jurídica como en la comparada (en general sujeta a los mismos dilemas e interrogantes), ha sido la de tomar como punto de partida los principios y garantías constitucionales ya reconocidos en materia penal y procesal penal y aplicarlos a la potestad administrativa sancionadora con dos particularidades. La primera, obvia, es que ello resulte posible. La segunda, que dicha aplicación sea compatible con la propia estructuración administrativa de la potestad infraccional y sancionatoria.

Esta estrategia es la seguida, a mi entender, por el tribunal constitucional español al utilizar la expresión “con matices” para calificar la aplicación de aquellos principios y garantías constitucionales al ámbito administrativo sancionador.

En este punto es preciso efectuar una aclaración. La estrategia de extender, con las

⁶ El texto clásico también menciona la responsabilidad en una cláusula de circunstancias, que valora más la propiedad de los bienes que la dignidad de las personas (artículo 15, CN, referencia a una ley especial que debe reglar las indemnizaciones a que dé lugar la declaración sobre la prohibición absoluta de la esclavitud).

aclaraciones anteriores, los principios y garantías constitucionales penales (y procesales-penales) al derecho administrativo sancionador, es una solución momentánea, debido a razones pragmáticas. Ello ocurrirá hasta tanto se haya clarificado el contenido y alcance de los principios y garantías aplicables. Ciertamente, la tradición jurídica continental trabaja mediante sistematizaciones, clasificaciones, distinciones, abstracciones y generalizaciones realizadas a partir del material jurídico objetivo (el derecho positivo). En dicho camino se observa, en el horizonte, la existencia de un derecho constitucional referido al poder represivo estatal (“derecho constitucional sancionador”), que se manifiesta por medio de dos potestades: penal y administrativa⁷.

Esta construcción es la que permite identificar los aspectos comunes de los principios y garantías así como las especificaciones singulares con respecto a cada potestad. Es la inexistencia actual de ese “macro derecho” constitucional sancionatorio la que justifica la extensión de los principios y garantías constitucionales penales y procesales-penales al ejercicio de la potestad sancionadora de carácter administrativo, dada el enorme tesoro de experiencias y reflexiones que aquellos principios y garantías cristalizan.

Soy consciente de que esta posición es hoy en día minoritaria en la doctrina financiera y tributaria argentina (así lo mostraría, creo, un relevamiento de la posición que sostienen los prestigiosos colegas que participan de este

número de nuestra revista), a diferencia de lo que sucede, en líneas generales, en la doctrina administrativa y en la doctrina comparada, tanto financiera y tributaria como administrativa. Sin embargo, entiendo que la reconstrucción aquí simplemente esbozada es la que, por un lado, refleja con mayor objetividad el derecho positivo y que, por otro, logra el mayor grado de consistencia en las argumentaciones que justifican el enfoque.

Esta distinción, asimismo, permite identificar con mayor claridad los bienes jurídicos en cada caso protegidos. El derecho penal financiero protege a los fondos del tesoro como tal, a la hacienda pública en un sentido material o estático. Por ende, él incluye (o debiera incluir) delitos que tipifican conductas que afectan de modo significativo (ya sea por el monto involucrado, ya sea por el sujeto que realiza el ilícito) a la hacienda pública. El derecho infraccional financiero, por su parte, protege el regular desenvolvimiento cotidiano de la actividad financiera pública, el aspecto dinámico-administrativo de las técnicas financieras. Como ha señalado la Corte Suprema en su doctrina sobre las medidas cautelares en materia tributaria: la regular percepción de la renta pública es condición para la correlativa y también regular actuación del Estado y, por ende, del cumplimiento de los fines constitucionales.

Se trata, por cierto, del mismo bien jurídico, pero captado desde dos ópticas diferentes, una estática y material, otra dinámica.

Unas pocas palabras sobre la consistencia de la argumentación. Creo que puede ser revelador considerar lo expuesto por nuestra Corte Suprema en una reciente decisión donde trató el asunto. Me refiero a la sentencia dictada en la causa “Alpha Shipping” (Fallos: 346:103), donde se discutía la constitucionalidad de la regulación de la prescripción de la acción para imponer multas

⁷ En su clásico libro sobre la materia, Alejandro Nieto ha expresado dudas y expectativas, problemas y virtualidades de ese ascenso conceptual (ejemplo típico del espíritu jurídico continental europeo) hacia la idea genérica de un ilícito (que comprende como variantes a infracciones y delitos) y de un derecho constitucional sancionador (que comprende como variantes una potestad administrativa sancionadora y una potestad penal).

vinculadas a infracciones de carácter administrativo local.

El voto de la mayoría expresa la visión dominante. Dejemos de lado la doctrina de la mayoría de la Corte sobre la prescripción entendida como “institución general del derecho” (doctrina que a nuestro juicio, siguiendo la lectura de José Osvaldo Casás y del tribunal superior de justicia de nuestra ciudad, no tiene sustento en el texto constitucional) para enfocarnos en el problema que aquí examinamos.

La mayoría de la Corte expone su posición en el considerando 4, que resume su visión: “la sanción aplicada a la actora –cuya prescripción aquí se persigue– es de carácter penal pues, ‘si bien puede existir en los casos de multas un interés de tipo fiscal en su percepción, esto no altera su naturaleza principalmente punitiva, de donde se deriva la aplicabilidad a la materia de los principios del derecho penal, según lo prescribe el artículo 4 del código penal’ (Fallos: 288:356). Cabe añadir que ello es así pues los principios y reglas del derecho penal son aplicables en el ámbito de las sanciones administrativas, siempre que la solución no esté prevista en el ordenamiento jurídico específico y en tanto aquellos principios y reglas resulten compatibles con el régimen jurídico estructurado por las normas especiales de que se trate, por lo que corresponde estar a las disposiciones de este cuerpo normativo (arg. de Fallos: 335:1089). Finalmente, no es ocioso recordar que las multas funcionan como penas y no como indemnización y, que son sanciones ejemplificadoras e intimidatorias, indispensables para lograr el acatamiento de las leyes que, de otra manera, serían burladas impunemente (Fallos: 185:251 y 198:139)”.

Creo que el punto que concentra la confusión radica en la identidad, supuesta por

la mayoría de la Corte, entre lo genéricamente “punitivo” y lo específicamente “penal”. Lo punitivo alude al terreno de lo represivo, del castigo. En los ejemplos lo represivo se opone tanto a lo indemnizatorio como a lo recaudatorio. En el primer caso se distingue la pena que reprime del interés que resarce. Con esto se quiere decir que las sanciones administrativas tienen una finalidad específicamente represiva y no resarcitoria. En el segundo caso, se distingue la pena patrimonial de las técnicas específicamente recaudatorias. Es decir, las técnicas específicamente represivas no dejan de ser tales si, eventualmente, cumplen otras funciones constitucionales legítimas, como la obtención de fondos del Tesoro (y esto puede suceder con las multas, con independencia de su carácter administrativo o penal).

Puede apreciarse que los dos tipos de sanciones (penales y administrativas) tienen una función represiva, diferenciándose de las técnicas jurídicas resarcitorias y de las específicamente recaudatorias. Sin embargo, no surge de este razonamiento que lo punitivo se identifique sin más con lo penal.

El punto lo destaca justamente la disidencia del juez Rosatti, quien no sólo pone en crisis, con razón, la doctrina de las “instituciones generales del derecho” (cuestión que dejamos para otra oportunidad), sino que señala el punto que estamos tratando.

El argumento de Rosatti es el siguiente: a) las provincias conservan todos los poderes no delegados; b) entre ellos se encuentra el poder de policía, y c) dicho poder incluye una potestad punitiva propia, que le permite establecer infracciones y aplicar sanciones: “en otras palabras: si las jurisdicciones locales conservan un poder de policía y de imposición que le es propio, y en términos más amplios un derecho público

local, resulta incuestionable su competencia para establecer un régimen sancionatorio no penal (arts. 1, 5, 75 inc. 30, 121 y 123 de la Constitución Nacional)” (considerando 10).

Quisiera destacar dos párrafos del considerando siguiente donde primero resume la posición de la actora y luego reinterpreta la clásica jurisprudencia de la Corte sobre la supuesta “naturaleza penal” de las infracciones.

Dice en el referido primer párrafo, considerando 11: “el argumento de la actora, que postula el carácter penal de las infracciones tributarias y, a los fines de su prescripción, considera que es una materia propia del Congreso de la Nación, importa negar a las jurisdicciones locales el ejercicio de una materia que no ha sido delegada al Gobierno Federal, como es el de establecer las consecuencias punitivas no penales, desnaturalizando el reparto de competencias que trazaron los constituyentes originarios de 1853/1860 y los reformadores de 1994”.

Frente a esta postura el juez Rosatti señala que “evidentemente, la posición de la recurrente se apoya en una inapropiada lectura de la doctrina jurisprudencial de este Tribunal sobre la aplicación de los principios del derecho penal al ámbito de las infracciones administrativas; en efecto, a través de esa prudente línea jurisprudencial lo que siempre ha propuesto este Tribunal es garantizar –en el ámbito de las infracciones administrativas- la aplicación de ciertos principios y reglas del derecho penal a la actividad punitiva no delictual, en la medida en que resulten compatibles (arg. doc. Fallos: 330:1855 y 335:1089). Sin embargo, esta construcción garantista no puede extenderse hasta llegar al extremo de alterar las bases del sistema federal de gobierno y desconocer los regímenes e instituciones que, en ejercicio de atribuciones propias, se han dado las provincias”.

Claro, hay un juego retórico en este punto del voto, pues no sólo la recurrente estaría incurriendo en la referida “lectura inapropiada” sino la propia mayoría de la Corte y, junto a ella, la mayoría de la doctrina nacional.

Entiendo que el razonamiento de Rosatti es el correcto. Y sólo él es el que justifica de forma racional la consecuencia que extrae la propia mayoría de la Corte. Pues si dicha consecuencia es que los principios y garantías constitucionales penales se aplican a las infracciones administrativas en la medida en que resulten “compatibles” con “el régimen jurídico estructurado” (que no es otro que un régimen administrativo), esto significa que aquellas infracciones *no* son justamente penales. Pues, en definitiva, si fueran penales (o tuvieran una “naturaleza” penal) los referidos principios y garantías se aplicarían sin más, de manera directa, sin necesidad de efectuar algún tipo de compatibilización.

Más profundamente: si las infracciones administrativas tuviesen “naturaleza” penal, serían entonces delitos y no se ve de qué manera podría justificarse su aplicación por métodos diferentes a los previstos por el derecho procesal penal. Quiero decir: el derecho penal debe aplicarse por tribunales judiciales y por medio de técnicas procesales penales. No parece haber forma de justificar que su aplicación recaiga en órganos administrativos, encargados, simultáneamente, de acusar, dirigir el proceso y dictar la decisión final.

Si las infracciones son “ontológicamente” o “en realidad” delitos la única consecuencia lógica para extraer es la inconstitucionalidad de todos los regímenes que las prevén y que se organizan en términos administrativos.

Lo que dice Rosatti, entonces, es que la única forma de mantener la coherencia en la doctrina tradicional de la Corte consiste en

distinguir con claridad el ámbito de lo “punitivo” y lo “penal”.

El poder punitivo estatal tiene dos vías jurídicas de manifestación: la forma penal y la forma administrativa. En ambos casos la sanción que debe seguirse de la comprobación de la infracción es de carácter punitivo. Su fin es castigar, no resarcir. Y aunque tengan efectos recaudatorios (de ahí que ellos figuren en los clasificadores de recursos y en las propias normas presupuestarias, vía cálculo de los recursos), esto no significa que su función específica deje de ser, como dijimos, reprimir. Ese dato “represivo” común es, a juicio de Rosatti, el que justifica la aplicación a las infracciones administrativas de los principios constitucionales penales en la medida en que sean compatibles con el régimen administrativo.

Adviértase que en ambos argumentos (mayoría y disidencia) la conclusión es la misma: aplicación de garantías y principios penales sobre la base de su compatibilidad. O, en el vocabulario del Tribunal constitucional español, aplicación con matices. Sólo que el argumento de la mayoría es inconsistente (y conduce, colateralmente, a distorsiones, pues la identificación entre lo punitivo y lo penal es un paso en el razonamiento que justifica la negación de las potestades locales para establecer los plazos de prescripción, transgrediéndose la cláusula de los códigos), mientras que en el argumento de la disidencia la argumentación cierra en todos sus aspectos (incluyendo la legitimidad provincial para establecer la prescripción de los ilícitos no penales).

Dejo aquí esta breve reseña, que requiere, obviamente, un estudio más profundo relevando los antecedentes de la Corte Suprema, la doctrina a su respecto, la jurisprudencia de otros tribunales, federales y

locales, así como la experiencia jurídica comparada.

Sólo quisiera añadir un dato adicional. Tal como lo destaca al pasar el voto en disidencia la finalidad de la construcción es garantista. Sin embargo, en muchas ocasiones se piensa lo contrario, bajo la presunción de que dicha compatibilización o matización abre las puertas de la arbitrariedad.

Tampoco comparto esta última apreciación. Sin duda, carecemos aún de una sistematización del derecho constitucional sancionatorio en sus dos vertientes, penal y administrativa. La solución de la compatibilización es una salida de compromiso (que aprovecha el rico bagaje histórico-conceptual del derecho constitucional penal). No obstante, ella asume el desafío de armonizar el conjunto de los datos en juego: la potestad infraccional inherente a la función administrativa (o al ejercicio del poder de policía, según el léxico usado por Rosatti); la distribución de competencias federales y locales, conforme lo dispone el texto constitucional; la preservación de un derecho penal mínimo; la protección de la actividad administrativa y del interés público involucrado; la existencia de una red extensísima de infracciones administrativas tanto al nivel federal como local; la aplicación de dichas infracciones por medio de procedimientos administrativos; el carácter punitivo de las infracciones, que impone su regulación por medio de principios y garantías; el desarrollo doctrinario y jurisprudencial de los principios y garantías penales y procesales-penales, base para identificar y pensar los referidos a las infracciones.

Pero sí contamos con una abundante jurisprudencia de los tribunales que, caso tras caso, y en ocasión de resolver problemas

surgidos de diferentes ámbitos administrativos (policía del trabajo, protección del consumidor, control de servicios públicos, cesantías y exoneraciones, regulaciones económicas, entre tantos otros), ha ido precisando el contenido y alcance de la aplicación con matices. Y esto sucede tanto en la justicia federal como en la diversidad de poderes judiciales locales. Un ejemplo de ello lo encontramos en la práctica contenciosa que viene transcurriendo en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires desde su instalación, donde pueden encontrarse numerosas sentencias que desarrollan el enfoque con respecto a un sinnúmero de puntos: principio de inocencia, derecho de defensa, proporcionalidad, non bis in ídem, motivación del acto administrativo sancionador, entre muchas otras cuestiones. Dado que he participado, en lo personal, en al menos parte de dicha jurisprudencia, dejo el asunto sólo mencionado, para que pueda ser desarrollado, de forma crítica, por algún colega o investigador.

VIII. Un comentario adicional

Finalmente, tal como ha señalado Juan Manuel Álvarez Echagüe en su presentación, este número lo dedicamos al queridísimo amigo José María Sferco.

Sólo agregó un elemento adicional (y personal en muchos aspectos), razón por la cual pido se me excuse el poco académico uso de los nombres propios que haré a continuación.

José María continúa y profundiza, con su habitual solvencia, la doctrina que sostuviera Arístides Corti sobre la naturaleza penal de las infracciones. Lo hace, incluso, en este número: en sus notas, que son mucho más que meras “notas”, al más arriba referenciado fallo “Alpha Shipping” de la Corte Suprema. Tanto para Arístides, como para José María (y también para Juan Manuel),

las infracciones tienen naturaleza penal y forman parte del derecho penal especial mencionado en el artículo 4 del Código Penal.

Se habrá advertido que aquí, minoritariamente, disiento con ellos.

Entiendo, y más profundamente: siento, que poner de manifiesto este debate es la mejor manera, en lo intelectual y en lo afectivo, de recordar a mi padre y de dialogar, como si estuviéramos aquí conversando, con mis amigos José María y Juan Manuel, en esta ocasión todos ellos en el mismo lado de la argumentación.

También creo, a pesar de los caminos doctrinarios en este punto divergentes, que nos inspiran los mismos principios e ideales.

Horacio Corti

EDITORIAL

Es un placer poder realizar estas breves palabras introductorias de nuestra Revista DEBATES DE DERECHO TRIBUTARIO Y FINANCIERO, que ya se ha consolidado y comienza a transformarse en un clásico del ámbito jurídico fiscal en nuestro país, pero con repercusión internacional.

Recuerdo que comenzamos este proyecto a fines de 2021 con el equipo de la Maestría en Derecho Tributario y Financiero, y el primero de los números fue, precisamente, sobre Derecho Penal Tributario, a partir de la sinergia entre el Observatorio de Derecho Penal Tributario, el Centro de Estudios de Derecho Financiero y Derecho Tributario (con sus diferentes comisiones) y la Maestría, todo en el ámbito de la Facultad de Derecho de la UBA.

La publicación de cada nuevo número de la Revista, constituye un orgullo para todo el equipo de profesores y profesoras de la Facultad que integramos el área de Finanzas Públicas y Derecho Tributario (como se denomina nuestra materia troncal en el CPC).

El índice de la publicación habla por sí solo, y se parece en mucho, estructuralmente, a aquél Nro. 1: contiene dos partes, una en la cual encontrarán los trabajos seleccionados fruto de la convocatoria abierta efectuada a presentar investigaciones y, otra, en la cual hemos publicado los mejores (excelentes por cierto) trabajos finales de los alumnos y alumnas del Curso Independiente de Posgrado en Compliance Fiscal de 2023 (en el primero de los números se incorporaron los del Curso Independiente de Posgrado “El Derecho Penal Tributario analizado integralmente: infracciones y delitos. Estudio del sistema argentino con referencia y comparación con el latinoamericano”).

Los trabajos incluidos en la Revista son todos muy buenos, abordando aspectos de mucho interés y actualidad, en relación con el derecho penal tributario, que si bien aparecen

segmentados en dos partes, como mencionara anteriormente, todos cuenta con mismo eje conductor y abordan una problemática, en muchos aspectos, común. Autoras y autores nacionales y del extranjero hacen que esta obra sea de especial interés, agradeciéndoles su generoso y desinteresado aporte.

El Observatorio de Derecho Penal Tributario que tengo el placer enorme de dirigir, acompañado del Profesor Horacio F. Cardozo (Subdirector) y las Profesoras Natalia Crede y Flavia Lamarre (Secretarías Académicas) ha crecido de una manera impresionante, con más de cuatrocientos miembros adherentes permanentes, y con la conformación de una Comisión de Jóvenes numerosa, laboriosa e inquieta que junto al Consejo Asesor y Ejecutivo recientemente conformado, logramos un amalgama de experiencia y juventud que permite seguir estudiando, analizando y debatiendo sobre derecho penal tributario con alto rigor académico y científico.

No quiero dejar pasar la oportunidad para destacar, una vez más, que el Observatorio es fruto de años de trabajo previo de un equipo de amigos tributaristas, pero especialmente por las ideas y convicciones de mi entrañable amigo José María Sferco, quien en estos momentos atraviesa un grave problema de salud, pidiéndole a todos que recen o hagan por él (de acuerdo con sus creencias) para que pueda recuperarse. Dedicamos este número, todos los integrantes del Observatorio, a José María.

Finalmente, agradecer enormemente a quienes conforman el grupo de trabajo que hace posible que esta Revista salga a la luz, número tras número, pues sin su silencioso aporte, no sería posible.

Espero disfruten del contenido de la publicación, como lo hice yo.

Juan Manuel Álvarez Echagüe

LA RESPONSABILIDAD PENAL DE LA EMPRESA

Dora Esther Ayala Rojas
Dardo E. Spessot

I. Antecedentes

Mucho se ha discutido sobre la posibilidad o no de poder imputar a los entes jurídicos la comisión de delitos. Este tema ha sido discutido en diversos países durante mucho tiempo y, en lo que a nuestra legislación respecta, en nuestro país se siguió el apotegma "*societas delinquere non potest*".

Sin embargo, en algunas leyes especiales, se ha admitido la posibilidad de penalizar a los entes ideales, por ejemplo en el Régimen Penal Cambiario, en el Código Aduanero, en la Ley de Defensa de la Competencia, y más recientemente en el Código Penal para el delito de Lavado de Dinero (arts. 303 y 304), en la Ley Penal Tributaria 27.430, y finalmente en la Ley 27.401 que regula los Delitos de Corrupción.

Autores como Donna, Núñez, Soler, Jiménez de Asúa, entre otros, niegan la posibilidad de imputar delitos a los entes ideales. En la otra vereda, están quienes sí admiten la responsabilidad penal de las personas jurídicas, por ejemplo Righi, Baigún, Rodríguez Estévez, D'Albora (h), entre otros.

Entendemos que en esta cuestión ha sido superado por nuestra doctrina y jurisprudencia el viejo dicho de que las personas jurídicas no pueden delinquir¹. Fue dejado de lado por decisión de política criminal y en este sentido se han dictado diferentes fallos admitiendo la posibilidad de imponer sanciones a los entes jurídicos.

El problema radica, en principio, en pasar el acto del ente ideal por los filtros de la teoría del delito, ya que esta fue pensada y desarrollada para conductas activas u omisivas de personas físicas. La teoría del delito es una teoría de los presupuestos generales bajos los cuales puede responsabilizarse a una persona por la

comisión de un hecho que se define como delito y permite la imposición de una pena.

Admitida la posibilidad de la responsabilidad penal de los entes ideales por la política criminal, serán los operadores jurídicos quienes deberán controlar que se respeten las garantías constitucionales de un Estado de Derecho, como ser los principios de culpabilidad, legalidad, personalidad de las penas, etc., cuando el imputado sea un ente ideal, con el fin de que sea juzgado de igual manera que si el imputado fuere una persona física.

Las distintas leyes penales tributarias que hemos tenido han regulado la responsabilidad penal tributaria de las empresas mediante el sistema de responsabilidad vicarial.

Brevemente como antecedente encontramos este tema en la primera Ley Penal Tributaria 23.771, en su art. 12².

Años después, en 1996, se derogó la mencionada Ley 23.771 y se sancionó la Ley 24.769³ manteniendo el mismo sistema de responsabilidad vicarial.

² "Artículo 12 — Cuando se trate de personas jurídicas de derecho privado, sociedades, asociaciones u otras entidades de la misma índole la pena de prisión por los delitos previstos en esta ley corresponderá a los directores, gerentes, síndicos, miembros del consejo de vigilancia, administradores, mandatarios o representantes que hubiesen intervenido en el hecho punible".

³ "Artículo 14 — Cuando alguno de los hechos previstos en esta ley hubiere sido ejecutado en nombre, con la ayuda o en beneficio de una persona de existencia ideal, una mera asociación de hecho o un ente que a pesar de no tener calidad de sujeto de derecho las normas le atribuyan condición de obligado, la pena de prisión se aplicará a los directores, gerentes, síndicos, miembros del consejo de vigilancia, administradores, mandatarios, representantes o autorizados que hubiesen intervenido en el hecho punible inclusive cuando el acto que hubiera servido de fundamento a la representación sea ineficaz. "

¹ Voto del Dr. ZAFFARONI en el fallo: "Fly Machine S.R.L. s/ recurso extraordinario".

Recientemente, en 2017 se derogó la mencionada Ley 24.769 y su modificatoria Ley 26.735, y se legisló un nuevo Régimen Penal Tributario mediante la Ley 27.430, que analizaremos a continuación.

II. Introducción a la responsabilidad penal tributaria en la Ley 27.430

Cuando empezamos a introducirnos en este tema es posible advertir una serie de problemas que tiene la teoría del delito cuando se pretende analizar la conducta (activa u omisiva) cometida desde el seno de la empresa.

El primer problema que se advierte es que si analizamos literalmente el art. 45 del Código Penal (de ahora en más C.P.) y los arts. 1 y 13 de la Ley 27.430 del Régimen Penal Tributario (de ahora en más R.P.T.) podremos advertir que son insuficientes cuando se pretende analizar la responsabilidad penal que les correspondería a los intervinientes cuando se trata de delitos del R.P.T. y el obligado - que es el sujeto activo (especial) - es una empresa.

Hay un cambio de paradigma en cuanto a los conceptos clásicos de la teoría del delito, ya que como sostiene Silva Sánchez⁴, el delito doloso de acción cometido por propia mano y con dolo directo fue desplazado por el delito de omisión cometido con dolo eventual dentro del marco de una empresa.

En estos casos hay que recurrir a los delitos de comisión por omisión: posición de garante, evitabilidad o posibilidad fáctica de evitar el resultado, delegación de funciones y al principio de confianza que rige hoy las relaciones humanas y profesionales⁵.

⁴ SILVA SANCHEZ, Jesús M. ¿Libertad económica o fraudes punibles? Riesgos penalmente relevantes e irrelevantes en la actividad económica empresarial, Marcial Pons, Madrid. 2003.

⁵ CALVIÑO, Sofía y CORNEJO COSTAS, Emilio, "La responsabilidad penal de los directivos de empresa" en Compliance fiscal: bases para su análisis integral / Juan Manuel Álvarez Echagüe.. [et. AL.]: coordinación general de María Elena Lumiento, dirigido por Juan Manuel Álvarez Echagüe, 1ª edición, Buenos Aires, Ad-Hoc, 2023, Pág. 260.

Otro problema que surge en estos delitos es poder determinar quien es autor y quien es partícipe, ya que se trata de delitos especiales propios, hay que definir el concepto del "obligado" y para ello habrá que recurrir a los art. 5 y siguientes de la Ley 11.683. En estos casos quien suele ejecutar la maniobra delictiva no es un sujeto obligado conforme a la Ley de Procedimientos Tributarios.

Como sostienen Calviño y Cornejo Costas⁶, *"Otra particularidad de los delitos económicos... es su alta densidad regulatoria que incide en forma directa en el conocimiento o en la ausencia de conocimiento de toda la normativa aplicable por parte del Órgano de Dirección de una empresa. En consecuencia, el dolo, tal como se lo concebía habitualmente, dejó de ser efectivo. Es decir, si nos continuamos guiando a rajatabla por los contenidos clásicos del dolo - conocimiento y voluntad -, es posible que terminemos arribando a la mencionada impunidad de cualquier administrador de una empresa, quienes pueden válidamente delegar funciones y esbozar luego desconocimiento. Pero, en el otro extremo, tampoco es jurídicamente adecuado construir un dolo extremadamente normativo o cuasi objetivo. Una especie de "deberías haber conocido" o "un director no puede desconocer tal o cual situación."*

"En los hechos, ello está abriendo un espacio cada vez más relevante a la infracción de un deber extrapenal en el contenido del tipo objetivo y subjetivo en desmedro de las conexiones físicas de la conducta del sujeto con el objeto de la acción."

Esto quiere decir que el concepto de dolo está perdiendo relevancia, se lo está despersonalizando y en definitiva se lo aplica con parámetros objetivos o normativos.

⁶ CALVIÑO, Sofía y CORNEJO COSTAS, Emilio, "La responsabilidad penal de los directivos de empresa" en Compliance fiscal: bases para su análisis integral / Juan Manuel Álvarez Echagüe.. [et. AL.]: coordinación general de María Elena Lumiento, dirigido por Juan Manuel Álvarez Echagüe, 1ª edición, Buenos Aires, Ad-Hoc, 2023, Págs. 262/263.

Al juzgarse una conducta, el punto de partida es que el director o gerente debe tener cierto estándar de conocimiento sobre alguna normativa y cuando no se puede demostrar ese conocimiento sobre algún delito se le atribuye el deber de conocer la normativa y el hecho en sí.

Retomando el art. 45 del C.P. y de acuerdo a la doctrina clásica cuando hablamos de autoría debemos distinguir entre delitos comunes y delitos especiales, entendiendo por delitos comunes a aquellos en los que cualquier sujeto puede ser considerado autor, ya que el tipo penal no exige ninguna condición especial, por ejemplo el caso del homicidio simple o del hurto; en cambio, los delitos especiales requieren ciertas condiciones o características, por ejemplo ser funcionario público en la malversación de fondos, o los delitos tributarios que exigen que el sujeto activo ostente la calidad o condición de “obligado”.

Enseña Haddad⁷ que la ley determina que los funcionarios responsables serán aquellos que “hubiesen intervenido en el hecho punible”, con lo cual establece una discriminación lógica y real a los fines de clarificar la investigación que se realiza.

El punto de partida para determinar la responsabilidad de cada funcionario en una empresa será el de determinar si intervino en el ilícito con el conocimiento de lo que estaba haciendo, es decir, con dolo. La conducta también puede ser culposa, dependiendo del grado de participación o intervención en el hecho delictivo, como lo sostuvo la Corte Suprema en la causa “Monasterio Da Silva”⁸.

⁷ HADDAD, Jorge Enrique, “Ley penal tributaria comentada, 8ª edición, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 2018, Pág. 187.

⁸ La CSJN dijo, “El director de una sociedad anónima no puede ser declarado responsable solidario del cumplimiento de una deuda impositiva, si no ha administrado o dispuesto los fondos sociales. No basta que una persona sea director, gerente o representante de una persona jurídica, para que pueda considerársele responsable solidario en los términos del art. 19 de la Ley 11.683 (t.o. 1960). Sólo aquellos que administran o disponen de los bienes sociales son quienes se hallan obligados a cumplir con los deberes tributarios y a ellos alcanza

Esto es conocido como el “actuar por otro” que resuelve el dilema de la ausencia de correspondencia entre quien o quienes realizan el hecho, la persona física o humana, y quien es el obligado, el ente ideal; conceptos que desarrollaremos más adelante.

Como señala Haddad, en una sociedad anónima el director responsable de la producción o de las ventas no puede tener la misma responsabilidad que el director de administración, porque este último es el encargado de pagar tributos.

Esta norma lo que trata de evitar es la aplicación de la responsabilidad objetiva (que es inadmisibles en derecho penal) por la mera ocupación de un cargo importante dentro de una estructura empresarial, pero que no ha intervenido en el hecho delictivo⁹.

Se requieren dos requisitos para poder afirmar que existe responsabilidad: primero, que ocupe un cargo de administración o dirección dentro de la empresa, y segundo, que actúe con dolo.

El legislador ha optado por la responsabilidad vicarial, con el objetivo de evitar que la responsabilidad se diluya entre los directivos del ente ideal, ya sea en una sociedad anónima o en una sociedad de responsabilidad limitada, por ejemplo.

Álvarez Echagüe¹⁰ señala algunos conceptos propios de la responsabilidad vicarial:

-“Estamos, en definitiva, frente a una norma que clarifica y regula el actuar en lugar de otro. Esta regla resuelve el dilema de la ausencia de correspondencia entre quien o quienes realizan el hecho (persona humana), y quien es el obligado (la organización).

la responsabilidad por los hechos u omisiones en que incurrieren, derivando de su conducta la solidaridad con los deudores de los gravámenes que establece la ley”.

⁹ CFed. Corrientes, Sala A, 28/11/2008, “AFIP-DGI s/denuncia c/Empresa Samuel Gutnisky S.A.I.C. P/Sup. Inf. Ley 24.769”.

¹⁰ Álvarez Echagüe, Juan Manuel, “Responsabilidad penal de las empresas, los empresarios, los funcionarios públicos y los profesionales en el derecho penal tributario argentino”. Estudios de Derecho Tributario, Derecho Aduanero y Comercio Exterior, Febrero de 2020, Pág. 15.

-“El delito debe ser cometido en nombre o en beneficio de la sociedad o ente ideal del que se trate, pues como es usual en materia penal tributaria, el sujeto imputado y cualificado usualmente es una organización, que es en definitiva el sujeto obligado que se ve favorecido por la conducta delictual desplegada”.

-“Esto excluye la responsabilidad penal tributaria de los administradores que hubieren actuado en contra de los intereses del ente ideal, cometiendo una estafa a la organización al detraer en su propio beneficio el dinero destinado al pago de impuestos, pues sin perjuicio de que la deuda podrá quedar en cabeza de la persona jurídica, estaremos frente a un delito cometido contra la sociedad de la que forma parte, que no está abarcado por la ley penal tributaria sino por el derecho penal común”.

-“La norma pretende incluir a todos los entes ideales existentes, que sean sujetos pasivos de obligaciones tributarias conforme las previsiones que realiza desde su autonomía el derecho tributario, lo que permite ir más allá de lo previsto en las normas propias del derecho civil o comercial. Por ende, considero que es una descripción meramente enunciativa”.

-“Claramente, la norma también abarca a quienes detentan irregular o ineficazmente la administración de la sociedad. Es decir, aquel o aquellos que toman decisiones o representan a la organización sin un carácter formal o por un acto ilegítimo. Es que, en definitiva, la norma persigue sancionar a los verdaderos responsables penalmente de la decisión adoptada en nombre, con la ayuda o en beneficio de la organización, tengan o no una designación formal y válida para ejercer dicha representación, persiguiéndose de ese modo a quien administra y maneja en los hechos la organización, por lo que puede extenderse la responsabilidad, inclusive, al administrador de hecho¹¹ o a cualquier otro que pueda ser considerado como partícipe del delito cometido, inclusive quien detenta el paquete accionario mayoritario y toma las

decisiones sin ser formalmente administrador o representante¹²”.

III. El Artículo 13 de la Ley 27.430

Artículo 13.— “Cuando alguno de los hechos previstos en esta ley hubiere sido ejecutado en nombre, con la ayuda o en beneficio de una persona de existencia ideal, una mera asociación de hecho o un ente que a pesar de no tener calidad de sujeto de derecho las normas le atribuyan condición de obligado, la pena de prisión se aplicará a los directores, gerentes, síndicos, miembros del consejo de vigilancia, administradores, mandatarios, representantes o autorizados que hubiesen intervenido en el hecho punible inclusive cuando el acto que hubiera servido de fundamento a la representación sea ineficaz.

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

1. 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.
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.

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

¹¹ Cámara Nacional en lo Penal Económico, Sala A, reg. 1303/01.

¹² Cámara Nacional en lo Penal Económico, Sala B, reg. 410/01.

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 1 y el inciso 3”.

III.1. Análisis

Este artículo no vulnera el principio general de la autoría en nuestra legislación, que tiene su fundamento en la intervención de una persona en la ejecución de un delito, por pertenecer a determinados órganos societarios o por desempeñar un rol jurídico o de hecho dentro de una empresa.

Debemos tener presente que la mayoría de los delitos contenidos en esta Ley 27.430 son delitos especiales, el *obligado* no puede ser cualquier persona sino que tiene sus propios requisitos. En este caso, ese carácter de *obligado* recae sobre el ente ideal y solo puede serle atribuida la responsabilidad penal subjetiva a los sujetos expresamente mencionados en el artículo que analizamos, es decir, directores, gerentes, miembros del consejo de vigilancia, síndicos, etc., que hubiesen intervenido en la ejecución del delito, en nombre, con la ayuda o en beneficio de una empresa. Y para esto, se debe investigar cuál fue su posición jerárquica dentro de la empresa y la cuantía involucrada para poder determinar su participación en esas decisiones, que dependerá del tipo de sociedad de que se trate.

Al tratarse de delitos especiales y ser una ley penal en blanco, debemos recurrir a los arts. 5 y 6 de la Ley 11.683. Allí nos encontraremos con conceptos como *responsable por deuda propia*, *responsable por deuda ajena* - en el que se incluye a las personas físicas (o humanas) y a las personas jurídicas -. En este punto el problema estará en que el obligado tributario no siempre podrá ser considerado autor material de un delito, ya que se trata de una empresa. La solución del legislador fue establecer en el art. 13 que analizamos un régimen de transferencia de ese deber especial a los sujetos expresamente mencionados.

Al analizar la responsabilidad, debemos considerar los aspectos objetivos y subjetivos de los tipos legales. Primero el tipo de empresa que será el obligado, es decir el contribuyente, y segundo la responsabilidad penal que recaerá sobre quien o quienes administren o representen a la empresa. Recién entonces se podrá determinar su intervención desde el cargo o posición jerárquica que ostenta, la capacidad de decisión en los hechos (ya sea en forma activa o por omisión impropia). Incluso este artículo 13 también brinda la posibilidad de imputar responsabilidad a los administradores de hecho.

Esto significa que cuando el *obligado tributario* es una empresa, sólo podrán ser autores los sujetos expresamente mencionados en el art. 13 de la Ley 27.430 del R.P.T.

Lo que pretendió el legislador fue poner en posición de garante a los sujetos que suelen tener facultades expresas de decisión y gestión suficientes como para impedir que el ente ideal cometa delitos.

Siguiendo a Báez y Romero Villanueva¹³, *“debemos determinar los criterios de autoría, en efecto, los autores sostienen “determinar quien es autor (y, en su caso, partícipe) cuando un delito se cometió en el seno de una sociedad o empresa tiene ciertas peculiaridades con respecto a la comisión de un delito en otros ámbitos. Algunas de esas particularidades tienen que ver con las propias características estructurales y organizativas que presenta una empresa: división de trabajo (diferenciación por división horizontal), coordinación (criterios jerárquicos, integración, delegación de competencias), descentralización, deslocalización, sometimiento a políticas de grupos, etc. Otras de esas peculiaridades tienen que ver con que toda empresa genera, per se, riesgos que pueden tener relevancia en los delitos tributarios.”*

¹³ BÁEZ, Julio C. – ROMERO VILLANUEVA, Horacio, “Introducción al Régimen Penal Tributario Argentino”, 1ª ed. Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Erreius, 2019, Pág. 480.

En efecto, el Artículo 13 que analizamos sostiene que para el caso de delitos cometidos por empresas, la responsabilidad recaerá sobre los directores, síndicos o administradores en virtud de la función que realicen. Es requisito que dichas personas hayan intervenido en la comisión del delito; de este modo se evita la mera responsabilidad objetiva por detentar un cargo (de los mencionados en dicho artículo).

En cuanto a la responsabilidad por la intervención en el hecho, Báez y Romero Villanueva¹⁴ sostienen que para determinar judicialmente quienes responderán por los delitos que en nombre de estas entidades se cometen en perjuicio del fisco, es necesario distinguir entre la responsabilidad de carácter tributario infraccional y aquella delictual que en su nombre se comete.

Respecto a la primera, la responsabilidad infraccional, está regulada en la Ley 11.683 - art. 57 - párrafo 2 - y se le atribuye directamente a la empresa; mientras que en la segunda, la responsabilidad penal, se le trasladará a sus representantes o miembros por la máxima de que las empresas no pueden delinquir.

Los autores citados sostienen que *“el deber primario del operador jurídico es individualizar, en primer lugar y conditio sine qua non, la existencia de un autor principal, quien necesariamente será un representante del ente ideal, pero ello no significa que todos los directivos serán responsables si no se demuestra su intervención en el hecho, que, por lo demás, será materia de investigación jurisdiccional en qué grado de participación penal lo hicieron. De lo contrario se reconocería responsabilidad de carácter “determinada” - como autor penal - por el solo hecho de ser representante, entrando en una concepción - como se expresó - de tipo penal de autor o de responsabilidad objetiva”*.

“Por lo tanto, y a fin de afianzar la aplicación del principio de la responsabilidad subjetiva,

deberá entenderse que el hecho delictivo económico solo se configura y atribuye cuando el sujeto ha cometido o participado en el hecho punible, en el cual se exige una actuación personal y directa de los representantes para la aplicación de sanciones, lo que se compadece con los principios generales del derecho penal respecto a la personalidad de la pena, lográndose así un avance significativo en pos de la justicia, y admite la imputabilidad a las personas jurídicas en cuanto a la aplicación de sanciones económicas, contenidas en el segundo párrafo de este artículo incorporado por la ley 26.735 y mantenido en la reforma operada por ley 27.430”.

III.2. Responsabilidad por el actuar de otro

Báez y Romero Villanueva en su obra citada sostienen que el Artículo 13 intenta ampliar el círculo de la autoría de los delitos fiscales, imponiendo penas privativas de la libertad a las personas físicas que hubieren actuado ilícitamente en nombre y representación de los entes ideales.

No debemos dejar de lado que el Régimen Penal Tributario tiene diversas particularidades y una de ellas es que, como ya lo dijimos, la mayoría de los delitos previstos son delitos especiales que requieren en el sujeto activo una condición o calidad especial que es la de ser *obligado*.

Como sostiene Altamirano¹⁵, actúan en *lugar de otro* aquellos terceros que acceden a un ámbito de actividad ajeno para realizar tareas relacionadas con la actividad de ese *otro*.

El problema que se presenta a menudo es que el ejecutor no tiene la condición típica necesaria, pero sí la tiene la empresa por la que actúa. Otro problema es el de un sujeto que coopera en la ejecución del hecho punible, aún cuando domine el hecho (que en otro delito configuraría una coautoría), en estos delitos tributarios solo sería un partícipe.

Está claro que el sujeto debe haber intervenido en la comisión del delito, es decir,

¹⁴ BÁEZ, Julio C. – ROMERO VILLANUEVA, Horacio, “Introducción al Régimen Penal Tributario Argentino”, 1ª ed. Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Erreius, 2019, Pág. 482.

¹⁵ ALTAMIRANO, Alejandro, “Derecho penal tributario” T. 1, A. Altamirano y R. Rubinska (coords.), Buenos Aires, Marcial Pons, 2008, Pág. 847.

que se le debe poder imputar el delito especial, tanto objetiva como subjetivamente, como autor por su intervención activa u omisiva en la fase ejecutiva.

Como sostienen Báez y Romero Villanueva, lo que fundamenta la sanción del que actúa por otro es una equivalencia material de la conducta del primero con la del sujeto idóneo del delito especial (ente ideal).

Se trata de una cláusula de extensión de autoría para aquellos casos en que el otro obligado no es el mismo que actúa. Los autores citados ejemplifican de la siguiente manera: si una persona actúa en nombre y representación de un ente ideal, y se comprueba que la personalidad jurídica es una mera apariencia ilícitamente utilizada para esconder a quien la controla, en tal caso es dable penetrar la cobertura jurídica para imputar las consecuencias de la actuación ilícita de la sociedad a quien se ha valido de ella.

Por otro lado, debemos tener presente que en materia de autoría tenemos la teoría del dominio del hecho, la que según la mayoría de la doctrina es la más fructífera en cuanto a las soluciones que puede brindar en los casos prácticos. Podemos definir brevemente esta teoría diciendo que es autor quien domina el hecho y además tiene en sus manos el curso causal porque puede decidir el sí y el cómo.

Como sostienen Calviño y Cornejo Costas¹⁶ “no existe una identidad total entre *dominar un hecho e intervenir en un hecho*. Domina el hecho quien lo conoce, lo maneja y decide sobre su realización. En cambio, interviene en el hecho: i) por acción, quien realiza un aporte para su consecución, y ii) por omisión, quien tiene competencia real y la facultad de impedirlo y no lo hace. Es decir, puede intervenir incluso quien no lo domina.

Sin embargo no es necesario ser el ejecutor del hecho, ya que es suficiente con no evitar (comisión por omisión) cuando tenía la posibilidad de evitar el hecho. Dicho de otro modo, se podría establecer que un sujeto interviene en un hecho, ya sea por acción u omisión, porque es quien tiene el poder y la competencia para tomar la decisión sobre el hecho delictivo.

De lo hasta aquí desarrollado, coincidimos con los autores citados en que la figura *actuar en lugar de otro* se utiliza para cubrir los vacíos de punibilidad de las personas jurídicas, al carecer éstas de acción propia, porque no se ha creado un sistema autónomo de imputación.

El artículo menciona expresamente a los “*directores, gerentes, síndicos, miembros del consejo de vigilancia, administradores, mandatarios, representantes o autorizados que hubiesen intervenido en el hecho punible inclusive cuando el acto que hubiera servido de fundamento a la representación sea ineficaz*”. Analicemos algunos supuestos:

III.3. Directores

Dentro de las estructuras societarias, y en particular en las sociedades anónimas, la administración y el manejo del giro comercial está en manos del Órgano del Directorio, siendo su representante el que reviste la calidad de Presidente del Directorio.

Lo relevante aquí es que el responsable desde el punto de vista fiscal es la empresa, pero en materia penal la responsabilidad se le atribuirá a quien o quienes administren o conduzcan la empresa.

Respecto del Director Suplente podemos decir que, como el desempeño de la titularidad del cargo es excluyente, no tiene responsabilidades ni obligaciones porque no integra el órgano administrador del ente ideal. Entonces, mientras no se incorpore al directorio, el Director Suplente no ejerce ni la administración, ni la representación de la empresa.

¹⁶ CALVIÑO, Sofía y CORNEJO COSTAS, Emilio, “La responsabilidad penal de los directivos de empresa” en *Compliance fiscal: bases para su análisis integral* / Juan Manuel Álvarez Echagüe.. [et. AL.]: coordinación general de María Elena Lumiento, dirigido por Juan Manuel Álvarez Echagüe. 1ª edición, Buenos Aires, Ad-Hoc, 2023, Pág. 265.

En este sentido la jurisprudencia¹⁷ ha dicho “El director suplente de una sociedad anónima no tiene las mismas obligaciones y responsabilidades de los titulares, ya que solo tiene la expectativa de ser llamado a cubrir vacancias en caso de ausencia de su titular”.

III.4. El administrador de hecho

Señalan Báez y Romero Villanueva¹⁸ que el fundamento dogmático de la punición del administrador de hecho, cuando actúa en lugar de otro, ha de ser ubicado en el acceso al dominio social que consigue, lo que determinaría la existencia de una relación externa entre el administrador de facto (extraneus) y el bien jurídico, idéntica a la que cabría establecer entre el bien jurídico y el intraneus.

La intención del legislador fue establecer un término amplio para incluir a otras personas que actúan en nombre de la persona jurídica, además de las expresamente mencionadas.

Los cargos de directores, gerentes, síndicos y miembros del consejo de vigilancia suponen el ejercicio de actos de administración con cierto grado de injerencia; pero cuando se habla del administrador se hace referencia a otras personas que realizan actos de administración sin revestir ese carácter.

Si un sujeto asume de hecho la facultad de administrador de un ente ideal, sin tener designación judicial, los autores citados sostienen que la problemática jurídico penal se resolvería satisfactoriamente según alguna de dos hipótesis: a) Para que las acciones del administrador de hecho pudieran lesionar al bien jurídico y comprobarse la antijuridicidad material tendrían que pasar el filtro de la tolerancia de quienes ejercen el dominio social en el concreto ámbito en que actúan. Si dichas personas ejercen un adecuado control, será un supuesto de tentativa de autor inidóneo. b) Si quienes deben controlar el dominio social no lo hacen y toleran los actos del administrador

de facto, producida la lesión del bien jurídico, la responsabilidad será por omisión.

III.5. El accionista en la sociedad anónima

En el análisis del artículo 13 que comentamos, se observa que no se incluye a los accionistas. Tampoco lo hace la Ley 11.683. Por ende, por aplicación del principio de legalidad, que proscribiera la posibilidad de extender responsabilidad por analogía, no es posible considerarlos autores de delito tributario porque no están en posición de administrar los recursos de la empresa.

IV. Criterios de imputación de la autoría

Antes de desarrollar este tema creemos conveniente hacer algunas aclaraciones.

Primero, debemos tener en cuenta que lo que realmente es importante en la organización de una empresa no es la realización fáctica de una conducta determinada; lo relevante es la competencia, la capacidad y la decisión de llevarla a cabo. Segundo, no es suficiente sostener que alguien es autor de un hecho delictivo sin ostentar alguno de los cargos mencionados expresamente en el artículo en análisis, así como tampoco es suficiente la ostentación de algún cargo; lo que es importante determinar es el poder de decisión sobre una conducta que se subsume en un delito.

En tales condiciones, entre los gerentes, directores, administradores de hecho, será el juez quien deberá avocarse a determinar sobre quien recaía la responsabilidad, la competencia y quien tenía la facultad de tomar la decisión delictiva o de impedirla. Por “decisión delictiva” debe entenderse a la comisión de un delito penal tributario mediante ardid o engaño^{19 20}.

¹⁹ CALVIÑO, Sofía y CORNEJO COSTAS, Emilio, “La responsabilidad penal de los directivos de empresa” en Compliance fiscal: bases para su análisis integral / Juan Manuel Álvarez Echagüe.. [et. AL.]: coordinación general de María Elena Lumiento, dirigido por Juan Manuel Álvarez Echagüe, 1 ed.- Buenos Aires, Ad-Hoc, 2023, Pág. 266.

²⁰ Por ejemplo la evasión tributaria simple del art. 1 que menciona en forma expresa como modalidades

¹⁷ CFed. Seguridad Social, Sala II. 30/12/1997, “Macua, Alberto Jesús en Rep. De Alberto Jesús Macua SA c/ DGI”. En igual sentido otro fallo: CNac. Comercial, Sala A, 13/10/1997, “Retin SA”.

¹⁸ BÁEZ, Julio C. – ROMERO VILLANUEVA, Horacio, ob. cit., Pág. 487.

Como mencionamos antes, se trata, en general, de delitos especiales y por lo tanto si una persona no tiene la facultad ni competencia para tomar decisiones, es decir, no está en posición de garante, a lo sumo podrá ser considerado como partícipe (si actuó con dolo en el hecho delictivo). El art. 13 de la Ley 27.430 del R.P.T. castiga al obligado tributario y hace extensiva la responsabilidad a los sujetos expresamente mencionados.

Dado entonces que para su configuración el tipo penal exige determinada condición especial para ser considerado autor del delito tributario, habrá que distinguir entre *intraneus* y *extraneus*, entendiendo por éste último un sujeto que no reúne formalmente ninguno de los cargos del artículo en análisis, por lo tanto no podrá ser considerado autor, a lo sumo podrá ser considerado como partícipe. En cambio, será *intraneus* la empresa y los sujetos mencionados en el art. 13 que actúan en nombre y representación del ente jurídico. En definitiva, son dos los requisitos para ser autor en los términos que planteamos, haber intervenido en el hecho y ostentar algún cargo de los mencionados en el artículo.

Ahora, refiriéndonos a los criterios de imputación de la autoría, la mera ostentación del cargo de director u otro no es suficiente para atribuirle la responsabilidad penal, pues en ese caso estaríamos ante un supuesto de *versari in re ilícita* o responsabilidad objetiva, prohibidas en derecho penal. Mínimamente el sujeto deberá haber actuado con culpa. Habrá que analizar la posición de garantía, la evitabilidad, el principio de confianza y la delegación, etc., a fin de evitar la *versari in re ilícita*.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa Lambruschi²¹ sostuvo que “... no basta la mera comprobación de la situación objetiva en que se encuentra el agente de retención, sino que es menester la concurrencia del elemento subjetivo en virtud del principio fundamental de que solo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir,

típicas a la declaración engañosa y ocultación maliciosa.

²¹ Fallo: Lambruschi, Pedro Jorge s/ley 23.771. CSJN, 311/10/1997.

aquel a quien la acción punible le pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente.”

Siguiendo a Calviño y Cornejo Costas²², de la lectura del art. 13 surgen dos requisitos: i) ejecutado en nombre, con la ayuda o en beneficio, y ii) que hubiesen intervenido en el hecho. De estos requisitos podemos inferir que responderán tanto los sujetos que lo causaron como aquellos que no lo evitaron.

Solo las personas que pueden representar al ente son aquellas que podrían comprometer penalmente a la empresa, y lo pueden hacer cuando por acción, omisión o comisión por omisión se haya cometido el delito en nombre, con la ayuda o en beneficio del ente ideal. En lo que aquí nos parece relevante, la ley pone en posición de garante a los entes ideales (como obligados tributarios), entonces la comisión por omisión será la forma de intervención en la cual la no evitación de determinado resultado se equipara a haberlo cometido (por acción).

En definitiva, será la empresa (obligado tributario) quien será la encargada de cumplir con sus obligaciones y de contar con programas de compliance a fin de evitar que se comenten delitos tributarios en el seno del ente ideal.

IV.1. Actuación en nombre de otro

Como sostiene Berruezo²³, “para atribuir responsabilidad penal a la empresa y a la persona física, se hace indispensable contar con la cláusula de actuar en lugar de otro, a los fines de las transferencias mutuas entre la persona física y jurídica. La primera de su accionar que obliga a la jurídica, y ésta a la física, las transferencias de sus cualidades propias de autor”.

²² CALVIÑO, Sofía y CORNEJO COSTAS, Emilio, “La responsabilidad penal de los directivos de empresa” en Compliance fiscal: bases para su análisis integral / Juan Manuel Álvarez Echagüe.. [et. AL]: coordinación general de María Elena Lumiento, dirigido por Juan Manuel Álvarez Echagüe, 1ª edición, Buenos Aires, Ad-Hoc, 2023, Pág. 268.

²³ Berruezo, Rafael/ Fecha: 18/08/2023 / Artículos DPISA / Cita online: DPISA – ART – 00011. Pág. 13.

“La inclusión legislativa del “actuar en lugar de otro”, en principio, fue para salvar el principio de legalidad en los delitos especiales y no para resolver la problemática que plantea la comisión de delitos comunes a través de una estructura organizada. Esto porque, en los delitos especiales, es posible que quien realiza la conducta típica en nombre o representación de otro no reúna las cualidades necesarias para poder ser autor del delito y, en cambio, la persona en cuyo nombre o representación actúe sí reúne dichas características. Como ninguno de los dos realiza completamente el tipo ambos deberían quedar impunes, en los delitos especiales propios; el que actúa porque no reúne las características que el tipo exige para ser autor del delito y la persona en cuyo nombre o representación obra porque ni realiza la acción u omisión típica ni tiene el dominio del hecho”.

También tendremos que tener en cuenta que tipo de sociedad se trata, ya que si se trata de una Sociedad de Responsabilidad Limitada el representante será el gerente (aunque pueden ser varios), en la Sociedad Anónima serán el o los directores. En concreto, la Ley de Sociedades 19.550 es la que se aplica y además habrá que analizar los estatutos y poderes que el ente jurídico haya otorgado a las personas físicas. Otra cuestión importante es que estas personas físicas, apoderadas, deberán representar a la empresa siempre de acuerdo a las funciones que le otorga el instrumento dado.

Dicho esto, solo a los sujetos mencionados en el art. 13 que actúan en representación del ente, se les podrá atribuir la autoría siempre que se demuestre que intervinieron en el hecho delictivo. Se trata, como lo mencionamos anteriormente, de un sistema de atribución de responsabilidad vicarial, es decir que la persona jurídica es el obligado tributario y la transferencia se da del ente hacia las personas físicas que serán quienes deberán cumplir fielmente con las obligaciones tributarias.

Como sostiene García Cavero²⁴ “La conversión del que actúa en lugar de otro en intraneus del tipo penal se debe a la asunción de la posición de dominio propia de un intraneus del tipo penal, o a la transferencia de los deberes institucionales por la relación de representación. Pese a existir en el actuar en lugar de otro siempre un mismo presupuesto (delito especial), el fundamento es distinto según la constitución material del tipo penal. En unos casos (los delitos de dominio) la asunción de la posición especial fundamentadora del delito especial es la que provoca una ampliación del círculo de destinatarios de la norma penal. En otros (los delitos de infracción de un deber) opera una transferencia del contenido normativo al órgano o representante, lo que determina otro injusto en el que éstos aparecen como destinatarios de la norma. En ambos casos, el extraneus deja de ser tal para convertirse, mediante la asunción de la posición especial o la traslación del deber jurídico-penal institucional, en un intraneus de la norma penal.”

Finalmente, como sostienen Calviño y Cornejo Costas²⁵, por todo lo expuesto, se comprende que la actuación en nombre remite al criterio de responsabilidad vicarial, pues sigue habiendo un traslado de los hechos cometidos por personas físicas. Entonces, por tratarse de una “imputación normativa del comportamiento individual como propio del grupo, se reduce a una mera imputación objetiva.”

²⁴ GARCÍA CAVERO, Percy, La discusión doctrinal en torno al fundamento dogmático del actuar en lugar de otro. “LA RESPONSABILIDAD PENAL DE LAS PERSONAS JURÍDICAS ÓRGANOS Y REPRESENTANTES, edit. ARA Editores, 2002, pág. 386.

²⁵ CALVIÑO, Sofía y CORNEJO COSTAS, Emilio, “La responsabilidad penal de los directivos de empresa” en Compliance fiscal: bases para su análisis integral / Juan Manuel Álvarez Echagüe.. [et. AL.]: coordinación general de María Elena Lumiento, dirigido por Juan Manuel Álvarez Echagüe, 1ª edición, Buenos Aires, Ad-Hoc, 2023, Pag. 272.

IV.2. Actuación en interés de la persona jurídica

Este segundo supuesto implica que una persona física actúe para el provecho, ganancia, utilidad de un ente jurídico, eso significa actuar en interés. En este caso, el sujeto que actúa en interés del ente jurídico puede hacerlo con facultades de representación, y en este caso, la actuación sería parecida a la del mandato²⁶. En el supuesto que analizamos, pareciera ser que solo sería aplicable a los casos en que un sujeto actúa en interés de la empresa pero sin un poder para representarla, como sería el caso del administrador de hecho, aunque después se requerirá la ratificación²⁷ posterior de la gestión.

En caso de que actúe en interés de la empresa y además tenga poder de representación se daría un caso de actuación en nombre de la persona jurídica.

IV.3. Actuación en beneficio de la persona jurídica

Este es el último criterio de imputación, se trata de un criterio tradicional de transferencia de la responsabilidad que la doctrina ha denominado *puntos de conexión*. En nuestra legislación no son criterios autónomos, pues si la persona obra en interés o beneficio del ente y además tiene facultades para representarla, se configuraría el primer supuesto (en nombre), y si no tiene poder, será un caso de actuación en interés o beneficio siempre que la actuación sea ratificada aunque sea tácitamente.

V. Sanciones previstas en la Ley 27.430:

1- Suspensión total o parcial de actividades, que en ningún caso podrá exceder los cinco (5) años:

²⁶ Art. 1319 del C.C.C.: “Hay contrato de mandato cuando una parte se obliga a realizar uno o más actos jurídicos en interés de otra. El mandato puede ser conferido y aceptado expresa o tácitamente”.

²⁷ Art.369 del C.C.C.: “Ratificación: suple el defecto de la representación; tiene efecto retroactivo al día del acto pero es inoponible a terceros con derechos adquiridos con anterioridad”.

Podemos decir que es una sanción grave que implica una quiebra virtual del ente ideal. El párrafo final dispone la no aplicación de esta multa cuando fuere indispensable mantener la continuidad operativa de la empresa o de una obra o servicio particular.

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.

Esta multa consiste en negarle a la empresa la posibilidad de ser proveedora del Estado.

Se requiere un certificado para contratar con el Estado, y este requisito es un elemento que disuade el incumplimiento de las obligaciones tributarias y/o previsionales.

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.

Se trata de una pena capital para la empresa, que debería aplicarse a casos extremos, como podría ser el de un delito que tenga muchísimos damnificados. Es una pena de carácter permanente que tiene como resultado la extinción de la persona jurídica. Podríamos decir que sería el equivalente a la muerte civil porque llevaría al ente ideal a su disolución y liquidación.

4- Pérdida o suspensión de los beneficios estatales que tuviere.

Se trata de una multa que, al igual que en el inc. 2 de esta norma, excluye a las empresas de la actividad subsidiada o promocionada por el Estado.

5- Publicación de un extracto de la sentencia condenatoria a costa de la persona de existencia ideal.

En la Ley 11.683 se regula la posibilidad de publicar una nómina de empresas que no han pagado sus impuestos pudiendo indicarse los conceptos y montos conforme lo dispone el art. 102 de la mencionada Ley.

Podemos decir que se trata de una pena infamante que “hiere” la imagen que tiene en el mercado ese contribuyente. Claramente se observa que la publicidad de una condena va a generar efectos negativos importantes y no solo por la ejemplaridad de la misma.

El último párrafo establece las pautas de aplicación. En efecto, la atribución de responsabilidad se relaciona con el incumplimiento del ente ideal de tener o aplicar procedimientos internos que impidan la realización de actos ilícitos por sus directivos y dependientes, o bien por omitir la vigilancia sobre el accionar de estos.

Bacigalupo²⁸ entiende que los hechos individuales se deben considerar como delitos de la persona jurídica en tanto ésta haya omitido las medidas de cuidado necesarias para garantizar una conducción ordenada, no delictiva, de los negocios.

Al respecto sostiene Cornejo Costas²⁹: *“Es lo que los autores denominan “la responsabilidad de la empresa por defecto de organización o hecho propio”. Y de este modo, recién se podrá castigar a la empresa en tanto no evitó la realización de un riesgo que derivó en el resultado lesivo; pero debe ser un riesgo que tenía el deber de controlar; es decir, un riesgo que razonablemente debía y podía controlar, con lo cual, es el quebrantamiento del debido control o debida vigilancia lo que le da fundamento a la culpabilidad del ente”*.

“Claro que el control exigible a la empresa no debería ser absoluto, sino sólo razonable, evitable, previsible (ella permite orientar la conducta de conformidad al cuidado exigido según la posibilidad de acaecimiento), como sucede en los delitos imprudentes de comisión por omisión en los que se castiga una omisión siempre y cuando el sujeto tenga la obligación

de evitar el resultado lesivo y dicho resultado sea evitable. Las empresas tienen el deber de evitar evasiones tributarias que la beneficien en la medida en que era razonablemente evitable”.

Aquí cobra especial relevancia el compliance o programa de cumplimiento dentro de la empresa. Como sostiene Álvarez Echagüe *“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”*³⁰.

Podemos definir el compliance como un conjunto de medidas mediante las cuales las empresas pretenden asegurarse de que sean cumplidas las reglas de control vigentes para ellas y su personal, a fin de que las infracciones se descubran y que eventualmente se sancionen.

La idea central del compliance se basa en la necesidad de que la empresa garantice que sus directivos y demás empleados cumplan las normativas actuales, las leyes, las políticas internas, los códigos de ética y los compromisos con clientes y proveedores.

En los delitos tributarios intervienen varias personas que están organizadas jerárquicamente y con división de funciones, que se aprovechan de esa estructura para idear desde los altos mandos la comisión de delitos que luego son ejecutados por la base; en esa inteligencia es que las empresas deben tener programas de cumplimiento o compliance, o sea, deben autorregularse con programas de prevención de delitos. En este caso la omisión de vigilancia está vinculada al

²⁸ BACIGALUPO, Enrique, Responsabilidad penal de las personas jurídicas. En: Bacigalupo, Enrique, *Derecho penal económico*. Buenos Aires, Hammurabi, 2011, pp. 7-8.

²⁹ CORNEJO COSTAS, Emilio, La responsabilidad penal de las personas jurídicas en la ley penal tributaria. En: Álvarez Echagüe, Juan Manuel y Sferco, José María (dirs.), *Derecho penal tributario. Análisis integral y sistemático. Derechos y garantías fundamentales*, Buenos Aires, Ad-Hoc, 2019, Pág. 673.

³⁰ ÁLVAREZ ECHAGÜE, Juan Manuel, Responsabilidad penal de las empresas, los empresarios, los funcionarios públicos y los profesionales en el derecho penal tributario argentino. Estudios de Derecho Tributario, Derecho Aduanero y Comercio Exterior, Febrero de 2020. Pág. 28.

grado de compromiso de todos los integrantes del ente ideal.

Los jueces al momento de graduar la pena que se le aplicará a la persona jurídica, deberán tener en cuenta el incumplimiento de reglas y procedimientos internos y la omisión de vigilancia sobre la actividad de los autores y partícipes.

Como sostiene Rodríguez Estévez³¹, “se trata de un claro criterio de imputación directa de responsabilidad penal a la persona jurídica, por hecho propio, que se da cuando la comisión del delito se hace posible por el incumplimiento de deberes de dirección y supervisión legalmente establecidos. Por lo tanto, se regula la responsabilidad penal por la falta de control del correcto desarrollo de la actividad empresarial, cuando esta se vincula, en términos de imputación objetiva del comportamiento, con la comisión posible de delitos”.

En definitiva, una correcta organización interna con la finalidad de prevenir y detectar hechos delictivos puede llegar a eximir o puede reducir la pena que le correspondería a la empresa. Debe quedar claro que no todo delito cometido en el marco de actuación de una persona jurídica generará, por esa mera circunstancia, la responsabilidad penal del ente. Se requiere algo más: que la infracción se vincule con el incumplimiento de deberes de control y vigilancia.

Como surge de la norma, hay diversas sanciones que podrían recaer sobre el ente jurídico. Se trata de multas graves que tienen un plazo máximo de 5 años y que, en caso de ser efectivas, significarían prácticamente la muerte de una empresa pues, en una economía como la nuestra, es un plazo largo para que cualquier empresa sobreviva.

La norma sostiene que estas sanciones pueden ser aplicadas en forma conjunta o alternativa en los supuestos de los incisos 1 a 4, y que el inciso 5 sólo podrá ser aplicado como accesoria por ser una consecuencia de la aplicación de sanciones previstas en el art. 13.

³¹ RODRIGUEZ ESTEVEZ, Juan María, “Imputación de responsabilidad penal de la empresa”, BdeF, Montevideo – Buenos Aires.2015. Pág. 211.

VI. Conclusión

A pesar de que nuestro país adoptó el adagio *societas delinquere non potest*, la realidad demostró que se tenía que buscar algún tipo de solución dogmática para poder responsabilizar los delitos que eran cometidos por empresas que sin duda generaron muchísimo daño con su actividad ilícita, como por ejemplo: grandes evasiones fiscales, lavado de dinero, delitos de corrupción, etc.

En este sentido, sucesivas leyes fueron regulando los criterios de imputación para hacer responsables a las corporaciones por esos delitos.

Hemos visto que el art 45 de C.P. y los arts. 1 y 13 de la Ley 27.430 del R.P.T. son insuficientes por sí solos para atribuir la autoría en los delitos tributarios cuando son cometidos dentro de la empresa, por los problemas que expusimos. Se requiere, en resumen, para poder imputar la responsabilidad penal lo siguiente: 1) Ostentar el cargo e intervenir en el hecho, pues, como dijimos, atribuir responsabilidad penal por el mero hecho de ser gerente o director implica responsabilidad objetiva, inadmisibles en derecho penal liberal; 2) Una vez acreditado el cargo y su ejercicio real, la demostración del poder de decisión sobre la conducta que se subsume en alguno de los delitos del RPT, aunque haya delegado la tarea, pues la ley exige intervención y por ende exige facultad y competencia sobre el hecho delictivo; 3) Cuando haya delegación de tareas en dependientes se deberá tener un adecuado deber de control, supervisión y vigilancia sobre los delegados; 4) También tienen el deber de estar informados para tomar decisiones en caso de que la conducta encuadre en un delito y, por último, 5) Se deberá acreditar el dolo.

La existencia de la responsabilidad penal de las personas jurídicas es algo necesario ante la creciente utilización de empresas para cometer delitos, y no solo delitos tributarios, que es en definitiva los que aquí nos interesan³².

³² En 2011 se introdujo la Responsabilidad Penal de las Personas Jurídicas en el Código Penal para

Desde hace algunos años cobraron relevancia los delitos de comisión por omisión, para los casos de responsabilidad penal de la empresa, a fin de evitar supuestos de impunidad.

La aparición de la figura del compliance se presenta como una herramienta eficaz para la prevención de delitos económicos. Por disposición legal (último párrafo del art. 13) y de política criminal, la Ley 27.430 exige que las empresas tengan programas de cumplimiento adecuados para evitar la comisión de delitos tributarios en el seno de la empresa, y además, si el programa de cumplimiento es eficaz conducirá a la atenuación o impunidad de la sanción.

Concluimos diciendo que la autorregulación empresarial adquiere particular relevancia tanto con relación al cumplimiento de los deberes de control sobre las personas físicas de las empresas, como con relación a la atribución de responsabilidad propia de la empresa, para lo cual deberá considerarse si ésta ha establecido los debidos sistemas de prevención de delitos mediante programas de compliance.

hechos de Lavado de Dinero en el art. 304. Recientemente se legisló la Ley 27.401 en este sentido, pero para delitos de corrupción.

LA TERCERIZACIÓN DE SERVICIOS PROFESIONALES Y SU REPERCUSIÓN EN EL DERECHO TRIBUTARIO PENAL

José Daniel Barbato

En los últimos años, el fenómeno de la tercerización¹ tuvo un alto crecimiento en la comunidad de negocios -sea nacional y/o internacional- y, naturalmente, el mismo también alcanzó a la prestación de servicios profesionales de carácter impositivo.

Habitualmente, esta clase de servicios² son brindados por las empresas³ que prestan servicios de auditoría y de asesoramiento impositivo a nivel global y que están compuestas mayoritariamente por profesionales en ciencias económicas los cuales son pasibles de sufrir las eventuales secuelas del régimen penal tributario.

En razón de ello, seguidamente, se emiten ciertas consideraciones, sea en el marco propio del derecho tributario sustantivo así como en el ámbito propio del derecho penal

tributario, relativa de la mencionada tercerización.

I. El negocio jurídico en discusión

La tercerización de servicios profesionales es una práctica frecuente en la comunidad de negocios que encuentra sus raíces en el derecho anglosajón⁴ donde habitualmente un sujeto de derecho contrata a otro con la finalidad de llevar adelante el desarrollo y/o la gestión de una determinada área de la empresa contratante debido a su alto grado de especialización⁵.

Como puede advertirse, entonces, la tercerización entraña la “...designación de actividades o procesos de una organización cuya realización y administración están a cargo de una empresa externa...”⁶ y esto se desenvuelve, por lo general, entre personas jurídicas propias del mundo corporativo.

A su vez, se resalta que esta práctica mercantil no es novedosa ya que sus primeros antecedentes se remontan a los años cuarenta del siglo XX en los Estados Unidos de América y, en los últimos años, adquirió un relieve mayor –en particular, en el área de

¹ También conocido, en la órbita empresarial, como “outsourcing” y, a los fines de este trabajo, son utilizados como sinónimos.

² Se está haciendo alusión a las “Big Four” (las cuatro grandes), término inglés que es asiduamente utilizado para referirse a las firmas más importantes del mundo en el sector de la consultoría y auditoría. Se pone de relieve que estas empresas son responsables de auditar los informes financieros de muchas de las mayores compañías del mundo y ofrecen asesoramiento estratégico en diversas áreas, incluyendo fusiones y adquisiciones, gestión de riesgos y la prestación de servicios impositivos, ver: [https://es.wikipedia.org/wiki/Big_Four_\(consultoría_y_auditoría\)](https://es.wikipedia.org/wiki/Big_Four_(consultoría_y_auditoría))

³ En la actualidad, se apuntó que la tercerización se manifiesta con firmeza en materia de procesos (BPO-*Business Process Outsourcing*) y, en particular, servicios de consultoría, implementación de sistemas, liquidación de sueldos, prestación de servicios impositivos de variada índole. Al respecto, ver: Haehnel, “24 horas con el CEO de deloitte”, publicado en El Cronista Comercial del 8.8.08, ver: www.cronista.com

⁴ El vocablo “outsourcing” procede del idioma inglés, es de carácter compuesto al ser la conjunción de dos palabras “out” –cuya traducción al español es “fuera”– y “source” –que significa “fuente” y/u “origen”– y, de su acepción literal, se infiere que está ligado a una “fuente externa”.

⁵ En otros términos, se trata, abiertamente, de una delegación de una empresa a otra que, en los hechos, resulta ser una mera tercerización de servicios especializados propio de la esfera empresarial.

⁶ Conf. Werther y Davis, “Administración de recursos humanos. El capital de las empresas”, Ed. Mc Graw Hill, 6ª ed., México, 2008, p. 1 y ss.

sistemas – para alcanzar una eficiencia mayor en los sectores financieros y operativos de las corporaciones⁷.

Adicionalmente, esta práctica se acentuó aún más en los últimos años con sustento en diversas causas tales como el creciente proceso de globalización internacional, la búsqueda de nuevas estrategias empresariales en búsqueda de rentabilidades mayores en todo el planeta y el abaratamiento de los costos en materia de recursos humanos.

Estas circunstancias, en definitiva, conllevaron, por una parte, a una delegación de algunos de los procesos corporativos internos y, por la otra, a una concentración de esfuerzos por parte de las empresas en sus aspectos más fuertes⁸ y/o relevantes⁹.

⁷ Ello se vio acentuado en las áreas de sistemas (mantenimiento de computadoras, *software*, etcétera). Ver: www.gestiopolis.com

⁸ Al respecto, se ha dicho que el “*outsourcing*” conlleva diversos beneficios, tales como: a) La empresa se focaliza únicamente en la actividad que genera mayores réditos; b) La disminución de los costos al pagarse menos por la prestación de servicios específicos; c) La centralización de los esfuerzos en las áreas estratégicas propias de sus negocios; d) El mantenimiento de una organización es mucho más dinámica; y e) La mejora de la imagen corporativa al permitir brindar en el mercado un servicio más especializado. Claro está que, en caso de no funcionar idóneamente la tercerización, la empresa que contrata el servicio específico logra el objetivo contrario puesto que se verían afectadas significativas áreas de la misma (v.g.: operaciones, administración, finanzas).

⁹ No obstante, otros le atribuyen ciertas desventajas a estos procesos de tercerización, a saber: a) La dependencia de terceros en cuanto a innovación; b) La pérdida de contacto directo con nuevas tecnologías y métodos disponibles para mejorar los procesos; c) La entrega de recetas y técnicas a otras empresas que pueden usarlas para plantar competencia; d) La falta de planificación en el proceso de “*outsourcing*” puede provocar que la reducción de costos no sea tan positiva como se espera; e) Los problemas, costos y retrasos en caso de que el proveedor de servicios no pueda hacerse cargo de algún proceso y haya que buscar otro; f) La reducción de control y beneficios en el proceso de entrega de productos y servicios. Al respecto,

En principio, puede señalarse que la tercerización se desarrolló con mayor ahínco en determinados rubros empresariales.

En primer lugar, puede señalarse a las empresas de tecnología digital donde se verificó un fenómeno de tercerización de diversos servicios tales como la migración de tareas, aplicaciones, procesos e información hacia servicios en la nube¹⁰.

En segundo orden, puede citarse a las empresas de publicidad donde se suelen trasladar los servicios de publicidad, de diseño gráfico y de comunicación.

ver:

<https://rockcontent.com/es/blog/que-es-outsourcing/> Naturalmente, y desde el prisma de la comunidad de los negocios, son más las ventajas que las desventajas.

¹⁰ Al respecto, es menester tener presente a las afamadas “*startups*” que son empresas recién creadas que principalmente se apoyan en el campo tecnológico y que nacen de una idea pequeña para intentar ser una compañía rentable. Estas nuevas compañías se caracterizan por su alto grado de creatividad e innovación y basan su desarrollo en estas dos herramientas, con el fin de crear productos únicos y competitivos en el mercado. herramientas, con el fin de crear productos únicos y competitivos en el mercado, ver: <https://edu.gcfglobal.org/es/emprendimiento/que-es-una-startup/1/>

En tercer término, otra área donde la tercerización cobró mucha fuerza fue en materia de recursos humanos¹¹ al incidir en tareas propias del reclutamiento de personas¹², los servicios de gestión de nómina¹³ y/o auditorías del personal¹⁴.

Finalmente, y en lo que aquí interesa, puede afirmarse que el precitado proceso de tercerización llegó a la prestación de servicios profesionales en la materia tributaria¹⁵.

Al respecto y desde el punto de vista organizacional, se señala que este tipo de tercerización, por una parte, resulta ser de orden táctico al tratarse de una mera

¹¹ Conf. Gamarra Greta, “Outsourcing de RRHH: Cuándo es recomendable?” del 8.6.23 publicado en <https://factorialhr.es/blog/outsourcing-recursos-hu-manos/>

¹² Esto incluye reclutar nuevos empleados para puestos vacantes en las organizaciones (v.g.: *headhunters*, *inbound recruiting*, etcétera) y/o publicación de anuncios de empleos.

¹³ Se trata de una de las prestaciones de servicios más comunes o tradicionales en la órbita de los recursos humanos ya que el pago de la nómina implica abonar salarios adecuados a todos los empleados, conocer sus bandas salariales y, a veces, tener en cuenta la retribución flexible. Esto, al mismo tiempo, que se deben cumplir con todas las obligaciones contractuales exigidas por la normativa laboral.

¹⁴ Se trata de una evaluación del “estado de salud” de la empresa que permite conocer cómo se sienten los empleados, el cumplimiento de normas de seguridad e higiene y/o si los contratos de trabajos se ajustan a la normativa laboral.

¹⁵ Asimismo, cabe aclarar que el “outsourcing” no debe confundirse con el “loan staff” dado que, si bien ambos son especies del género de la prestación de servicios profesionales, median algunas diferencias entre ellos. Ciertamente, en el primero, por regla general, se delega la totalidad de un área específica de la empresa mientras que, en el segundo, no se configura una delegación plena sino que, por el contrario, se trata de una contratación de recursos humanos especializados por un momento determinado tratándose de un “préstamo de personal” cuando hay picos de trabajo o reemplazos temporales (v.g.: licencia por maternidad).

subcontratación para realizar una tarea específica -y no tan imprescindible para la empresa- motivada principalmente en una reducción de costos operativos y, por la otra, es de carácter profesional al relacionarse con la prestación de servicios especializados que permite un crecimiento del negocio y la obtención de servicios puntuales.

II. La tercerización en el derecho privado

El “outsourcing”, como figura propia del derecho privado y más allá de las características especiales que determinen las partes contratantes, resulta ser una locación de servicios –generalmente de índole intelectual– y, por ende, está expresamente contemplado en el Código Civil y Comercial de la Nación¹⁶.

Al respecto, recuérdese que el artículo 1251 del citado CCyCN prescribe que “...Hay contrato de obra o de servicios cuando una persona, según el caso el contratista o el prestador de servicios, actuando independientemente, se obliga a favor de otra, llamada comitente, a realizar una obra material o intelectual o a proveer un servicio mediante una retribución. El contrato es gratuito si las partes así lo pactan o cuando por las circunstancias del caso puede presumirse la intención de beneficiar”.

Este nexo convencional, por su propia naturaleza, es bilateral, oneroso, conmutativo, formal y nominado¹⁷ y, dentro de dicha bilateralidad, encontramos dos partes contratantes. Por un lado, el comitente, que es la sociedad que requiere y paga por la prestación del servicio específico y, por el otro, el contratista (o prestador del servicio) que es aquel ente que realiza la locación de servicios,

¹⁶ De ahora en más lisa y llanamente, el CCyCN. El mismo fue aprobado por la Ley 26.994 (B.O. 8/10/14), publicado en www.infoleg.gob.ar. Ciertamente, al respecto, ver su Capítulo 6, del Título IV, regulatorio del contrato de “Obra y servicios”.

¹⁷ De conformidad con el artículo 966 y siguientes del CCyCN.

de naturaleza intelectual, por tener el *know-how* necesario para así hacerlo.

Como es de esperar, esta conceptualización no puede ser puntillosa ni –mucho menos casuística– puesto que este ligamen convencional, sea por su objeto y/o por la clase de sujetos contratantes, ofrece una amplísima variedad de particularidades¹⁸.

III. La tercerización y el derecho tributario sustantivo

De lo dicho anteriormente, se advierte que, en este tipo de negocio jurídico de orden bilateral, existen dos partes contratantes-el comitente y el contratista- y, por ello, resulta necesario llevar adelante un examen a la luz del derecho tributario sustantivo ya que, en este supuesto, repercute sobre el aspecto subjetivo del hecho imponible.

III.1 La responsabilidad en el derecho tributario sustantivo

Se recuerda que la doctrina clásica, basada en la separación entre deuda y responsabilidad¹⁹, distinguió dos categorías de sujetos pasivos.

Efectivamente, uno es el responsable por deuda propia, entendiendo por tal a aquél que

deberá efectuar el pago del impuesto sea con recursos y en nombre propio (deudor), y el otro es el responsable por deuda ajena, interpretando por tal a aquél que deberá efectuar el pago del impuesto en nombre ajeno (responsable).

Como puede observarse, en el plano del derecho tributario sustantivo, hay dos sujetos nítidamente distintos, a saber: el deudor y el responsable.

Al respecto, se dijo que “...los elementos para determinar los sujetos pasivos de la obligación tributaria son aquellos que la ley establece que deben ser reunidos para el perfeccionamiento del hecho imponible –que ocasiona el nacimiento de la obligación tributaria en cabeza de su realizador- y para el perfeccionamiento del hecho generador de responsabilidad que ocasiona el nacimiento de la responsabilidad para los demás sujetos. Es preciso destacar que la responsabilidad de los sujetos distintos al contribuyente de derecho o deudor no nace por perfeccionar el hecho imponible sino por otro hecho distinto...”²⁰.

En este sentido, también se señaló que “...además del sujeto pasivo de la obligación, la ley tributaria muchas veces agrega otros responsables del pago de la obligación tributaria, e incluso del cumplimiento de otros deberes fiscales, quienes son habitualmente designados como “responsables”...”²¹.

A su vez, los responsables fiscales integran una categoría de sujetos pasivos de la obligación tributaria habiendo sido definidos como “...quienes por imperativo legal, han de cumplir la antedicha obligación, si se producen los presupuestos de hecho que la norma establece para que la obligación se extienda a los mismos, lo que supone que asumen una posición deudora junto con los deudores...”²².

¹⁸ En efecto, la gama de servicios que puede prestar el contratista al comitente es de una amplia variedad tales como: 1) La confección de declaraciones juradas; 2) Las tareas de planificación para optimizar la carga fiscal; 3) La liquidación de los gravámenes; 4) Las labores de consultoría y/o auditoría fiscal; 5) La evacuación de consultas especiales; 6) La realización de estudios de precios de transferencia; 7) La atención integral de inspecciones, 8) La elaboración de escritos y/o recursos en pos de defender al comitente, sea en sede administrativa y/o judicial; entre otros.

¹⁹ La distinción clásica estriba en “deuda” (o “*debitum*” o “*schuld*”) y “responsabilidad” (u “*obligatio*” o “*haftung*”), según Jarach, “Curso de Derecho Tributario”, Edit. Cima, 3º Edición, Bs. As., 1980, pág., p. 157.

²⁰ Conf. Palavecino y Barbato, “Responsabilidad por deudas y multas impositivas y aduaneras”, Edit. La Ley, 1º Edición, Bs. As., 2001, p. 20.

²¹ Conf. Giannini, A.D., “Instituciones de Derecho Tributario”, Edit. Derecho Financiero, Madrid, 1957, p. 124.

²² Conf. Sainz de Bujanda, “Los sujetos de la obligación tributaria”, en “Ensayos sobre

En otras palabras, el legislador estableció que la obligación tributaria, nacida respecto al sujeto que realizó el hecho gravado, viene a tener una pluralidad de sujetos obligados a su pago, uno, por consumarse el hecho imponible y, el otro, por materializarse el presupuesto de responsabilidad, ambos definidos por ley, y en aras de garantizar la recurrente recaudación del Estado.

III.2. La responsabilidad por deuda propia

Son responsables por deuda propia (o contribuyentes), en la medida en que se verifiquen las connotaciones del hecho imponible, las figuras previstas en el artículo 5º de la Ley Nº 11.683²³, entre otras, a saber: a) Las personas de existencia visible, capaces o incapaces según el derecho común; b) Las personas jurídicas del Código Civil y las sociedades, asociaciones y entidades a las que el derecho privado reconoce la calidad de sujetos de derecho; c) Las sociedades, asociaciones, entidades y empresas que no tengan las calidades previstas en el inciso anterior, y aún los patrimonios destinados a un fin determinado, cuando unas y otros sean considerados por las leyes tributarias como unidades económicas para la atribución del hecho imponible; y d) Las sucesiones indivisas, cuando las leyes tributarias las consideren como sujetos para la atribución del hecho imponible, en las condiciones previstas en la ley respectiva.

En el escenario planteado, se colige que el deudor (o responsable por deuda propia) es el sujeto jurídico que requiere y contrata la prestación del servicio de “tercerización”, o sea, el comitente.

III.3. La responsabilidad por deuda ajena. Marco genérico

Son responsables por deuda ajena (o responsables), con los recursos que administran, perciben o que disponen, como responsables del cumplimiento de la deuda

tributaria de sus representados, mandantes, acreedores, titulares de los bienes administrados o en liquidación, etcétera., en la forma y oportunidad que rijan para aquéllos o que especialmente se fijen para tales responsables bajo pena de las sanciones legales.

A título enunciativo, son sujetos responsables por deuda ajena estos agentes económicos: a) Los directores, gerentes y demás representantes de las personas jurídicas, sociedades, asociaciones, entidades, empresas y patrimonios; b) Otros casos, tales como: 1) El cónyuge que percibe y dispone de todos los réditos propios del otro; 2) Los padres, tutores y curadores de los incapaces; 3) Los síndicos y liquidadores de las quiebras, representantes de las sociedades en liquidación, los administradores legales o judiciales de las sucesiones y, a falta de éstos, el cónyuge supérstite y los herederos; c) Los agentes de retención de impuestos y los agentes de percepción de los impuestos; y d) Los sustitutos.

A tales efectos, los responsables más comunes son los agentes de recaudación que contribuyente allegar periódicamente recursos al erario (v.g.: agente de retención²⁴, de percepción²⁵ y sustituto²⁶).

²⁴ El agente de retención es el “...sujeto que, en razón de su función, oficio, actividad o profesión entra en contacto con una masa de riqueza que adeuda o que debe entregar al contribuyente, de la cual detrae, resta o amputa una parte, con la obligación de ingresarla a las arcas fiscales...”, Conf. Vicchi, “Los agentes de retención: condiciones de responsabilidad y límites para instituirlos”, Derecho Fiscal Tomo XLVI, p. 200 y ss.

²⁵ El agente de percepción “...es el sujeto que debe agregar a las sumas de las que resulte acreedor, por la venta de bienes o por la prestación de servicios, un importe en concepto de tributo que, cobrado o no del contribuyente, debe ingresar al fisco...”, Conf. Corti y otros, “Procedimiento Fiscal”, Edit. Tesis, Bs. As., 1987, p. 62.

²⁶ El sustituto tributario es aquel por el cual “...la ley tributaria sustituye completamente al sujeto pasivo en las relaciones con la administración financiera por una persona diversa, la cual ocupa el puesto de aquél y queda, por consiguiente, obligada –no junto al sujeto pasivo sino en lugar del mismo– al cumplimiento de todas las obligaciones, tanto

Administración Pública y Derecho Tributario”, Tomo I, Edit. Macchi, Bs. As., 1968, p. 361.

²³ De aquí en más simplemente la LPT.

III.4. La responsabilidad solidaria. Nota general

En adición a lo dicho en el acápite anterior, y a tenor del artículo 8° de la LPT²⁷, son responsables solidarios de la deuda tributaria estos supuestos: a) Los responsables enumerados en los distintos incisos del artículo 6° de la LPT, cuando incumplan con sus deberes tributarios y no abonen oportunamente el correspondiente gravamen, salvo que demuestren que se lo haya colocado en la imposibilidad de cumplir; b) Los síndicos de los concursos y quiebras que no hicieran las gestiones necesarias para la determinación y ulterior ingreso de los tributos adeudados en los términos fijados por la ley; c) Los agentes de retención por el tributo que omitieron retener o que, retenido, dejaron de pagar al Fisco dentro de los 15 (quince) días y los agentes de percepción por el tributo que dejaron de percibir o que, percibido, dejaron de ingresar al Fisco en la forma y tiempo que establezcan las leyes respectivas; y d) Los terceros que, aun cuando no tuvieran deberes tributarios a su cargo, faciliten por su culpa o dolo la evasión del tributo²⁸.

III.5. El presente caso

De todos los supuestos mencionados parecería que el único aplicable para la hipótesis comentada sería el previsto en el artículo 8°, inciso e), de la LPT, que fue

materiales como formales, que derivan de la relación jurídica impositiva...” aclarando que “...la esencia de la sustitución tributaria no consiste en que una persona deba satisfacer una deuda de otra, sino en el hecho de que la primera se coloca en el lugar de la segunda, a todo lo largo de la relación tributaria, desde el comienzo hasta el fin...”, Conf. Giannini A. D., ob. cit., p. 126/129.

²⁷ Entre otros supuestos, pero se mencionan los más comunes.

²⁸ Al respecto, ver: CSJN, en el antecedente “DGI (autos Lavezzari José Luis - TF 21491-I) C/DGI” del 8.4.14, identificado como D. 177, L.XLVII, publicado en www.csjn.gov.ar y en Cronista Comercial, Suplemento fiscal y previsional, del 14. 10.14, p. 1 y ss.

mencionado en último lugar en el párrafo precedente.

Dicho artículo prevé que “...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 terceros que, aun cuando no tuvieran deberes tributarios a su cargo, faciliten por su culpa o dolo la evasión del tributo...”.

Como puede verse, la responsabilidad solidaria sería aplicada a un “tercero” que, con su proceder, facilite la evasión de un gravamen.

En primer orden, en su acepción literal, se destaca que el “tercero” es una “...persona que no es ninguna de dos o más de quienes se trata o que interviene en un negocio de cualquier género...”²⁹.

Dicho tercero, en su condición de responsable por deuda ajena, debe tener algún nexo –sea éste comercial o profesional– con el responsable por deuda propia del gravamen y, lógicamente, debe haber participado “...sea a título de culpa o dolo, en maniobras junto al deudor tributario a fin de que éste haya provocado la evasión de sus obligaciones tributarias. Es decir, la norma requiere una conducta concomitante con la del contribuyente que debió necesariamente defraudar en los términos del art. 46 de ley 11.683 (ilícito de defraudación fiscal) al Fisco nacional...”³⁰.

En segundo lugar, hay que ver qué se entiende por “facilitar”: “...hacer fácil o posible la ejecución de algo o la consecución de un fin...”³¹.

Por último, la figura normativa alude a la “evasión” de un gravamen y, por ello, toma en cuenta a la conducta dolosa del responsable por deuda propia vinculada con la infracción del artículo 46 de la ley ritual.

²⁹ Ver: www.rae.es

³⁰ Conf. Diez y Ruetti, “Procedimiento Tributario. Ley 11.683 Comentada”, Ed. Thomson Reuters La Ley, 1ª edición, Bs. As., 2016, p. 107.

³¹ Ver: www.rae.es

En definitiva, la figura prevista en la LPT establece la responsabilidad solidaria para el particular –el tercero– que media entre el Fisco y el responsable por deuda propia y que facilita o posibilita la evasión del tributo.

Si bien la definición normativa parece, en principio, de una meridiana claridad, en la práctica, la aplicación de esta figura no es tan sencilla dado que la procedencia de la responsabilidad solidaria en materia fiscal está supeditada a la materialización de ciertos extremos, los cuales fueron delineados por la doctrina y la jurisprudencia a lo largo del tiempo.

III.6. La procedencia de la responsabilidad solidaria. Sus exigencias

Tal como se dijo precedentemente, la viabilidad de la responsabilidad solidaria para el contratista está supeditada a la verificación de ciertos requisitos que serán abordados sucintamente próximamente.

III.6.A. Título represivo

La responsabilidad solidaria no es de carácter objetiva y, por ende, esta solamente se aplica como sanción a título subjetivo –dolo o culpa– y, en consecuencia, su viabilidad está condicionada en la medida que el contratista, al prestar su servicio profesional, incumpla con sus deberes profesionales y esto facilite la evasión del tributo por parte del comitente³².

III.6.B. Subsidiariedad

A esta altura, no hay dudas de que la responsabilidad solidaria resulta ser una medida de excepción –sea esta sancionatoria o de garantía de la recaudación, según como se la considere–.

Esto, en los hechos, implica que el organismo recaudador, en su rol de acreedor del crédito tributario, debería intimar el pago –en forma previa– al comitente (responsable por deuda propia) y, luego, si éste no cumpliera, debería direccionar su reclamo

hacia el contratista (responsable por deuda ajena).

En otras palabras, la responsabilidad solidaria, en este ligamen jurídico, se aplica en forma subsidiaria.

Al respecto, se dijo que *“...la responsabilidad atribuida a los directores no quita a esta garantía su carácter subsidiario, asistiéndole a los directores el derecho de exigir previamente el pago al deudor principal...”*³³.

En línea con ello, se sostuvo que *“...los directores, gerentes, etc. no responden como deudores directos de la obligación de pagar el impuesto porque la suya no es una obligación propia sino como responsables por la deuda ajena. La solidaridad no quita a esta obligación su carácter subsidiario, por lo que asiste a estos administradores el derecho a que se exija previamente el pago al deudor principal, como lo establece la ley...”*³⁴.

Afín a esta pauta hermenéutica, también se aseveró que la responsabilidad solidaria sólo podía ser dictada *“...una vez vencida el plazo de la intimación de pago cursada al deudor principal. Sólo a su expiración podrá tenerse por configurado el incumplimiento del deudor principal, que habilita –en forma subsidiaria– la extensión de la responsabilidad solidaria a los demás responsables por deuda ajena...”*³⁵.

A mayor abundamiento, resultan interesantes los antecedentes de la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires³⁶ al validar el temperamento subsidiario de la responsabilidad solidaria en materia tributaria que no fueron correctamente ponderadas por el Fisco bonaerense³⁷.

³³ Conf. TFN, en el fallo plenario “Salvatierra, Mario Rodolfo” del 28.10.75, publicado en Derecho Fiscal, T. XXV-B, p. 1106.

³⁴ Conf. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal (de acá en prietamente la CNACAF), Sala IV, en autos “Club Adelante Asociación Civil y Deportiva” del 15.7.99, publicado en La Ley 2000-C, p. 797.

³⁵ Conf. CSJN, en la causa “Brutti, Stella Maris” del 30.3.04, publicado en Fallos 327:769.

³⁶ De acá en más prietamente la SCBA.

³⁷ Al respecto, ver las causas de la SCBA caratuladas “Fisco de la Provincia de Buenos Aires C/Raso, Francisco Sucesión y otros S/Apremio” y “Toledo, Juan Antonio C/ARBA S/Incidente de

³² Al respecto, tener presente: CSJN, en autos “Monasterio Da Silva” y “Fisco c/May Erwin” del 2.10.70 y 1.11.76, publicado en Fallos 278:11 y 296:390 respectivamente.

Finalmente, es susceptible de mención que *“...la subsidiariedad aludida tiene su razón de ser en que el deudor principal de la obligación tributaria es sólo el contribuyente cuya obligación nace de un hecho imponible único. La obligación, en cambio, de los directores de la sociedad nace de un acto distinto y posterior del hecho imponible, con lo que resulta indudable que la solidaridad debe ser impuesta por la ley en forma subsidiaria...”*³⁸.

La subsidiariedad es una exigencia indispensable para la procedencia de la responsabilidad en el supuesto objeto de este comentario.

III.6.C. Falta de automaticidad.

Como corolario del punto anterior³⁹, se colige también que la responsabilidad solidaria no es automática puesto que, en esta materia, median causales de exculpación.

A título de ejemplo, puede haber una imposibilidad de cumplimiento por parte del responsable derivado del proceder del deudor o, bien, el responsable por deuda ajena no tiene incidencia alguna en la administración y disposición de fondos del responsable por deuda propia.

Al respecto, se sostuvo que *“...las normas pertinentes de la ley 11.683 no pueden interpretarse como lo hace el Fisco, en el sentido de que basta el simple hecho de que*

revisión” del 2.7.14 y 30.8.21. La primera está publicada en respectivamente publicadas en en el Cronista Comercial, Suplemento fiscal y previsional, del 14.10.14, p. 1 y siguientes y la segunda en SCBA LP C 121754, ver: www.juba.scba.gov.ar respectivamente. Ambas decisiones judiciales son relevantes porque restringieron la aplicación automática de la responsabilidad solidaria en los debates tributarios bonaerenses. A su vez, el fallo citado en último término resulta muy interesante porque la SCBA declaró la inconstitucionalidad de ciertos artículos del Código Fiscal bonaerense relativos a la responsabilidad solidaria.

³⁸ Conf. Freytes, “Responsabilidad tributaria de los directores de los administradores de sociedades anónimas”, publicado en Derecho Fiscal, Tomo XXVII, p. 714 y ss.

³⁹ Es decir, son las dos caras de la misma moneda.

*una persona tenga en una sociedad alguno de los cargos enumerados para que la considere responsable en los términos de la ley...”*⁴⁰.

Paralelamente, se expresó que *“...no basta, sin embargo, para considerar a una persona responsable en los términos de la ley, que se desempeñe o se haya desempeñado en alguno de los cargos referidos, si no se acredita el incumplimiento sustancial de la obligación, particularizado en el pago oportuno del impuesto...”*⁴¹.

En esta misma línea, se manifestó que *“...debe advertirse que la responsabilidad de los miembros del directorio no es objetiva, esto es, impuesta por el mero hecho de haber sido o ser director, gerente o representante de una entidad ni deriva de la simple vinculación existente entre los responsables y el deudor del tributo. Por el contrario, el presupuesto legal de responsabilidad a título personal de los directores es el incumplimiento de sus deberes; en otros términos, no basta que haya incumplimiento; es menester, además, que éste le sea imputable...”*⁴².

También se dijo que *“...en las diversas legislaciones además del sujeto pasivo del impuesto, se declara obligado al pago del tributo (o, también, al cumplimiento de otros deberes fiscales) a una persona diversa, en razón de una relación de hecho o derecho del “responsable” con el contribuyente, o de la sucesión en una particular relación de hecho, o de la violación de una obligación legal o de la consecuencia de una carga...”*⁴³.

Esta pauta también resulta fundamental para que se verifique o no la hipótesis planteada.

⁴⁰ CSJN, en la causa “Monasterio Da Silva” del 2.10.70, publicado en Derecho Fiscal, Tomo XX, p. 411

⁴¹ CSJN, en el precedente “Fisco c/May Erwin, Germán” del 16.11.76, publicado en Derecho Fiscal, Tomo XXVII, p. 795.

⁴² Conf. TFN, *in re* “Prats Secundino” de fecha 14.5.99, publicado en Procedimiento Fiscal-II-Errepar-320.002.002.

⁴³ Conf. Giannini, *ob. cit.*, p. 127.

III.6.D. Prueba del dolo o culpa

La responsabilidad solidaria es de aplicación excepcional y, por consiguiente, el ente recaudador debe probar fehacientemente que la conducta del responsable facilitó la evasión del tributo del deudor.

III.6.E. Respeto del derecho de defensa

Uno de los condicionantes de la aplicación de la responsabilidad solidaria lo constituye la intimación previa al deudor principal (comitente) y, luego, la notificación del reclamo al responsable (contratista) para que ambos puedan ejercitar adecuadamente su derecho de defensa⁴⁴.

III.6.F. Colofón

En suma, el contratista podría quedar encuadrado en el concepto de “tercero”, exigido por el artículo 8º, inciso e), de la LPT pero la procedencia de la responsabilidad solidaria debe ser evaluada puntualmente para cada caso concreto.

En efecto, su viabilidad depende de diversas situaciones: a) El contratista, al brindar su servicio profesional, debe incumplir con sus deberes profesionales y dicho incumplimiento, a su vez, debe generar indefectiblemente la evasión tributaria del comitente; b) El contratista, al ser un responsable por deuda ajena, sólo es responsable si el comitente incumple, en forma previa, con su obligación tributaria dado que esta clase de responsabilidad es subsidiaria y, a la postre, la misma no se aplica en forma automática; y c) No hay que soslayar que el Fisco, a la hora de llevar adelante este reclamo, por un lado, debe demostrar con contundencia que la conducta del contratista facilitó la evasión del tributo del comitente y, por el otro, debe respetar, en forma adecuada, el derecho de defensa en juicio de ambas partes contratantes durante la sustanciación del procedimiento de determinación de oficio.

IV. La tercerización y el derecho penal tributario

Habiéndose examinado la figura contractual del “outsourcing”, bajo el prisma del derecho civil –primero– y del derecho tributario sustantivo –después–, ahora, resulta interesante emitir ciertas consideraciones del mismo a la luz del régimen penal tributario.

IV.A. Primera nota previa

No hay que olvidar que el régimen penal tributario suscitó numerosas inquietudes en cuanto a la atribución de la responsabilidad penal.

Ciertamente, por un lado, la Ley Penal Tributaria⁴⁵ determinó la procedencia de las penas establecidas en dicha norma en función de los conceptos de “obligado” y “el que” dado que el primero de ellos está previsto en sus artículos 1º, 2º, 3º y 7º mientras que el segundo lo está en sus artículos 4º, 10, 11 y 12.

Asimismo, y por el otro, la LPET, por medio de su artículo 13⁴⁶, pergeñó el instituto represivo de “actuar en lugar de otro”.

Esto, en términos dogmáticos, fue tierra fértil de acalorados debates en los foros académicos.

En primer lugar, es una forma de solucionar las consecuencias del principio de que “*una sociedad no puede delinquir*”⁴⁷ dado que la doctrina tradicional negó la posibilidad de establecer responsabilidad penal a los entes ideales, en línea con la teoría penal tradicional y el derecho constitucional vigente.

⁴⁵ De ahora simplemente LPET.

⁴⁶ Al respecto, el artículo 13 del régimen penal tributario establece que “*Cuando alguno de los hechos previstos en esta ley hubiere sido ejecutado en nombre, con la ayuda o en beneficio de una persona de existencia ideal, una mera asociación de hecho o un ente que a pesar de no tener calidad de sujeto de derecho las normas le atribuyan condición de obligado, la pena de prisión se aplicará a los directores, gerentes, síndicos, miembros del consejo de vigilancia, administradores, mandatarios, representantes o autorizados que hubiesen intervenido en el hecho punible inclusive cuando el acto que hubiera servido de fundamento a la representación sea ineficaz...*”.

⁴⁷ En latín se dice: “*societas delinquere non potest*”, aforismo romano que significa que “*las sociedades no pueden delinquir*”.

⁴⁴ TFN, Sala “B”, en autos “Gutiérrez Guido Spano, Miguel C/DGI” del 19.5.00.

En este sentido, recuérdese que el Alto Tribunal, en el precedente “Fly Machine SRL”⁴⁸ del 30.5.06 dijo que “...más allá de lo expresado en torno al concepto de acción, existen otras limitaciones que no hacen viable la responsabilidad penal de las personas jurídicas. En efecto, una de ellas está configurada por la imposibilidad de realizar a su respecto el principio de culpabilidad dado que no resulta factible la alternativa de exigir al ente ideal un comportamiento diferente al injusto precisamente por su incapacidad de acción y de autodeterminación, negando así la base misma del juicio de reproche. En este sentido asiste razón al fallo apelado cuando afirma que la capacidad penal de una sociedad implica ‘la derogación de los principios que rigen la acción, la imputabilidad, la culpabilidad y la pena...’”.

En segundo término, el otro aspecto provocado es la imputación de la autoría en los delitos de infracción de deber donde se exige un dato específico del autor estableciéndose un supuesto de “actuar en lugar de otro”, siendo el mismo una reacción o “...respuesta ante los vacíos de punibilidad que se presentaron por la irresponsabilidad penal...”⁴⁹.

En este sentido, se dijo que “...la figura del actuar en lugar del otro es utilizada en supuestos en los cuales un delito especial, o si se quiere un delito de infracción de deber, es realizado por una persona que no es aquella que posee la especial característica exigida por el tipo, pero que actúa en lugar de ella. En estos casos, los elementos del tipo no se verifican plenamente en un único sujeto de imputación, sino que se reparten entre quien

*tiene la especial característica y quien realiza la conducta típica...”*⁵⁰.

En suma, la creación de las diversas figuras contempladas en el régimen penal tributario, con el consecuente impacto en materia de atribución de responsabilidad penal, es una muestra más del fenómeno normativo conocido como “expansionismo penal”⁵¹ o “inflación penal”⁵² donde el legislador, a través de herramientas típicas de la parcela represiva, procura solucionar vicisitudes de carácter recaudatorio.

IV.B. Segunda nota preliminar

Otro punto que mereció atención, en el marco de esta temática, estuvo dado por precisar cuál era la naturaleza jurídica del delito tributario.

Efectivamente, para una minoría, se trata de un delito común puesto que “...es un delito que puede ser cometido por cualquier persona, sin necesidad de que en ella se concite especialidad alguna (extraneus)...” mientras que, para la mayoría, es un delito especial “...donde el sujeto activo o la persona que realiza la conducta antijurídica sólo puede ser un sujeto calificado por reunir unas características o condiciones personales (intraneus)...”⁵³.

⁴⁸ Voto en disidencia del cortesano Zaffaroni, publicado en F. 572. XL, publicado en www.pjn.gov.ar.

⁴⁹ Conf. Cavero, Percy, “La discusión doctrinal en torno al fundamento dogmático del actuar en lugar de otro”, publicado en Revista de derecho penal y criminología, N° 9, 2002, p. 103/140.

⁵⁰ Conf. Rusconi y Calello, en “Problemas especiales de autoría en el derecho penal tributario: actuar en lugar de otro y responsabilidad por deuda ajena”, publicado en “El Delito Fiscal”, Ed. Ad Hoc, Bs. As., 2008, p. 192/196.

⁵¹ Conf. Sánchez Silva, “La expansión del derecho penal, aspectos de la política criminal en la sociedades postindustriales”, Ed. Civitas, 2ª ed., Madrid, 1999, p. 121 y ss.

⁵² Al respecto, se dijo que “...la apresurada, desordenada y profusa emisión de normas penales, al margen de toda preocupación científica, frecuentemente contradictorias entre sí, llenas de lagunas e imprecisiones...”, conf. Aftalión, “Tratado de Derecho Penal Especial”, Tomo I, Ed. FEDYE, 1ª ed., Bs. As., 1969, p. 88.

⁵³ Conf. Sánchez Pedroche, “Responsabilidad penal, civil y administrativa del asesor fiscal”, Ediciones Centro de Estudios Financieros, 1ª ed., Madrid, 2007, p. 128 y ss.

Independientemente de la discusión descripta, ciertos autores estiman que resulta ser un delito especial de infracción de deber dado que *“...el autor de este tipo de delito no puede serlo cualquiera, sino solamente aquel que lesione un deber que específicamente le obliga en primera persona, esto es, un deber extrapenal que por ser personal no alcanza necesariamente a todos los intervinientes en el ilícito, justamente porque el legislador fundamenta el tipo delictivo en deberes que existen ya con anterioridad e independencia al propio delito...”*⁵⁴.

A su vez, otros autores consideraron al delito tributario como un delito especial de dominio y estimaron que no todos los delitos especiales son de infracción de deber dado que *“...la autoría del extraneus no se ciñe sólo a formas de dominio tales como la administración o la representación, sino que también pueden darse formas de dominio a través de la coacción o el error...”*⁵⁵.

Finalmente, en nuestro país, este debate se zanjó dado que se sostuvo que el delito fiscal es un delito especial, siendo el mismo un delito de infracción de deber, ya que *“... en principio, sólo podría ser reputado como autor aquel sujeto que revista una determinada condición, cualificación, esto es, ser sujeto pasivo de la obligación tributaria (intraneus)...”*⁵⁶.

IV.C. La tercerización como delito fiscal y la participación criminal

Lo dicho con anterioridad, también conlleva a abordar el concepto de la autoría y la participación, los cuales están regulados en las previsiones del Código Penal.

⁵⁴ Conf. Sánchez Pedroche, ob. cit., p. 161/162.

⁵⁵ Conf. Martínez-Carrasco Pignatelli, “El asesor fiscal como sujeto infractor y responsable”, Cuadernos fiscales, Ed. Edersa, Madrid, 2003, p. 154 y ss.

⁵⁶ En este sentido, así se expresaron: López Biscayart, “Delitos de evasión y dolo eventual”, publicado en Derecho Penal Tributario, octubre 2006; JNPT N° 1, en autos “Vago, Gustavo y otros (contribuyentes: Skanska SA”, citados por Partulanne, en “Responsabilidad del asesor fiscal. Delito penal tributario”, El Delito Fiscal, Ed. Ad Hoc, Bs. As., 2008, p. 241.

Efectivamente, el artículo 45 del Código Penal dispone que *“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”* y, a su vez, el artículo 46 del mismo cuerpo legal prevé que *“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”*.

En este sentido, se señala al autor como la persona que *“...tiene dominio del hecho, es quien la controla con miras a lograr el resultado, y eso le da la posibilidad de decidir sobre su consumación o sobre su desistimiento, ya que tiene en sus manos dejar transcurrir la realización del tipo, interrumpirla o detenerla...”*⁵⁷.

A su vez, los partícipes o cómplices son quienes causan de alguna manera el resultado sin tener el dominio final del hecho pero contribuyen a llevarlo a cabo, siendo el cómplice primario aquel que presta una colaboración sin la cual el hecho ilícito no habría podido cometerse siendo su intervención necesaria y determinante.

El cómplice secundario es aquel que presta un auxilio menor no relevante pero sí con la suficiente entidad para considerarlo colaborador secundario y si éste no hubiese intervenido, el hecho igualmente se habría consumado no siendo imprescindible su intervención.

⁵⁷ Conf. Robiglio, “Ser asesor fiscal no implica ser partícipe de un delito”, en Doctrina Penal Tributaria y Económica, noviembre de 2006, citado por Partulanne, “Responsabilidad del asesor fiscal. Delito Penal Tributario”, publicado en “El Delito Fiscal”, Ed. Ad Hoc, Bs. As., 2008, p. 243.

Por último, el instigador es quien influyó directamente en otro para que éste cometiera el delito siendo un aporte eficaz debiendo actuar con dolo.

En el supuesto tratado en este trabajo, en cuanto a la atribución de la responsabilidad penal, al único sujeto que podría atribuírsele la condición de autor es al obligado quien, a los ojos del derecho tributario sustantivo, es el responsable por deuda propia, es decir, el comitente en el contrato de “outsourcing”.

A su vez, al contratista –en el vínculo del “outsourcing”– sólo podría atribuírsele la responsabilidad penal como cómplice o instigador puesto que el mismo, en el marco del derecho tributario sustantivo, es un responsable por deuda ajena.

Sin embargo, este último punto, en muchas ocasiones, no es de tan fácil dilucidación, dado que deben examinarse las características propias que rodean al caso concreto.

Ciertamente, y a título de ejemplo, hay que tener presente lo siguiente: a) Cuál es el alcance del ligamen contractual que une al comitente con el contratista; b) Cuál es la función más importante del contratista, dentro de la prestación del servicio, pudiendo limitarse solamente al hecho de presentar la declaración jurada con la documentación suministrada por el comitente o, bien, podría emitir un dictamen profesional por un negocio en particular del comitente y esta situación ofrece muchísimas connotaciones de hecho extremadamente complejas con variados tratamientos fiscales; c) Si el marco de su labor respeta o no las pautas típicas de su incumbencia profesional; d) Si el contratista, en su vínculo convencional, tiene o no a su cargo la administración y la disposición de los fondos del comitente; etcétera.

Más allá de ello, que no es algo menor, el Fisco Nacional se ve compelido a demostrar el dolo en el accionar del comitente y del contratista.

IV.D. Acotación Adicional

Lo expuesto en el acápite anterior, también tiene relación con una faceta más que está

dada por las políticas internas corporativas de cumplimiento.

Efectivamente, la tercerización también puede ser una herramienta utilizada por las personas jurídicas para afianzar sus políticas internas de cumplimiento –*compliance*– desde el momento en que “... *ahora son pasibles de ser sancionadas penalmente por delitos tributarios y previsionales, se ven en la necesidad de desarrollar prácticas preventivas con el objeto de evitar que se incurra en acciones u omisiones que las hagan merecedoras de castigo, que les permitan morigerar los riesgos de ser pasibles de tales sanciones, o al menos, disminuir su cuantía. A la implementación de esas “reglas y procedimientos internos” y prácticas empresariales de autorregulación (autoimpuestas o impuestas por el Estado) a través de las cuales se procura “vigilar la actividad” de sus directivos, integrantes y dependientes para evitar la comisión de delitos tributarios y previsionales...*”⁵⁸ máxime que las más altas jerarquías empresariales asumen un rol activo “...en el control de cumplimiento del programa, en realizar monitoreos, en evitar tomar medidas que permitan diluir responsabilidades (como por ejemplo, en ciertos casos, la tercerización de algunas tareas), y en ir realizando los cambios necesarios, perfeccionándolos y actualizándolos, para que la eficacia del programa sea suficiente y se mantenga. También se valora que los programas se vean acompañados de capacitaciones al personal, adecuadas para fomentar el cumplimiento de las leyes; asimismo se aprecia que la elección de los integrantes de los directorios se haga

⁵⁸ Se hace alusión al “compliance penal”, ver: Prepelitchi, “Informe de Relatoría” relativo a la “Responsabilidad empresarial en materia penal tributaria. Reprochabilidad de las personas jurídicas”, publicado en “XII Jornadas de Derecho Penal Tributario”, Octubre de 2017, AAEF, Editorial Errepar, Bs. As., 2018, p. 13.

entre personas con compromiso por esos principios...”⁵⁹.

IV.E. Conclusión

Por último, y más allá de los planteos formulados, a modo de síntesis, debe señalarse que la procedencia del delito fiscal está supeditada a la verificación previa de los recaudos de la normativa extrapenal (la legislación tributaria sustantiva).

Es decir, la materia penal no puede prescindir en modo alguno de la materia extrapenal y, a la postre, no habría obligación penal sin responsabilidad fiscal al mediar una evidente conexión entre la teoría de la imposición y la represión penal dado que *“...ambas ramas, el derecho penal y el derecho tributario, naturalmente tienen matices propios, entrañan una lógica y natural interconexión entre las normas penales y las leyes extrapenales”*⁶⁰.

En línea con ello, se sostuvo⁶¹ que *“...El primer punto de contacto entre el hecho imponible y el hecho punible, alineándose con la estructura lógica referida y tal como se coligió, está dado en que el segundo únicamente se cristaliza frente al incumplimiento doloso del primero por parte del contribuyente, sea éste un responsable por deuda propia o responsable por deuda ajena. De lo dicho, se infiere que no puede haber delito penal tributario (hecho punible) sin la existencia previa del hecho imponible habiendo, por consiguiente, un nexo*

⁵⁹ Conf. Robiglio, “Imputación penal de las personas jurídicas y programas de cumplimiento”, publicado en “XII Jornadas de Derecho Penal Tributario”, Octubre de 2017, AAEF, Editorial Errepar, Bs. As., 2018, p. 28.

⁶⁰ Al respecto, debe tenerse presente el curso de *“Los particularismos del Derecho Penal Tributario desde la óptica del Hecho Imponible”*, dirigida por los Dres. Oscar A. Fernández y José M. Sferco, dictada en la Asociación Argentina de Estudios Fiscales (AAEF) en mayo y junio de 2015.

⁶¹ Conf. Barbato, “La presencia de dos institutos de derecho público en la estructura de la norma tributaria. Un ligamen con más cercanías que desencuentros”. X Jornadas de Derecho Penal Tributario, Octubre de 2015, Asociación Argentina de Estudios Fiscales, Editorial Errepar, Bs. As., 2016, pág. 101 y ss.

*indispensable entre una norma penal y una norma extrapenal...”*⁶².

V. Palabras Finales

1.-El contrato de “outsourcing” resulta ser una práctica comercial frecuente de los últimos años en la comunidad de negocios y ésta no ha sido ajena a la materia tributaria.

2.-El citado ligamen es un vínculo negocial de carácter contractual entre el comitente –persona que requiere y contrata un servicio– y el contratista –sujeto que presta un servicio de carácter intelectual, que entraña un alto grado de especialización– el cual puede tener una variadísima gama de contraprestaciones mutuas.

3.-En el marco del derecho tributario sustantivo, se aprecia que el comitente es un responsable por deuda propia mientras que el contratista es un responsable por deuda ajena, donde la responsabilidad solidaria de este último podría quedar encuadrada en el artículo 8º, inciso e), de la LPT.

4.-La procedencia de la responsabilidad solidaria debe ser evaluada para cada supuesto en particular pero la misma está sujeta a la materialización de ciertos recaudos que fueron precedentemente puntualizados.

5.-En términos de participación criminal, en el contrato de “outsourcing”, el comitente, al ser un responsable por deuda propia, es el único que puede ser considerado como autor al ser el obligado según la Ley 27.430 en tanto que el contratista, al ser un responsable por deuda ajena, únicamente podría atribuírsele la responsabilidad penal como cómplice o instigador en la medida en que se verifiquen ciertas circunstancias particulares que estén convincentemente acreditadas.

⁶² Es más, algunos autores arguyen que *“...el derecho penal tributario, según cierta doctrina, es un emblema del empleo de la extrapenalidad...”*, conf. Sferco, “Perfiles de un derecho penal tributario a partir de sus particularismos (un emblema de derecho penal especial”, publicado en las “IX Jornadas de Derecho Penal Tributario, Octubre de 2014, Asociación Argentina de Estudios Fiscales”, Editorial Errepar, Bs. As., 2015, pág. 57 y ss.

6.-A la hora de analizar las contingencias penales tributarias, resulta inescindible la responsabilidad penal (norma penal tributaria) sin la verificación anterior de la responsabilidad fiscal (norma extrapenal).

7.-La tercerización también puede ser manifestación de los “programas de cumplimiento” tendiente a evitar o morigerar sanciones de variada índole incluida, claro, está la tributaria en sus diversos aspectos.

FACULTADES DE LA QUERRELLA EN EL RÉGIMEN PENAL TRIBUTARIO. ANÁLISIS DE LA JURISPRUDENCIA RELEVANTE

Fernando Alfredo Calandra

I. Introducción

En la práctica del derecho penal tributario existen dos sujetos representantes del Estado legitimados para actuar en el proceso. Uno de ellos es el Ministerio Público, quien "es el órgano procesal instruido para actuar en el proceso penal, como sujeto público acusador en calidad de titular de la actuación penal oficiosa, por lo que está a su cargo siempre la promoción, impulso y ejercicio de la misma ante los órganos jurisdiccionales¹"; la reforma constitucional del año 1994 lo dotó de independencia funcional².

A su vez la AFIP tiene la posibilidad de actuar como querellante. El argumento que pretende exaltar dicha facultad es el grado de especialización de sus funcionarios en esta materia³.

Catania⁴ sostiene al respecto: "La instauración de dos partes estatales no parece obedecer a ninguna necesidad

específica que no pueda ser soslayada por otra vía".

Macchi entiende que "La prodigalidad de facultades a favor del ente recaudador no garantiza su eficiencia; antes bien, resulta disonante que en sede penal se le asignen los roles de auxiliar de la justicia y, concomitantemente, la facultad de promover la acción penal en calidad de querellante. Si ya en sede administrativa el ente cuenta con singulares potestades, no advertimos las razones para que durante el proceso criminal se desbarate el equilibrio entre las partes⁵".

En sentido opuesto dice Haddad: "Como expusimos anteriormente, estimamos prudente esta facultad, en virtud de la especialidad de las normas analizadas y de que ella no es novedosa, pues ya había sido conferida a la Administración Nacional de Aduanas y al Banco Central, entre otros organismos. Es de señalar que, en todos los casos, los temas tratados son verdaderas especialidades⁶".

En muchas oportunidades, el fiscal propicia una solución jurídica distinta de la que la querrella (AFIP) pretende, con las correspondientes consecuencias procesales.

En el presente trabajo comentaremos algunos precedentes jurisprudenciales relacionados con esta materia, reproduciendo los considerandos relevantes de dichos antecedentes.

II. Desarrollo

El art. 82 del Código Procesal Penal de la Nación establece: "Toda persona con capacidad civil particularmente ofendida por

¹ Moras Mom, Jorge, Manual de Derecho Procesal Penal, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, p. 45.

² Al respecto Sabsay y Onaindia sostuvieron que "Se constitucionaliza el Ministerio Público como un órgano extrapoder, ya que claramente, por su ubicación en una sección independiente de la que regula el Poder Judicial y por los atributos que se le otorga (independencia, autonomía funcional y autarquía financiera), se ha querido dejarlo fuera del ámbito del órgano jurisdiccional" (Sabsay, Daniel - Onaindia, José M., La Constitución de los argentinos, Errepar, Buenos Aires, p. 372).

³ Viola dice que "dicha función resulta de vital importancia, porque es el mecanismo legal por el cual el organismo recaudador puede aportar su alta especialidad técnica a fin de colaborar a una investigación eficaz de los ilícitos tributarios (en virtud de ello, creemos que debería ser un deber ético del organismo fiscal su participación en ese sentido)" (Viola, José, Derecho procesal penal tributario, p. 147).

⁴ Catania, Alejandro, Régimen penal tributario, Editorial del Puerto, Buenos Aires, p. 307.

⁵ Macchi, Miguel Á., Sistema Penal Tributario y de la Seguridad Social, Ábaco de Rodolfo Depalma, Buenos Aires, p. 349.

⁶ Haddad, Jorge, Ley penal tributaria comentada, LexisNexis, Buenos Aires, p. 161.

un delito de acción pública tendrá derecho a constituirse en parte querellante y como tal impulsar el proceso, proporcionar elementos de convicción, argumentar sobre ellos y recurrir con los alcances que en este Código se establezcan".

Moras Mom dice que el querellante "es un sujeto privado acusador que asumiendo voluntariamente el ejercicio de la acción penal emergente de un delito cometido en su contra en forma directa, impulsa el proceso, proporciona elementos de convicción, argumenta sobre ellos y recurre de las resoluciones en la medida que le concede la ley⁷".

D'Albora⁸ interpreta que "Acusador particular en los delitos de acción pública es una suerte de sustituto procesal, ya que ejercita en nombre e interés propio una serie de actividades enderezadas a proteger un derecho ajeno, tal cual es el del Estado de someter al delincuente al cumplimiento de la pena".

A su vez el art. 23 de la ley 24.769 establece: "El Organismo recaudador podrá asumir, en el proceso penal, la función de querellante particular a través de funcionarios designados para que asuman su representación".

Se encuentran legitimados para actuar como querellantes aquellos con la capacidad civil particularmente ofendida por un delito de acción pública. Esa facultad le corresponde a la AFIP-DGI.

En ese sentido ha manifestado la sala B de la C. Nac. Penal Económico: "Corresponde rechazar el pedido de un particular de ser tenido como parte querellante en un proceso por evasión fiscal -en el caso, iniciado por operaciones supuestamente irregulares que realizaban los representantes de una entidad bancaria que habrían permitido la salida del país de fondos particulares sin abonarse los

tributos correspondientes y sin el registro de la contabilidad del banco-, en tanto que la legitimidad surge de la lesión de un bien jurídico protegido, y corresponde al titular del derecho violado, es decir, al particular ofendido por el delito que, en el caso de la ley penal tributaria, es el Fisco Nacional"⁹.

Ahora bien, si el contribuyente abona el tributo omitido, o solicita un régimen de facilidades de pago, a nuestro criterio, el Fisco no posee dicha facultad procesal¹⁰. En ese sentido la jurisprudencia ha dicho: "Corresponde confirmar la resolución por medio de la cual se apartó a la AFIP del rol de parte querellante, en tanto de las constancias del expediente se advierte que su interés recaudatorio habría desaparecido ante el cumplimiento por parte del contribuyente, pues para que se encuentre legitimada a ejercer aquel rol debe ser perjudicada directamente en sus rentas"¹¹.

"Debe admitirse la excepción tendiente a excluir como parte querellante a la AFIP, sin perjuicio de la acción penal pública de la que es titular el ministerio fiscal, toda vez que celebró convenciones para el pago del daño pues, acordar facilidades de pago, quitas y esperas para el cobro de los tributos que fueron objeto de la maniobra defraudatoria supone una convención con la que se resarce el perjuicio ocasionado por el delito"¹².

Uno de los inconvenientes, que en la práctica se suscita dentro del proceso penal, ocurre al desestimar el fiscal la denuncia formulada por la AFIP, cuando los hechos no constituyen delito, o cuando no se pueda proceder (art. 180, CPPN). En este caso, el Juez de Instrucción, adecuando su criterio al

⁷ Moras Mom, Jorge, Manual de Derecho Procesal Penal, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, p. 46.

⁸ D'Albora, Francisco, Código Procesal Penal de la Nación. Anotado, comentado y concordado, t. I, LexisNexis, Buenos Aires, p. 197.

⁹ C. Nac. Penal Económico, sala B, 18/5/2005, "Banco de Galicia S.A".

¹⁰ En sentido contrario ha opinado Ignacio Pampliega ("La querrela en los delitos fiscales", Revista Derecho Fiscal 2007-0-105).

¹¹ C. Nac. Penal Económico, sala B, 6/5/2002, "Ávila, Carlos V. s/ Inc. de excepción de falta de acción".

¹² C. Nac. Penal Económico, sala A, 22/11/2001, "Comparada, Julio A. y otros s/ Inc. de excepción de falta de acción".

precedente Corte Sup., 23/12/2004, "Quiroga, Edgardo O. s/ Causa nro. 4302 ", considera que se encuentra impedido de promover la acción penal , ya que ésta sólo puede ser iniciada en virtud de un requerimiento fiscal de instrucción (art. 195, CPPN).

Con anterioridad al precedente del Tribunal cimero, algunos magistrados aplicaban en forma supletoria las disposiciones del art. 348 del CPPN, segundo párrafo, primera opción cuya constitucionalidad fue cuestionada por el Máximo Tribunal en el antecedente expuesto precedentemente. Sin perjuicio de que esta disposición se aplica en otro estadio procesal, "clausura de la instrucción y elevación a juicio", la jurisprudencia ha considerado que puede ser aplicada en forma analógica¹³.

El inconveniente de mayor relevancia radica en que en muchas de estas actuaciones el Fisco se encuentra legitimado como querellante particular (en muchos casos también fue denunciante), por lo cual le asiste la posibilidad de apelar dicha resolución desestimatoria.

Al respecto observaremos la opinión de la jurisprudencia.

II.1. C. Nac. Penal Económico, sala B, 21/7/2006, Incidente de apelación deducido por la querella contra el punto I del auto de procesamiento de fecha 17/6/2005, en causa caratulada "Ciccione Calcográfica SA s/infracción ley 24.769"

En la presente, la querella apela la resolución mediante la cual se desestimó la denuncia, por no poder proceder, respecto de la evasión de pago en concepto de impuesto a las ganancias por salidas no documentadas.

¹³ Frente a la discrepancia existente entre lo dictaminado por el fiscal de grado quien solicitó la desestimación de la denuncia y la resolución del juez quien no comparte los argumentos de aquél, rige para el caso el mecanismo de elevación a consulta a la Cámara contemplado en el art. 348 del Código Procesal de la Nación (ley 23.984), aun cuando sea una situación que no se encuentra prevista en dicho Código (C. Nac. Penal Económico, sala B, 22/9/1995, reg. 417/1995, causa 35193, "Plus S.R.L s/ Averiguación de contrabando", ELDial.Com).

En este caso, el juez ante la desestimación parcial de la denuncia, por el fiscal, y en virtud del principio *ne procedat iudex ex officio* consideró que se trata de una circunstancia que impide la apertura de la instrucción (cfr. art. 195 , CPPN). La querella, conforme lo determinado por el art. 180 del CPPN, apeló la resolución desestimatoria.

Ante este escenario, y conforme lo dictaminado por el Máximo Tribunal en la causa "Quiroga, Edgardo O. ", 23/12/2004, los miembros de la sala B opinaron:

Voto del Dr. Hornos:

Que, cualquiera sea la vía por la cual se abra la competencia de este Tribunal (procedimiento de consulta o recurso de apelación), si se arribara a la conclusión, según el caso, que corresponde que el fiscal de la instancia anterior requiera la instrucción del sumario o formule el requerimiento de elevación de la causa a juicio, aquellas resoluciones implicarían en la práctica que un órgano jurisdiccional imparta, directa o indirectamente, directivas improcedentes al Ministerio Público Fiscal, por las cuales se podría configurar una situación de afectación de la garantía de imparcialidad del órgano jurisdiccional o de intromisión en la independencia funcional de aquel Ministerio Público, a las cuales se refiriera la Corte de Justicia de la Nación en el fallo recordado por la consideración 9ª del presente.

Que, no obstante el agravio expresado por la querella, por lo previsto por las disposiciones legales citadas por la consideración 5ª de la presente (arts. 180 y 195 del CPPN), y lo que surge del art. 65 del Código adjetivo, queda claro que aquella parte no tiene facultades para promover autónomamente el inicio de la etapa instructora en los delitos de acción pública, razón por la cual, aun en caso de estimar este tribunal que la resolución impugnada no es la pertinente y que la instrucción debería ser iniciada en el caso, por los motivos expresados precedentemente, la revocatoria de aquella decisión no permitiría contar con el estímulo independiente del Ministerio Público Fiscal requerido constitucional y legalmente para situaciones como la que se presenta en el supuesto en examen.

Que, con una visión contraria a la establecida por las consideraciones precedentes, podría argumentarse que, si el tribunal de segunda instancia carece de facultades para revocar una resolución que desestima una denuncia ante la impugnación de la pretensa querellante, carecía de sentido práctico la posibilidad recursiva otorgada a aquélla por el art. 180 in fine del CPPN, cuando no cabe suponer en el legislador la inconsecuencia o la falta de previsión (conf. Fallos 303:1965 ; 304:794 , 954 , 1733 , 1820 y 1822; 305:358 y 305:657; 306:721 ; 307:518).

Que la argumentación referida por la consideración precedente no resulta atendible, pues a partir de haber establecido el más Alto Tribunal que es inconstitucional el procedimiento de elevación en consulta de una causa en los casos previstos por el segundo párrafo del art. 348 del CPPN, primer supuesto, no cabe sino interpretar que el pretense querellante, quien carece de facultades legalmente conferidas para promover autónomamente la acción penal en casos de delitos de acción pública (arts. 71 del CPen., 5 y 65 del CPPN y 25, inc. c de la ley 24.946) y vista la imposibilidad que pesa sobre los órganos jurisdiccionales de impartir directivas para la actuación del Ministerio Público Fiscal, sólo puede recurrir una resolución que desestima una denuncia -medie o no un recurso fiscal en igual sentido- cuando tal decisión ha sido adoptada a contrario, de un requerimiento fiscal de instrucción, esto es cuando, previamente, ha sido promovida la acción penal pública por el órgano facultado para provocar el inicio de la instrucción.

El Dr. Grabivker dijo:

Que, en consecuencia, por un lado, por la normativa procesal vigente se impide al juez instructor iniciar de oficio la instrucción de la causa; y, por otro, se ha asegurado al querellante el derecho a interponer un recurso de apelación contra la desestimación de la denuncia dictada como consecuencia del pedido desestimatorio del fiscal interviniente.

Que, si por la intervención de este Tribunal en oportunidad de resolver el recurso de

apelación interpuesto por el pretense querellante en los términos del art. 180 , tercer párrafo, del CPPN, se revocara la desestimación dictada por el juzgado a quo, y se interpretara que por aquel pronunciamiento del tribunal de alzada se podría vulnerar la prohibición legal de proceder de oficio impuesta al juez por la ley procesal, se debería concluir que la intención del legislador fue la de impedir que este tribunal ejerza la competencia apelada para cuyo ejercicio se encuentra obligado legalmente, dejándose sin contenido al art. 180 , tercer párrafo, in fine, del CPPN, lo que constituiría una inconsecuencia o falta de previsión que no se suponen en aquél (Fallos 303:1.965 ; 304:794 , 954 , 1733 , 1820 , 1882 ; 305:538 y 305:657; 306:721 ; 307:518 , entre otros).

En consecuencia, por el fallo "Quiroga ", la Corte Suprema de Justicia de la Nación declaró la inconstitucionalidad del art. 348 , segundo párrafo, primera alternativa, del CPPN, en cuanto a la facultad otorgada por aquella disposición legal a la Cámara de Apelaciones para apartar al fiscal interviniente e instruir a otro fiscal para remitir la causa a la etapa del debate oral en los casos en los cuales, por no estar de acuerdo con el sobreseimiento solicitado por el fiscal de la causa, el magistrado la elevara en consulta al superior en grado.

Sin embargo, por el considerando 37º de aquel pronunciamiento, se expresó: "...corresponde aclarar que lo dicho precedentemente no resulta aplicable a los supuestos en los que la discrepancia se plantea entre el fiscal -que se manifiesta a favor del sobreseimiento- y el querellante, que pretende que la causa sea elevada a juicio. En tales casos, en principio, no es posible suponer una afectación genérica de la imparcialidad del tribunal, en la medida en que su intervención quede limitada a asegurar que el querellante pueda ejercer el derecho que la ley le concede a ser oído en juicio oral y público (conf. doctrina caso "Santillán ", Fallos 321:2021) ni una afectación intolerable a la independencia del Ministerio Público...".

Que, por lo expresado, en el caso bajo examen, ante la desestimación parcial de la denuncia solicitada por el señor fiscal de la instancia anterior, el señor juez a quo deberá pronunciarse sobre los hechos denunciados por el punto b), capítulo IV, del escrito de fs. 1/15 vta. de la causa principal a fin de salvaguardar los derechos de quienes se presentaron en el proceso como pretensos querellantes (v. fs. 128/129 de aquella causa).

En efecto, a partir de lo dispuesto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación por el fallo dictado en la causa "Santillán " (Fallos 321:2021), parcialmente transcrito precedentemente, por el cual se reconoció la facultad del querellante particular de impulsar el proceso autónomamente hasta el dictado de una sentencia en juicio oral, cabe concluir que cuando hay un particular damnificado constituido en parte querellante y éste impulsa la acción, sin perjuicio de la opinión del Ministerio Público Fiscal, el Poder Judicial de la Nación está obligado a examinar la viabilidad del pedido, máxime en el presente caso, en el que pretenso querellante es un organismo del Estado como la AFIP-DGI.

El Dr. Pizzatelli consideró:

Que por el fallo "Quiroga, Edgardo O. " (Q.162.XXXVIII, causa nro. 4302, del 23/12/2004), la Corte Suprema de Justicia de la Nación declaró la inconstitucionalidad del art. 348 , segundo párrafo, primera alternativa, del CPPN, en cuanto a la facultad otorgada por aquella disposición legal a la Cámara de Apelaciones, en los casos en que el juez no está de acuerdo con el pedido de sobreseimiento del fiscal, a apartarlo e instruir a otro fiscal para elevar la causa a juicio, sobre la base de considerar que aquel procedimiento afecta la independencia del Ministerio Público Fiscal establecida por el art. 120 de la Constitución Nacional y las garantías de imparcialidad del tribunal, de defensa en juicio y de debido proceso, también de raigambre constitucional.

Cabe recordar que por el segundo párrafo del art. 348 del CPPN, se dispone: "...El juez dictará sobreseimiento si estuviere de acuerdo con el requerido. De lo contrario, sea que no esté de acuerdo con el sobreseimiento pedido por el fiscal o sea que sólo el querellante

estimara que debe elevar la causa a juicio, dará intervención por seis días a la Cámara de Apelaciones. Si ésta entiende que corresponde elevar la causa a juicio, apartará al fiscal interviniente e instruirá en tal sentido al fiscal que designe el fiscal de cámara o al que siga en orden de turno" (el resaltado es de la presente)".

Las alternativas que surgen del segundo párrafo del art. 348 del CPPN, precedentemente transcrito, son dos. La primera se presenta cuando el juez no está de acuerdo con el sobreseimiento pedido por el fiscal y la segunda, cuando sólo el querellante estimara que debe elevarse la causa a juicio.

Por el citado fallo "Quiroga " se ha declarado la inconstitucionalidad sólo de la primera alternativa, por lo que debe interpretarse que cuando existe parte querellante y ésta estima que debe elevarse la causa a juicio, no se verá afectada la independencia del Ministerio Público Fiscal establecida por el art. 120 de la Constitución Nacional ni aquellas garantías de imparcialidad del tribunal, de defensa en juicio y de debido proceso, también de raigambre constitucional.

Por mayoría se decidió revocar la resolución recurrida.

II.2.C. Nac. Penal Económico, sala A, 19/4/2007, "Grosskoff, Sergio Mario s/infracción ley 24.769"

Conforme surge de las actuaciones, el representante del Ministerio Público Fiscal ha desestimado la denuncia, ya que consideró que los hechos denunciados no constituyen delito alguno. La recurrente, quien requirió ser admitida como querellante, apeló y manifestó que le asiste el derecho a que su denuncia sea materia de investigación sin perjuicio de lo dictaminado por el agente fiscal.

El Dr. Hendler manifestó:

Que el derecho reconocido al querellante -siempre según la interpretación del Alto Tribunal- le autoriza a formular acusación en el juicio penal en procura de un pronunciamiento útil relativo a sus derechos e impide que pueda privarse de jurisdicción al tribunal oral para formular un juicio final de culpabilidad o inocencia. Igualmente ha señalado la Corte que el querellante tiene

derecho, con prescindencia de la opinión del Ministerio Público, a ser oído en el juicio oral y público (conf. Fallos 327:5863, "Quiroga, Edgardo O.", considerando 37).

Que resulta indiscutible que esa interpretación constitucional alude a la jurisdicción de los tribunales orales competentes en materia penal y comprende a "todo aquel a quien la ley reconoce personería para actuar en juicio en defensa de sus derechos" (textual de Fallos 321:2021, considerando 11).

Que no existen, en cambio, razones para entender que ese derecho implique también el de hacer practicar una instrucción previa por autoridades jurisdiccionales. Los autores de la doctrina, aún aquellos que la califican de fundamental, advierten que la instrucción no es esencial y resulta prescindible cuando predomina el interés individual (conf. Clariá Olmedo, Jorge A., Tratado de Derecho Procesal Penal, vol. VI, Ediar, Buenos Aires, 1967, ps. 23/28).

Que el sistema procesal que rige en los tribunales nacionales, lo mismo que el que impera en la mayoría de las provincias argentinas, corresponde al modelo que los autores denominan "mixto" o "inquisitivo reformado" cuya característica distintiva es haber conservado una etapa inicial de rasgos inquisitoriales, la instrucción. Ese sistema tuvo origen en el Código de Instrucción Criminal francés de 1808 en el cual estuvo siempre reconocida la atribución del damnificado de promover la acción penal a pesar de la opinión contraria del Ministerio Público, así como también la posibilidad de acudir directamente al tribunal de enjuiciamiento por vía de la así llamada "citación directa", es decir prescindiendo de la institución previa, en todos los casos de simples delitos (conf. Faustin Hélie, M., *Traité de l'instruction criminelle ou Théorie du Code d'Instruction Criminelle*, t. I, 2ª ed., París, 1866, Henri Plon, ps. 626/628, ídem, t. VI, ps. 512/513). Ambas alternativas se mantienen en la legislación actualmente vigente en Francia (conf. Pradel, Jean, *Procédure Pénale*, 6ª ed., Cujas, París, 1992, ps. 395/398). En Alemania, la

Ordenanza Procesal Penal vigente anteriormente, que seguía ese mismo modelo, también contemplaba la posibilidad de prescindir de la instrucción previa y quedaba a criterio del mismo tribunal de enjuiciamiento decidir si los elementos aportados eran o no suficientes para la apertura del debate (conf. Maier, Julio B. J., *La Ordenanza Procesal Penal Alemana*, vol. II, Depalma, Buenos Aires, 1982, p. 152; id., p. 169; id., ps. 187/188).

Que las leyes de procedimiento adoptadas en distintas provincias de nuestro país reconocieron asimismo la posibilidad de la citación directa, ante el tribunal de juicio, sin previa instrucción. El modelo inicial fue la legislación cordobesa (conf. Vélez Mariconde, A., *Derecho procesal penal*, 3ª ed. actualizada por M. N. Ayan y J. I. Cafferata Nores, Marcos Lerner, Córdoba, 1982, p. 130).

Que en el caso de la legislación nacional aplicable en este caso, la instrucción previa se encuentra contemplada con las finalidades señaladas por el art. 193 del Código Procesal que únicamente tienden a practicar una serie de comprobaciones útiles a la decisión final. Esas comprobaciones, en ausencia de interés del titular de la acción pública, resultan de incumbencia de quien se querella por propia iniciativa y lo responsabilizan por las costas y por eventuales perjuicios que pueda ocasionar.

Que lo que corresponde, a fin de armonizar el derecho reconocido por el artículo 82 del Código Procesal Penal con las indicaciones del artículo 195 del mismo Código, es dar curso a las pretensiones del querellante elevándolas a conocimiento del tribunal oral competente para que tengan la sustanciación que sea adecuada.

Los Dres. Bonzón y Repetto han dicho:

Que, en primer lugar, la ley procesal contempla expresamente el derecho del pretense querellante a recurrir la desestimación de la denuncia dictada por el juez a raíz del pedido del Ministerio Público (art. 180, in fine, CPen.).

Sostener que ese derecho sólo puede ser ejercido cuando, previamente, haya sido promovida la acción penal por parte del fiscal, implicaría crear de manera indebida un

supuesto que el legislador no estableció (conf. Regs. 7243/2004 y 7549/2005 de la sala II de la Cámara Nacional de Casación Penal).

Si bien el querellante carece de autonomía en el ejercicio de la acción penal, puede instar la iniciación del proceso de manera indirecta a través del recurso previsto por el art. 180 in fine del Código Penal de la Nación (conf. Reg. 1452/1997 y 6227/2003 del tribunal antes mencionado).

En segundo lugar, la ley procesal establece expresamente el derecho del ofendido por un delito de acción pública a constituirse en parte querellante; como tal impulsar el proceso, proporcionar elementos de convicción, argumentar sobre ellos, aportar pruebas, exponer sus argumentos y deducir recursos (conf. art. 82 del Código Procesal Penal de la Nación).

Que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha establecido que ese derecho se encuentra amparado por la garantía del debido proceso que deriva del artículo 18 de la Constitución Nacional, del artículo 8 , párrafo primero, de la Convención Americana sobre Derechos Humanos y del artículo 14.1 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos (conf. Fallos 321:2021, "Santillán ") y que, además, lo autoriza a formular acusación en procura de un pronunciamiento útil relativo a sus derechos e impide que pueda privarse de jurisdicción al tribunal oral para formular un juicio final de culpabilidad o inocencia (fallo citado, considerandos 13 y 15). Igualmente ha señalado la Corte que el querellante tiene derecho, con prescindencia de la opinión del Ministerio Público, a ser oído en juicio oral y público (conf. Fallos 327:5863, "Quiroga ").

Que, de lo expuesto, se desprende que habiendo sido reconocida la facultad del acusador particular de impulsar el proceso hasta el dictado de una sentencia en juicio oral, el órgano jurisdiccional debe examinar la pretensión de aquél en tal sentido y, por ende, no se ajusta al derecho el mero control respecto a la motivación del dictamen desestimatorio, justificado a partir de la ausencia de impulso del fiscal, máxime, cuando la intervención del pretense querellante descarta la actuación de oficio por parte del juez.

Por el voto de la mayoría se revoca la resolución recurrida.

II.3. C. Nac. Penal Económico, sala A, 1/2/2006, "Bernstein, Jorge y otros"

En el antecedente tratado a continuación, la instancia procesal difiere de los fallos comentados precedentemente, habida cuenta de que nos encontramos ya ante la clausura de la instrucción.

Conforme surge de la sentencia, en este caso el juez de instrucción consideró aplicable la doctrina emanada del precedente C. Nac. Penal Económico, sala A, 30/12/2004, "Tirimaco", por lo cual sobreseyó a los imputados, aun cuando la querrela solicitó la elevación a juicio de las actuaciones, contra la opinión del fiscal. La querrela apeló dicha resolución.

Los magistrados al respecto han dicho:

Que esa consideración es evidentemente errónea. Lo que este tribunal determinó en el precedente "Tirimaco" del 30 de diciembre de 2004 (reg. 1028/2004 de sala A) fue la aplicación -con reservas en cuanto a la opinión de la sala- del criterio fijado por la Corte Suprema de Justicia en el sentido de que se debe estimar inconstitucional el mecanismo fijado por el citado art. 348 para aquellos casos en que el juez de primera instancia discrepa con el pedido de sobreseimiento formulado por el fiscal. Nada se dijo con relación al caso en que -como ocurre en estos autos- la discrepancia se suscita con la parte querellante. El fallo de la Corte Suprema de Justicia al que la sala hizo remisión es bien claro en deslindar esa hipótesis (conf. "Quiroga, Edgardo O. ", 23/12/2004, Q.162.XXXVIII, considerando 37) y así lo advirtió este tribunal en un caso anterior ("Barilari" del 13/5/2005, Reg. 261/2005 de sala A).

Que, de todas maneras, la nulidad incurrida por la inobservancia de las normas que se refieren a la capacidad del juez, se encuentra subsanada por haber sido consentida y por cuanto la irregularidad no impide que el trámite resulte encaminado a través de la intervención de la Cámara en grado de

apelación (conf. art. 171 , Código Procesal Penal).

Luego de analizar las razones por las cuales el juez se inclinó por el dictado del sobreseimiento, con las cuales no coincidió, resolvió:

Revocar la resolución apelada en cuanto ordena el sobreseimiento de Jorge Héctor Bernstein, María Claudia Alonso de Bernstein y Ricardo Norberto Sandler, debiendo el señor juez a quo adoptar las providencias necesarias para que la requisitoria de la parte querellante de fs. 5053/5084 vta. sea llevada a juicio ante el tribunal oral que corresponda.

II.4. C. Nac. Casación Penal, sala 1ª, 16/11/2006, "Bernstein, Jorge H. y otros s/recurso de casación"

En este precedente, la C. Nac. Casación Penal analiza la validez de la sentencia dictada por la sala A, enunciada precedentemente, ante el recurso de queja interpuesto por los letrados defensores.

Los argumentos de la defensa, en síntesis, se basan en que en nuestro sistema normativo la persecución penal le corresponde al Estado, precisamente al Ministerio Público, y que el querellante es un sujeto procesal adhesivo, cuya actuación se encuentra siempre vinculada a la opinión y decisión del Ministerio Público. Manifestaron que el requerimiento de elevación a juicio del agente fiscal es el sustento del debate oral, y que no puede otorgarse los mismos efectos al requerimiento de elevación propiciado por la querella. Han cuestionado la aplicación de algunos precedentes jurisprudenciales.

La función requirente es estatal y separada de la función de juzgar, conforme lo determina la Constitución Nacional.

Por su parte, el fiscal consideró que en la resolución apelada, en cuanto a la habilitación de la etapa oral, sólo con la petición de la querella, ha menoscabado el mandato constitucional de separación de poderes.

Luego del análisis de lo manifestado por las partes, El Dr. Madueño consideró:

Entrando al análisis del motivo casatorio -cuyo eje radica en determinar si el

querellante particular de un delito de acción pública se encuentra habilitado para impulsar la acción penal en forma exclusiva durante la etapa instructoria, y en consecuencia, promover la apertura del debate-, adelanto desde ya mi opinión en sentido contrario, tal como lo sostuve in re "Sotomayor, Oscar A. s/ Recurso de casación " (sala II, causa 5297, reg. 7210, rta. el 30/11/2004), toda vez que -reitero- tratándose de delitos de acción pública no puede proseguir la investigación con la exclusiva intervención de la querella impulsando la acción penal, sin menoscabo de la necesaria intervención asignada al Ministerio Público en el proceso penal como titular de la vindicta pública (arts. 5 y 63 del Código procedimental, y 120 de la Constitución Nacional), lo que provoca la nulidad del acto jurisdiccional cuestionado en función de lo dispuesto en el art. 167, inc. 2 , *ibídem*.

Es que la correcta solución del caso viene impuesta por los principios de oficialidad, legalidad e indisponibilidad de la acción penal que rigen en el ordenamiento procesal penal hoy vigente aplicable al caso y que se encuentran plasmados en los arts. 5 y 65 del Código ritual, art. 71 del Código sustantivo y 120 de la Constitución Nacional.

En rigor, no cabe duda de que la función penal es de índole eminentemente estatal, toda vez que el derecho penal tutela intereses sociales y tiende a asegurar el mantenimiento del orden jurídico y las condiciones de pacífica convivencia de los ciudadanos que el delito vulnera, lo que exige la obligatoria actividad del Estado, desechándose como dijera -hasta ahora en el orden nacional- el principio de oportunidad por el de indisponibilidad de la acción penal.

En consecuencia, resulta ineludible la intervención directa del Estado en el proceso penal, mediante un órgano específico permanente encargado del ejercicio de la acción penal: el Ministerio Público.

En cuanto a la intervención en el proceso penal asignada al acusador privado, cabe señalar que se trata de una intervención conjunta o adhesiva toda vez que carece de

autonomía en el ejercicio de la pretensión penal pues las únicas dos formas de iniciación del proceso son a través de un requerimiento fiscal de instrucción o de prevención policial (arts. 180 , 186 y 188 del CPPN) -el pretense querellante únicamente a través de un recurso de apelación podrá lograr la iniciación de un proceso penal (art. 180 in fine del CPPN)- y carece de la facultad de llevar la causa a juicio por su propia decisión -arts. 5 , 65 , 82 y 348 , segundo párrafo- (confr. D'Albora, ob. cit., p. 48; sala II, in re "Kirchner, Raquel s/ Recurso de queja", causa 1299, reg. 1452, rta. 17/6/1997 y "Lecuona, Raúl y otros s/ Recursos de casación", causa 4645, reg. 6227, rta. el 10/12/2003).

De todo lo expuesto resulta que la normativa procesal no permite en los delitos de persecución penal oficial que la sola voluntad del ofendido -constituido en parte querellante- provoque el juicio público o, menos aún, que lo inhiba. Se trata de una querrela por adhesión, pues precisa de la actividad acusatoria de la fiscalía para seguir subsistiendo.

En consecuencia, conceder al querellante particular la exclusividad del impulso de la acción penal -como se resolvería en autos- y habilitar que la presente causa se eleve a juicio por la sola iniciativa del acusador privado, significa contradecir los principios rectores de nuestro sistema penal, y consecuentemente, las normas procesales vigentes, convirtiendo en los hechos a todos los ilícitos en delitos de acción privada, constituyendo en regla general lo que hoy es una excepción.

Por otra parte, en el presente caso no es de aplicación la doctrina del fallo "Santillán " -citado por el tribunal de mérito- en tanto se refiere a otro momento procesal diferente del que se encuentra el sub lite.

El Dr. Bisordi comienza su voto repasando los antecedentes parlamentarios del actual Código Procesal Penal de la Nación . Luego enuncia minuciosamente las normas actuales; en relación a las facultades de la querrela manifiesta:

Que, sobre la base de lo dicho hasta aquí con relación al espíritu que animó al legislador, así como respecto del texto de la propia ley, es

posible afirmar que el querellante conjunto del nuevo ordenamiento procesal vigente para la Nación carece de autonomía para promover el proceso penal y ejercitar la pretensión punitiva. Sin embargo, fuera de esa importante limitación, no puede decirse que la suya sea una "intervención adhesiva simple", en la medida en que se le ha conferido una considerable autonomía de gestión procesal en lo restante. Ello es así, porque ha sido dotado de amplias facultades de impulso del proceso, de aporte de elementos de prueba, y de argumentación y contradicción sobre el mérito de esta última y de las cuestiones jurídicas que pudieren suscitarse en el curso de la causa. Además, esa autonomía de gestión se evidencia al ponerse a su disposición recursos para provocar el control de los tribunales de alzada respecto de la actividad del fiscal y del juez en la promoción del proceso, en el ejercicio de la pretensión punitiva estatal (acusación) y hasta en lo relativo a la decisión que, en forma anormal o normal, pone fin a la causa.

De compartirse el criterio del precedente transcrito -decía en "Linares "- no podría proseguirse con el avance del proceso a la etapa del juicio en ausencia de un requerimiento de elevación producido por el fiscal.

Otra ha sido, sin embargo, la interpretación de la Corte Suprema de Justicia de la Nación in re "Santillán " (Fallos 321:2021), pronunciamiento en el que entendió que una adecuada hermenéutica de las normas procesales en juego impone, para evitar un "serio menoscabo de los derechos asegurados por la Constitución Nacional al particular querellante", que se le reconozca "el derecho a formular acusación en juicio penal", que incluya la facultad de obtener "un pronunciamiento útil relativo a sus derechos". Así lo ha reconocido la sala recientemente (causa 5667, reg. 7412, "Eurnekian, Eduardo s/ Recurso de casación ", rta. el 15/2/2005) y lo ha reafirmado la Corte al declarar la inconstitucionalidad del art. 348 , segundo párrafo, primera alternativa, del CPPN (Q.162.XXXVIII, "Quiroga, Edgardo O. s/ Causa 4302 ", del 23 de diciembre de 2004; considerando 37 del voto conjunto de los

doctores Petracchi y Highton de Nolasco; 22 del voto del juez Maqueda; y 24 del voto del doctor Zaffaroni; implícitamente, votos de los jueces Fayt y Boggiano, quienes suscribieron anteriormente la doctrina sentada en "Santillán").

En virtud de lo expuesto, a mi juicio, acierta la decisión venida en recurso -en otras palabras, no ha incurrido en inobservancia de normas procesales que impliquen violación de normas constitucionales- cuando concluye en que el presente proceso puede avanzar a la etapa del juicio -previo tránsito, por cierto, de la llamada "intermedia" entre la instrucción preparatoria y el debate- con el requerimiento de elevación a juicio formulado por el querellante conjunto.

Creo no equivocarme si digo que entre la posición del señor juez cuyo voto abre este acuerdo y la mía hay una diferencia principal: la interpretación de la forma en la que la jurisprudencia de la Corte Suprema ha definido el emplazamiento del querellante conjunto o acusador particular en el actual ordenamiento procesal constitucional en el orden nacional.

Antes de que el Alto Tribunal se expidiera en "Santillán" y en "Quiroga", como lo recuerda el primer voto y me he encargado de resaltarlo en "Linares" -cuyos fundamentos ut supra aparecen reproducidos-, consideré que el querellante conjunto no podía acusar si, a su vez, el fiscal no lo hacía. Después de dictados esos precedentes de la Corte -sin ingresar en la consideración de su acierto o error- me atuve a ellos en el entendimiento de que sentaban la tesis opuesta.

El doctor Madueño piensa que la doctrina de "Santillán" no es aplicable al caso presente porque está referida a otro momento procesal que el de los alegatos a los que se refiere el art. 393 del CPPN y en ese caso -en "Santillán"- no se prescindió del requerimiento fiscal de elevación a juicio. Cree que el precedente, al que se debe moral acatamiento por su fuente, sólo se refiere a la actividad del acusador particular durante el juicio, no en el momento de la instrucción preparatoria, ni siquiera en su faz crítica, pese a que reconoce que hay

autores que asignan mayor amplitud a la interpretación del pronunciamiento del tribunal supremo.

A mi manera de ver, el principio que sienta el fallo interpolado no se ciñe -como se pretende en el primer voto compartido por las defensas recurrentes- a un determinado momento de la actividad requirente del acusador particular, sino a toda ella, cualquiera que sea el momento en el que se manifieste, so riesgo de incurrir en la interpretación inconstitucional a la que la Corte ha puesto su anatema, en los términos que acaban de transcribirse.

Hasta el orden en el que deben expedirse las partes acusadoras -primero la particular, y luego la oficial (art. 346 del CPPN)- denota que puede mediar un requerimiento de elevación a juicio que no sea compartido por el fiscal. Luego, el art. 348, en previsión de que el juez estuviere en desacuerdo con el sobreseimiento pedido por el fiscal, o si "sólo el querellante estimara que debe elevar la causa a juicio", impone al magistrado la consulta con la cámara de apelaciones. Y, cuestionada que fue la constitucionalidad de esta última norma procesal, la Corte -en el caso "Edgardo Oscar Quiroga" (Fallos 327:5863)- coherentemente con su doctrina del caso "Santillán", sólo declaró "la inconstitucionalidad del art. 348, segundo párrafo, primera alternativa, del Código Procesal Penal de la Nación, en cuanto autoriza a la cámara de apelaciones, en los casos en que el juez está de acuerdo con el pedido de sobreseimiento del fiscal, a apartarlo e instruir al que designe el fiscal de cámara, a fin de producir la elevación a juicio".

Esta decisión está explicitada -como lo he sustentado en el precedente de esta sala "Linares"- en el voto conjunto de los jueces Petracchi y Highton de Nolasco (considerando 37), en el voto del juez Zaffaroni (considerando 24), e implícitamente en el de los jueces Fayt y Boggiano, por su adscripción a la doctrina de "Santillán". En "Quiroga", pues, se ha dicho, en síntesis, que "en los casos en que existe discrepancia entre el fiscal -que se manifiesta a favor del sobreseimiento- y el querellante -que pretende que la causa

sea elevada a juicio- no es posible suponer una afectación genérica de la imparcialidad del tribunal, en la medida en que su intervención quede limitada a asegurar que el querellante pueda ejercer el derecho que la ley le concede a ser oído en juicio oral y público, ni una afectación intolerable a la independencia del Ministerio Público".

Esta distinción ha sido especialmente tenida en cuenta por la cámara de apelaciones a quo en los tres primeros párrafos de sus considerandos que, por ello, evidencian su estricto apego al texto legal -art. 348 del CPPN- y a su inteligencia establecida por el máximo tribunal de garantías constitucionales, todo lo cual impone la respuesta negativa al primer interrogante sometido al acuerdo.

La Dra. Catucci adhirió al voto del Dr. Bisordi. Por lo cual por mayoría se rechazaron los recursos de casación interpuestos por la defensa.

III. Conclusiones

Observamos que los votos mayoritarios de los antecedentes examinados propugnan por considerar al querellante particular como un actor con amplias facultades durante el proceso penal. Hemos visto que ante la negativa del Ministerio Público de iniciar la investigación, o elevar la causa a juicio, la jurisprudencia decidió seguir los lineamientos de la querella.

En términos generales la jurisprudencia, en los últimos años, ha ampliado la participación de los actores privados en la investigación penal. Quizás el antecedente "Santillán"¹⁴ fue la bisagra en este sentido, con los aportes posteriores que pueden recogerse del fallo "Quiroga" y otros precedentes de tribunales de inferior jerarquía¹⁵.

Se ha dicho "Tal como ha podido verse, la participación del ofendido en el proceso penal en que se investiga el hecho que causó esa

ofensa ha oscilado entre la negativa más absoluta de su inclusión en actividad pesquisitiva alguna por un lado; y posiciones más abiertas por otro, que han considerado apropiada su acogida como auxiliar de los órganos del Estado encargados del impulso del proceso"¹⁶.

Este avance no haría más que demostrar que la acusación penal estaría integrada por el Ministerio Público y la querella.

En este sentido el Dr. Freiler sostuvo: "Hasta aquí defendí el carácter vinculante del pedido de sobreseimiento de la parte acusadora una vez fenecida la instrucción. Pero si esa parte está integrada además por la querella y ésta insiste en avanzar hacia el juicio, la solución ha de ser distinta, dado que la acusación debe ser comprendida por la pública más la privada cuando ésta se constituye"¹⁷.

De la aplicación práctica de los dos primeros antecedentes analizados se deriva que ante la solicitud del Fisco de ser tenido por parte querellante, el magistrado debería, no obstante el pedido desestimatorio del fiscal, examinar la pretensión de aquél.

Los otros antecedentes examinados evidencian que la elevación a juicio procede aun cuando sólo la querella fuera quien lo solicite.

Evidentemente, las facultades a las que accede la querella, propiciará al Fisco a de presentarse como particular ofendido en la mayor cantidad de procesos.

Creemos que la doctrina de "Santillán" y "Quiroga"¹⁸ debe de ser trasladada al ámbito

¹⁶ Pratto, Jorge A. - Figueredo de Pratto, Azul - Berón de Astrada, Ezequiel, "Las facultades del querellante particular ante la oposición de continuar con el proceso por parte del agente fiscal", El Dial.Com

¹⁷ C. Nac. Crim. y Corr. Fed., sala 1ª, 29/6/2005, "AFIP y otro s/ Consulta".

¹⁸ El Tribunal cimero ha dicho: "como se desprende de lo expuesto, no es posible trasladar la doctrina del caso de Fallos 307:326 a situaciones como la examinada, pues ello conduce a prescindir de aspectos vinculados directamente con el espíritu que nutre la norma particular y a la solución también particular que cada caso merece e impide una aplicación racional de aquélla" ("José Vargas y otros v. Junta Nacional de Granos", Fallos 314:1764)

¹⁴ Corte Suprema, 13/8/1998, "Santillán, Francisco A. s/ Recurso de casación".

¹⁵ En la causa "Sabio, Edgardo Alberto, Herrero, Carlos Washington s/ Falsedad material de documento" de fecha 11/7/2007, la Corte Suprema. ha ratificado la doctrina emanada del antecedente "Santillán".

penal tributario con sumo cuidado, porque si se consolida la facultad autónoma plena del Fisco podría generar una persecución penal indiscriminada.

El proceso penal, o la "amenaza" de éste, podría utilizarse como elemento coaccionante que socavaría a la larga la credibilidad del proceso penal tributario.

Piénsese que en los delitos tributarios la única persona legitimada activamente es la AFIP, con toda su estructura de poder y de conocimientos, articulados contra una empresa, una Pyme o un simple particular. Podrá existir desde el inicio, entonces, una relación de notoria supremacía sobre el sujeto activo del delito.

Esta situación no siempre se presenta en los delitos ordinarios, cuyas víctimas, en su mayoría, son ciudadanos comunes e inexpertos (desde ya que existen excepciones) que, por el contrario, han sido afectados por sujetos más poderosos, más inteligentes o más prevenidos.

La actitud del fiscal en estos casos suele ser la de situarse más próximo a la víctima y estimular su reclamo. Y algo contrario sucede en los delitos tributarios, donde la práctica revela que muchas veces son los mismos fiscales los que desalientan las acciones promovidas por la AFIP.

El Ministerio Público, acaso sin proponérselo, actúa como "balance" o "contrapeso" del sistema como garantía de funcionamiento.

Así como sucede en el campo de los delitos federales, en los ilícitos tributarios el Estado "desdobla" su actividad persecutoria cuando, además de la actuación del Ministerio Público Fiscal, otros organismos estatales afectados por las consecuencias del delito -sean directas o indirectas- se presentan ante la justicia para impulsar la investigación, invocando su calidad de parte ofendida.

El sistema de enjuiciamiento penal gira alrededor de un actor principal: el imputado, sobre el que se ha estructurado todo un sistema de garantías constitucionales que le permiten defenderse libre y ampliamente, a la vez que lo protegen de decisiones arbitrarias y abusivas.

El éxito de todo sistema -y el de enjuiciamiento penal no es la excepción- radica en el equilibrio, en cómo armonizar los distintos elementos que lo componen, de manera que cada uno logre expresar todo su potencial. En el ámbito jurídico, estos elementos están representados por los derechos y garantías de cada una de las partes en conflicto.

Más allá de definir la clase de proceso penal que queremos (acusatorio puro, mixto) observamos que en lo que respecta a las facultades de la parte querellante, nos encontramos atravesando una etapa de transición. La tendencia que reflejan los primeros casos glosados es la de una mayor amplitud en el ejercicio de dichas facultades.

El interrogante a futuro será definir hasta dónde será prudente extenderlas porque, como acabamos de señalar, no podrán rebasar el límite impuesto por las garantías esenciales del imputado sin resentir la armonía y eficacia del sistema.

LA MÚLTIPLE IMPUTACIÓN PENAL TRIBUTARIA. ¿SU DERIVACIÓN EN UN DELITO CO-PENADO QUE EXTINGUE LA PENA DEL POSTERIOR?*

Antonio Javier Cricco

I. Introducción

En su momento se dictó en nuestro país una condena abreviada en la causa FCB 17896/2015/T01-FN 41102/2015, 29/11/2021 por parte de la justicia Federal de la Provincia de Córdoba (TOF 1), en la cual se condenó a un empresario -administrador de una sociedad de responsabilidad limitada dedicada a la actividad de comercialización de granos- a dos años de prisión -obviamente de cumplimiento condicional- y al respectivo pago de las costas del juicio (simbólico importe de \$ 69,70¹) por encuadre de los hechos en la figura típica prevista en el art. 4° del Régimen Penal Tributario (apropiación indebida de tributos).

De la lectura y análisis del fallo me lleva a realizar breves reflexiones en torno a una posición, criterio o teoría punitiva que entiendo va tomando cada vez más fuerza y que conforme los pedidos de querrela y fiscalía en tales causas, en las cuales por ser muchas veces las liquidaciones impositivas interdependientes -aunque distintas o diferentes unas de otras- puede conllevar a la consolidación de un probable exceso punitivo a causa del encuadre en múltiples figuras delictuales en que puede recaer cada acción desplegada individualmente por el sujeto

¹ El cual la sentencia aclaró expresamente que de no ser satisfecho tal pago de costas le correspondería al condenado adicionar una multa del 50% del importe impago. (Disculpando obviamente la innecesaria ironía para comprender el caso en sí, este insignificante importe de costas demuestra la imperiosa y urgente reforma legislativa que debe operar sobre la tasa de justicia para estos casos, la cual indudablemente correspondería que fuese un porcentaje del importe que dio lugar a la persecución penal, en aras de solventar o reparar de mejor forma los gastos que todo despliegue del aparato judicial implica para las extensas y muchas veces complejas causas penales en materia tributaria).

activo del delito (pasivo de la obligación jurídica tributaria).

Es por consiguiente que la teórica² situación de exceso punitivo que advierto a mi entender se soluciona bajo la figura del delito co-penado, el cual elimina o cancela la punibilidad sucesiva por hechos delictivos independientes, pero que están concomitante o íntimamente vinculados y/o relacionados entre sí, generando en mi parecer una resolución más justa para esta clase de situaciones que obviamente por la apuntada mecánica particular de la liquidación tributaria de impuestos como puede ser el IVA es común que se presenten en los hechos concretos.

II. Las circunstancias penadas de la causa

El directivo de la sociedad fue imputado y sancionado, en el respectivo juicio abreviado, por cuatro hechos de apropiación indebida de tributos³ en concurso real (períodos fiscales 07/2009; 08/2009; 09/2009 y 11/2009), y conforme la escala ad-hoc que al respecto prevé nuestro Código Penal la misma implicó para el caso la fijación de un mínimo de dos años, pero según los hechos imputados en concurso real la misma amenazó al contribuyente con un máximo achacable de hasta veinticuatro (cfme. art. 55 CP).

Como ya se indicó al condenado se le aplicó en la respectiva graduación represiva el mínimo de tal escala ad-hoc, ósea solamente

² Utilizo esta calificación de "teórica" pues al cabo que se vea en concreto la condena, la misma ha sido fijada en el mínimo de la escala penal, no obstante en otras causas podría implicar penas mayores de cumplimiento efectivo, por la suma de hechos y figuras típicas diferentes en que podrían encuadrar similares imputaciones a las que trata la causa en comentario.

³ Actual art. 4° del Régimen Penal Tributario (Ley 27.430), ex art. 6° ley 24.769 y sus modificatorias.

DOS años⁴ de prisión en suspenso y únicamente se le imputó la figura típica del art. 4º del RPT, aunque conforme la descripción de los breves hechos que motivan la condena tranquilamente los mismos también podrían haber encuadrado, por el medio comisivo empleado -facturas apócrifas- en los delitos tipificados en el art. 1º (evasión simple) o 2º (evasión agravada) de tal plexo normativo⁵.

Como se señaló el disparador del precitado fallo no es la condena en sí por la cual se juzgó y penó, sino los hechos o circunstancias delictivos múltiples que llevaron a la misma, y la eventual variada imputación en diferentes figuras del régimen penal tributario que generó la maniobra detectada por el Fisco. Todo ello producto de la compleja mecánica liquidatoria de algunos impuestos -en este caso el IVA y sus distintos saldos a favor- con su probable o hipotética repercusión en variadas figuras típicas del RPT⁶ cuando son efectivamente dispuestos o utilizados.

Para ello repasemos brevemente las circunstancias fácticas a las que se refiere la sentencia abreviada. En este caso por diversos periodos mensuales del IVA del año 2009 la

empresa de la causa computó créditos fiscales (art. 12 Ley IVA) inexistentes o falsos a raíz de considerar o integrar en la liquidación del impuesto facturas apócrifas, con lo cual disminuyó la obligación tributaria propia, es más se autogeneró un abultado saldo a favor en tal impuesto a consecuencia del incremento espurio del referido Crédito Fiscal IVA⁷. Por consiguiente ese exceso del CF IVA computado originalmente, luego impugnado por la AFIP, implicó que en las declaraciones mensuales presentadas por el obligado por deuda propia (contribuyente) se estableciese un (espurio) saldo a favor de IVA del primer párrafo -técnico- del art. 24 de la LIVA⁸.

Pero hete aquí que el contribuyente a su vez habría sufrido retenciones y percepciones impositivas prácticas por terceros (clientes o proveedores) por el IVA propio en tales períodos mensuales, el cual obviamente ante este escenario declarativo primario por parte del sujeto pasivo implicó que al poseer⁹ tales saldos “espurios” a su favor -primer párrafo del art. 24 de la LIVA- los mentados pagos a cuenta directos del IVA le provocaron directamente saldos a favor del contribuyente, pero en este caso de libre disponibilidad

⁴ No obstante resulta llamativo del caso que en un pasaje del considerando condenatorio, en la tercer cuestión del mismo -graduación de la sanción- expresamente se expone como circunstancia agravante la entidad del perjuicio a la víctima (fisco nacional) por efecto del monto involucrado (\$ 1.227.505,51, valores nominales de los años 2009 y 2010), lo que sumado en que el propio fallo indica previamente que la maniobra desplegada es de clara maquinación o artificio tendiente a la simulación de la real situación, lo cual reafirma la intención delictiva del condenado, la sentencia igualmente convalida la pena mínima. Por lo tanto el interrogante que se abre es si eventualmente no se hubiesen probado los extremos agravantes señalados para el Tribunal, ¿se habría entonces perforado el piso mínimo de la escala de dos años?

⁵ Conforme evolución del texto represivo que prevé el agravante no solo por el monto sino por el medio comisivo empleado (factura apócrifa) y el monto total que implique este último efectuado (art. 2º inciso d) RPT, desde el año 2012 conforme ley 26.735).

⁶ Muchas veces no consideradas, o subestimadas, por los sujetos activos del delito.

⁷ Aunque el fallo en sí no lo indica, es muy probable que conforme COP de versiones anteriores del RPT ese importe se hubiese superado, y por lo tanto encuadrarse típicamente esos hechos, como mínimo, en la figura de evasión simple. No obstante por efecto de las sucesivas reformas operadas en el RPT al momento del juzgamiento tal situación ya no sería delito (todo cfme. doctrina CSJN caso Vidal).

⁸ Saldo técnico que implica que el crédito fiscal IVA es superior al Débito Fiscal de tal impuesto, el cual por principio general sólo es utilizable en próximos períodos para contrarrestar excesos del débito fiscal mensual posterior, es decir solo es aplicable dentro del impuesto propio del contribuyente.

⁹ O eventualmente un menor saldo a ingresar al real del caso -primer párrafo art. 24 LIVA- por la diferencia de débito fiscal menos crédito fiscal, siendo este último obviamente “sobrevalorado” o “inflado” por efecto del cómputo de facturas apócrifas.

-segundo párrafo del art. 24 LIVA¹⁰- el cual conforme la regulación prevista en la RG AFIP 2300/07¹¹ por operar en el mercado de granos le permitían a su vez cancelar, vía compensación, las retenciones que en calidad de agente de retención le había practicado a sus proveedores de granos.

Pero hete aquí que al impugnarse con posterioridad ese saldo a favor técnico del IVA en calidad de contribuyente (deuda propia) ello generó, en efecto cascada o repercusión posterior, que el ajuste fiscal absorbiera totalmente las retenciones y percepciones sufridas por el contribuyente contra el saldo de impuesto determinado -desapareciendo totalmente su saldo de libre disponibilidad en el IVA- y entonces al superarse en algunas posiciones mensuales tales retenciones de IVA practicadas los \$ 100.000¹² y estas haberse extinguido en su momento oportuno, vía compensación por medio del referido saldo a favor de libre disponibilidad IVA -el cual finalmente resultó espurio o falso- se encuadró penalmente su accionar en la figura de la apropiación indebida de tributos (art. 4º

RPT)¹³ en concurso real, por no haberse ingresado oportunamente en el plazo previsto las retenciones practicadas a terceros por los períodos mensuales: 07/2009; 08/2009; 09/2009 y 11/2009.

III. Alternativa típicas que pudieron eventualmente presentarse en hechos como los descriptos

No obstante como se indicó antes perfectamente la maniobra originalmente desplegada de computar créditos fiscales falsos o inexistentes -facturas apócrifas- pudo haber generado, por efecto de ser conductas delictuales diferentes con la imputada de apropiación indebida de tributos (art. 4º RPT), un múltiple encuadre en la figura de evasión simple o eventualmente agravada (arts. 1º y 2º RPT).

De consuno en primer lugar se destaca que ante la hipótesis del caso se podría pensar que estaríamos, por los hechos descriptos, en presencia de una sola maniobra delictiva mensual, en este caso incorporación en las declaraciones juradas de IVA de Crédito Fiscal proveniente de facturas apócrifas, lo cual provoca diversas repercusiones¹⁴, lo que generaría que se encuadrara todo en un concurso ideal por cada mes liquidado y por lo tanto solo castigable penalmente bajo el hecho que tipifique en la sanción de mayor pena (art. 54 CP) o de primera consumación delictual.

¹⁰ Excesos de pagos a cuenta computables contra la obligación tributaria -diferencia débito, menos crédito fiscal, menos eventual saldo a favor del primer párrafo del art. 24 del período anterior-, todo cfme. Segundo párrafo del art. 24 de la LIVA.

¹¹ Conforme al art. 9 -segundo párrafo- de la RG AFIP 2300/07 que prevé: "Los acopiadores, cooperativas, consignatarios, acopiadores-consignatarios y mercados de cereales a término —incluidos en el "Registro Fiscal de Operadores en la Compraventa de Granos y Legumbres Secas"— que, en las operaciones comprendidas en el Artículo 1º actúen como intermediarios o de conformidad con lo previsto en el Artículo 19 y el primer párrafo del Artículo 20 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones, podrán compensar las sumas de las retenciones a ingresar con los saldos a favor de libre disponibilidad en dicho gravamen, cualquiera sea su origen (pagos a cuenta, retenciones y/o percepciones sufridas por aplicación de cualquiera de los regímenes vigentes)."

¹² Importe (en teoría condición objetiva de punibilidad) que al ser superada mensualmente excita la pertinente acción penal tributaria.

¹³ Art. 4º RPT: "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". Texto actual cfme. ley 27.430.

¹⁴ Lo que pudo generar mayor saldo a favor técnico en el IVA, pero a su vez provocó saldos de libre disponibilidad espurios con posibilidad de compensar otros impuestos propios, o como sucedió en este caso, impuestos de terceros que vía retención oportunamente se había detraído del pago cancelado al proveedor.

Pero la doctrina y jurisprudencia mayoritaria, cuando se presentan hechos como los aquí en análisis, no se ha inclinado por lo común por esta solución del concurso ideal, pues entiende que más allá del medio comisivo utilizado, lo que verdaderamente importa es la voluntad de acción concreta y específica del obligado tributario (contribuyente o responsable) en cada circunstancia, y en este caso esa voluntad dolosa se reflejaría en la realización de cada hecho individual (presentación de declaración jurada, solicitud de compensación, etc., etc.) por lo tanto la generación de un resultado típico diferente involucra un hecho distinto bajo encuadre típico¹⁵.

Para ello y en concreto en el caso bajo estudio se puede indicar que para ese itinerario delictual el primero de esos hechos fue el acto declarativo falso (incorporación de un crédito fiscal inexistente) ante el IVA en calidad de contribuyente por deuda propia, siendo en definitiva este el generador del posterior -por la mecánica liquidatoria del impuesto precitado- consiguiente saldo a favor de libre disponibilidad, con el cual se canceló más tarde, vía reglamentada compensación, la obligación como responsable por deuda ajena (retenciones practicadas a terceros), implicando el primer proceder una voluntad delictiva independiente o autónoma de cualquier otra posterior desplegada¹⁶ por el sujeto activo delictual.

¹⁵ Diversas acciones, diversos resultados, diversos delitos, ejemplo una misma factura apócrifa implica un hecho delictual distinto tanto en el impuesto a las ganancias como en el IVA por efecto de ser distintas declaraciones juradas las que se presentan en cada impuesto y la voluntad se renueva cada vez que se presenta una declaración engañosa, existiendo entonces dos voluntades delictuales, una en el impuesto a las ganancias y otra en el IVA, aunque el hecho base fuese el mismo (idéntica factura apócrifa). Simplemente por citar este criterio expuesto en: "*Fassi Lavalle, José Omar s/recurso de casación*", Cám. Nac. de Casación Penal, SALA IV, en fecha 21/11/2007.

¹⁶ Que en este caso como se dijo ha sido la utilización del resultado del primer delito -generación de un crédito fiscal espurio que repercutió luego en el resultado lesivo de provocar un saldo de libre disponibilidad también falso o

Es por tanto que está claro que luego del primer hecho (incorporación de facturas apócrifas), conforme los hechos descriptos según la causa judicial, se llevó a cabo otra voluntad delictiva distinta al operarse efectivamente la compensación impositiva de rigor (por medio de ese saldo espurio creado por el obligado tributario). Circunstancia esta última que encuadra como otro hecho típico¹⁷ y en la figura de la apropiación indebida de tributos al cancelarse una obligación, en forma total o parcial por un impuesto ajeno (retenciones efectuadas a terceros por la actuación de un agente en tal sentido) con un saldo a favor inexistente o falso.

En ahondamiento hipotético de utilización de ese saldo espurio generado por la liquidación del IVA con facturas apócrifas y más allá que en este caso el empresario es condenado solamente por la figura penal de la apropiación indebida de tributos, es claro que una alternativa común que eventualmente se podría haber desprendido de la operatoria en análisis es que sí parte de ese acreditado espurio o falso saldo a favor de libre disponibilidad fuese sido utilizado para cancelar un tributo propio del contribuyente, como por ejemplo por compensación tributaria (art. 28 de la ley 11.683) hubiese sido el

inexistente- por el cual luego se compensarían las retenciones de IVA efectuadas a terceros contribuyentes (proveedores).

¹⁷ Más allá que a mi entender muchas de estas conductas típicas se subsumirían en una tentativa, pues conforme la normativa administrativa -RG AFIP 1658/04, art. 8º- para que se dé por cancelada una obligación tributaria vía compensación se requiere para ello que el Organismo de Aplicación (AFIP) emita un acto administrativo que expresamente admita tal medio extintivo de la obligación fiscal. Hecho que por lo general no se presenta en la realidad, no obstante los usos, costumbres y tolerancia administrativa -al no impugnar tal solicitud de compensación efectuada oportunamente- reconoce como efectiva compensación en sus cuentas tributarias informáticas tales compensaciones dando por cancelada la obligación y resultando por consiguiente una conducta propia plenamente eficaz y relevante del Organismo Fiscal.

impuesto a las ganancias de la sociedad¹⁸, podría perfectamente haber recibido el encartado otra imputación penal independiente de las anteriores, en este caso por simulación dolosa de pago de obligación tributaria (art. 10 RPT¹⁹). Se resalta al respecto, y más allá que antes el tipo penal, ley 24.769, se refería al concepto pago y no cancelación (en este caso por compensación), que la jurisprudencia predominante ha asimilado, conforme autonomía del derecho tributario sustantivo, tales conceptos bajo el genérico de pago de la obligación fiscal²⁰. Todo lo cual hubiese sumado otros hechos que en teoría son independientes y configurativos de un concurso real, a la ya eventual consideración imputativa²¹ del delito base de evasión simple (art. 1° RPT) -o quizás agravada por los montos o medios comisivos involucrados (art. 2° RPT)-. Todo fundado obviamente en la consideración de que existió otra voluntad delictual distinta (también autónoma e independiente a las anteriores) que se materializaría por medio de la cancelación de un tributo propio o ajeno con un saldo que resulta ser espurio (derivado del uso de facturas apócrifas).

¹⁸ Obviamente de superarse el importe establecido como condición objetiva anual de cancelación (\$ 500.000).-

¹⁹ Art. 10 RPT: *“Simulación dolosa de cancelación de obligaciones. Será reprimido con prisión de dos (2) a seis (6) años el que mediante registraciones o comprobantes falsos, declaraciones juradas engañosas o falsas o cualquier otro ardid o engaño, simulara la cancelación 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, siempre que el monto simulado superare la suma de quinientos mil pesos (\$ 500.000) por cada ejercicio anual en el caso de obligaciones tributarias y sus sanciones, y la suma de cien mil pesos (\$ 100.000) por cada mes, en el caso de recursos de la seguridad social y sus sanciones”.*

²⁰ Recordar que en redacción anterior del hecho típico penal no había importe mínimo a superar por período anual, con lo cual cualquier maniobra de simulación dolosa era perseguible penalmente.

²¹ De también superarse la condición objetiva de punibilidad.-

IV. Surgimiento del delito copenado

No obstante lo expuesto, que obviamente a priori nos generaría, tal cual se señaló antes, que estemos ante un concurso real (art. 55 CP), por efecto de abarcar los hechos típicos por los mismos períodos mensuales divergentes tipos penales a causa de diferentes despliegues de conductas por parte del sujeto activo del injusto, pudiendo ser ellos el de evasión simple (art. 1° RPT) o agravada (art. 2°)²² -por el uso de las facturas apócrifas en la declaración jurada del impuesto como contribuyente- pero que al generar un saldo a favor de libre disponibilidad en IVA y permitirse compensar tributos de terceros, tipifica tal hecho posterior -independiente y autónomo (por uso de tal saldo a favor espurio)- una apropiación indebida (art. 4° RPT), aunque igualmente y

²² No obstante para ello habría que ver la magnitud del impacto de las facturas apócrifas en la liquidación tributaria, más allá que en este caso pareciese importante, pues es cierto que puede implicar que al desaparecer el (espurio) saldo a favor de libre disponibilidad de la liquidación del IVA mensual del caso, se cometa el delito de apropiación o simulación dolosa de cancelación vía compensación, pero al imputarse tales retenciones y percepciones sufridas, producto del ajuste fiscal, al impuesto determinado (diferencia sin cubrir del débito que supera al crédito fiscal computable, primer párrafo art. 24 LIVA) desaparezca el delito base o primario de evasión (art. 1° o 2° RPT). Ancló tal postura en que el delito de evasión simple, y su consecuente tipo calificado, se consuma al evadirse "EL PAGO" del tributo en un importe superior a la COP, y en este caso podría haber una maliciosa liquidación a sabiendas, pero al serle imputados a la misma los pagos a cuenta efectivamente sufridos por el sujeto pasivo de la obligación, de no haber quedado incumplido un importe superior a la condición objetiva, el delito no estaría consumado al no presentarse el aspecto objetivo del tipo.

en forma -subsidiaria²³- o paralela²⁴, también podría haberse encuadrado tal uso de ese saldo de libre disponibilidad falso en la figura prevista y penada en el art. 10 RPT (simulación dolosa de cancelación de obligación tributaria). Todos hechos, aparentemente independientes y autónomos como delitos por ser acciones diferentes que generan despliegue de conductas, voluntades y resultados distintos y sucesivos.

Más allá de entenderse que tal derivación concatenada de hechos presuntamente delictivos al ser penados de tal forma independiente y paralela implican un evidente exceso punitivo, que claramente quedan a la merced de un Tribunal de Juzgamiento que tiene ante sí una escala especial para el caso (ad-hoc) que posee seguramente un máximo más que relevante (pudiendo llegar este último ser de hasta 25 años de prisión, dependiendo la cantidad de hechos múltiples imputados).

Es por ello que en aras de evitar tal exceso de punición, por lo menos imputativa por hechos que repercuten en variadas figuras del propio RPT, estimo que para casos como el expuesto, desde ya complejos y que por la normativa extrapenal (tributaria) admiten por efecto de la mecánica liquidatoria propia de los impuestos involucradas su dependencia o vinculación evidente, la aplicación de la teoría o doctrina del DELITO COPENADO.

Y ¿En qué consiste tal teoría²⁵? En que este tipo de delito se aplica cuando existe una conducta independiente, antijurídica y culpable, que realiza el tipo de una norma penal, por medio de la cual el autor del delito anterior asegura, aprovecha o utiliza el resultado de ese delito previo o la posición conseguida por medio de él²⁶. Por lo tanto el castigo que le corresponde al autor (de ambos o más hechos) respecto del delito posterior está compensado o retribuido por medio de la pena prevista para el delito anterior, que de algún modo lo contiene. Pues entonces el posterior delito diríamos que conforma una unidad de valoración típica conjuntamente con el primero²⁷.

Para ello se necesitan, siempre siguiendo en este punto a la Dra. Alejandra Verde, que se presenten varias cuestiones de manera simultánea en ese complejo delictual, siendo ellas: 1) Que una misma persona cometa dos (o más) delitos en forma sucesiva; 2) Que el segundo o posterior delito haya sido cometido con el fin de utilizar, asegurar o aprovechar el resultado del delito anterior; 3) Que el delito posterior no afecte un bien jurídico diferente al que lesiona el delito anterior; 4) Que el damnificado por ambas conductas delictivas sea la misma persona; y 5) Que el delito posterior no aumente cualitativamente el daño más allá del causado por el hecho previo.

Es por lo tanto que sí en este caso analizamos los delitos con el cual podría

²³ Si no permitiese la normativa reglamentaria compensar con saldos a favor de libre disponibilidad de impuestos propios saldos de tributos recaudados (retenciones y percepciones) de terceros, como ocurre en la generalidad de los casos, aduciéndose que son saldos de distinta naturaleza (uno propio y otro de terceros), siendo una excepción la reglamentación de compensación prevista en la referida RG AFIP 2.300/07.

²⁴ Por simultáneamente utilizar parte de ese saldo a favor en cancelar obligaciones propias (compensación de un anticipo de impuesto a las ganancias superior a los \$ 500.000) y retenciones practicadas a terceros por más \$ 100.000 en un mes.

²⁵ Para ello sigo el ilustrativo, fundado y enjundioso trabajo de la Dra. Alejandra Verde, que aunque vinculado con otro tipo de delito, en este caso lavado de activos, sus enseñanzas son perfectamente aplicables al caso. "¿Es el autolavado de dinero un delito posterior co-penado?" Consultable en la página web identificada como <https://www.enletrapenal.com/single-post/2016/05/31/-es-el-autolavado-de-dinero-un-delito-posterior> copenado#:~:text=Muchos%20autores%2C%20de%20hecho%2C%20afirman,el%20ne%20bis%20in%20idem.

²⁶ Conforme doctrina alemana que la autora precitada expone en su artículo.

²⁷ A mi entender: complejo delictual de única pena.

eventualmente encuadrarse la maniobra de la utilización de facturas apócrifas en el IVA y su repercusión posterior, tal cual expusimos antes, entiendo que los extremos o requisitos que la doctrina²⁸ viene desarrollado para el delito copenado (complejo delictual de única pena) aplica perfectamente.

Para ello se resalta que la **identidad personal del autor** -punto 1- se suele presentar en todos los delitos tributarios, inclusive cuando se imputa a la propia persona jurídica como sujeto activo delictual²⁹ en calidad de autor, todo conforme la presencia, en muchos casos del RPT, de un delito especial propio donde autor del mismo sólo puede serlo un obligado tributario (en este caso en doble carácter de contribuyente -art. 1º RPT- y agente de retención -art. 4º RPT-, art. 10 RPT).

Hecho que se repite en el punto 4 de la elaboración doctrinaria, pues la víctima o lesionado de los delitos que integran el complejo en análisis es la misma, en este caso el Fisco Nacional. Identidad que se reitera también en relación al punto 3 del requisito doctrinal, pues es evidente que tanto los casos del art. 1º, 2º, 4º; y 10 del RPT, protegen **el mismo bien jurídico**, es decir la recaudación o hacienda pública, surgiendo tal cuestión evidente de la propia lectura de los tipos penales en ciernes, en el sentido que todos ellos se refieren a la falta de pago oportuno de las obligaciones fiscales, generalmente por medio de una delibera y ardida maniobra (salvo el art. 4º del RPT que solo requiere una mera omisión de depósito una vez vencido el plazo de 30 días corridos del ingreso en mora).

Donde quizás podría abrigar alguna duda es el punto 5 de los requisitos que describió la doctrina **-delito posterior no aumente el daño cualitativamente más allá del anterior-** no obstante es notable que en los casos que

hemos visto en estudio, de existir delito por evasión tributaria (simple o agravada) el posterior hecho ilícito cometido, apropiación o simulación de cancelación, a lo sumo en algunos casos extendería la intensidad del daño en forma cuantitativa contra la misma víctima, pero no en la cualidad del mismo, pues si es una evasión agravada la que se juzga como delito precedente el resto de las figuras posteriores en análisis contienen objetivamente penas, en sus escalas, menores, con lo cual es entendible que el Legislador consideró que esas figuras represivas en abstracto o teoría son de menor daño o resultado hacía el Fisco. Ahora sí en cambio el hecho primario delictual es de evasión simple, el delito es de similar o igual entidad, pero no mayor, en relación al resto de los estudiados en este caso, con lo cual no pareciese atinado o ajustado sostener que el segundo o posterior hecho ilícito es simplemente a los fines cuantitativos objetivamente de mayor amplitud, y por consiguiente no se transforma en un factor que aumente la cualidad o característica intrínseca del posterior incurrido en relación al

primario (todos lesionan la hacienda pública). De consuno se ha expuesto, como resumen de este punto, y siempre siguiendo la mejor doctrina internacional citada por la Dra. Alejandra Verde en su muy buen trabajo, que el delito posterior no será castigado de manera independiente en tanto y en cuanto no lesione un bien jurídico diferente al vulnerado por el anterior, ni amplíe cualitativamente el daño provocado por medio del delito previo.

No obstante en clara intención hemos dejado para lo último la cuestión medular o central de esta teoría, y que casualmente estriba en el punto 2 del desarrollo doctrinario que consiste en que el posterior delito **haya sido cometido con el fin de utilizar, asegurar o aprovechar el resultado del delito anterior.** Y casualmente esto es lo central que sucede en los casos bajo hipotético análisis aquí desarrollado, pues acreditado que un sujeto utilizó el medio comisivo de facturas apócrifas para evadir impuestos, generando como lógica consecuencia un saldo a favor impositivo con el cual luego canceló obligaciones de terceros o propias, es obvio que la configuración del

²⁸ Mayoritariamente extranjera. No obstante ya hace más de 10 años habernos advertido de la existencia de esta particular figura aplicable al delito de lavado de dinero el Dr. Diuvigildo Yedro, en su artículo consultable en Errepar online bajo el título: ¿La UIF "reclutó" a los contadores? - Doctrina Penal Tributaria y Económica ERREPAR - Marzo 2011.

²⁹ Art. 13 RPT.

primer delito, que tiene como resultado la producción de un espurio saldo a favor impositivo, fue realizado, o de última si esa no fue la voluntad primaria, resulta evidente que por las circunstancias liquidatorias del caso es indudable que luego se terminó aprovechando su generación improcedente o espuria, para cometer otros delitos, que aunque parecieran autónomos o independientes entre sí, es lógico e indiscutible que conforman un complejo delictual -por la propia mecánica liquidatoria del tributo en ciernes- que debería resolverse solamente con la sanción del primer delito, quedando impune los segundos, por casualmente responder cabalmente a esta teoría del delito copenado.

V. Particularismos³⁰ del delito co-penado en materia tributaria

Empero esta primera conclusión que se expone, como siempre conforme nuestra actual legislación nacional conlleva ciertas cuestiones que produce que no pareciese tan sencillo la aplicación sin más de esta figura en la tramitación y decisión de las concretas causas judiciales. Para ello brevemente mencionamos que, por ejemplo en materia de evasión fiscal los delitos del título I del RPT -que van del 1° al 3°- admiten, en ciertos casos y condiciones previstas en la norma represiva, la extinción por medio de la figura especial del pago del tributo evadido, conforme art. 16 del RPT³¹, ¿por lo tanto cómo impactaría para un delito co-penado tal circunstancia de extinción de la acción penal

³⁰ Término acuñado en esta materia penal tributaria por el doctrinario José María Sferco que en sus exposiciones, conferencias, clases y charlas, en forma más que clara y didáctica logra describir y exponer la situación tan especial que implica el entronque, vinculación, diálogo e interpretación del derecho tributario con el penal en tal materia.

³¹ 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.

del primer delito?. Todo obviamente potenciado en que otras figuras de tal régimen represivo, ejemplo art. 4° y 10°, no son beneficiarias de tal alternativa de extinción por la aceptación y pago total de la evasión imputada. ¿Entonces?.

Indudablemente entiendo que para comenzar a echar un poco de luz sobre esta temática habría que recurrir, en primer lugar, a la naturaleza jurídica que tiene la extinción de la acción penal por pago en el RPT, y en segundo lugar a las consecuencias o derrames que producto de tal naturaleza jurídica sobre los otros hechos delictivos posteriores genera tal calificación, en aras de considerar si serían encuadrables todos ellos (complejo delictual) en tal figura del delito co-penado y aunque el primero de ellos se haya extinguido por aceptación y pago total del capital y accesorios del tributo evadido (cfme. art. 16 RPT).

En este caso yo soy de la idea, siguiendo a prestigiosa doctrina como para el caso lo significa el Dr. Juan Manuel Alvarez Echagüe³², que el actual art. 16 del RPT se asimila a la figura de la excusa absolutoria, es decir hay delito, pero se cancela la punibilidad sobreviniente del mismo. De consuno Ricardo Nuñez nos enseña que estas excusas son circunstancias que sin afectar la tipicidad, la antijuridicidad o la culpabilidad, en atención a razones de política criminal, eximen de pena al autor de determinados delitos. A su vez este último autor nos sigue ilustrando al exponer: *"Las excusas absolutorias no son causas de extinción de la acción. Su poder liberatorio no reside, como en aquellas causas, en el aniquilamiento de la potestad de perseguir el delito, sino, en una razón que opera a pesar de la subsistencia de esa potestad"*³³.

Entonces si partimos de tal naturaleza jurídica, si el delito antecedente para el sistema jurídico Argentino admite la

³² Álvarez Echagüe: Las sanciones tributarias frente a sus límites constitucionales, cit., p.321. Y luego, con un mayor desarrollo en La EXTINCIÓN DE LA ACCIÓN PENAL TRIBUTARIA- Año 2018 – Editorial Ad-hoc.

³³ Ricardo C. Nuñez. Manual de Derecho Penal – Parte General – 3° Edición – Año 1987 - Editora Marcos Lerner - Córdoba – Argentina - Pag. 261/2.-

cancelación de su punibilidad, yo entiendo que el delito en sí desde sus aspectos centrales, salvo la pena, no se ha visto desvirtuado. Por lo tanto en términos más claros sigue habiendo delito, lo único que bajo determinadas circunstancias no se castiga. Y entonces qué pasaría en la hipotética situación en que el sujeto activo del delito se haya acogido a los beneficios del art. 16 del RPT por el delito base o primario, que sucede con los delitos posteriores?. Se podrían beneficiar igual de la aplicación de esta figura del delito co-penado, aunque no haya pena o sanción para el primero?, y por lo tanto, a los efectos prácticos, quedarían todos los delitos del caso impunes?.

A mi entender la respuesta es afirmativa integralmente, pues como he dicho anteriormente a partir de la naturaleza jurídica adoptada sobre el art. 16 del RPT, es evidente que el delito precedente o primario existe, lo único es que bajo determinadas circunstancias no se pena o castiga. No obstante sus consecuencias o repercusiones jurídicas es a todos los efectos la misma. Situación que obviamente se debe extender inclusive en la aplicación de esta figura del delito co-penado. Por consiguiente se aplique o no pena (esta última por extinción por pago art. 16 RPT u otra causal) al hecho precedente, los posteriores imputados como delitos independientes o autónomos, sí encuadran en la teoría del delito co-penado -conforme presupuesto doctrinarios antes expuestos-deberían ser declarados obviamente impunes por integrar nítidamente un complejo delictual de única pena.

Interpretar las normas de forma distinta o diferente a tal conclusión, no solo es basarse en una simple hermenéutica literal y asistemática de las normas penales en juego, sino que quiebra la lógica de este tipo de figura especial, pues no solo que el sujeto activo del delito no tendría demasiada motivación en acogerse a la figura despenalizante del art. 16 del RPT³⁴, sino que casualmente si se castigase por los

posteriores hechos delictuales provenientes del primer delito es casualmente desvirtuar o desconfigurar los claros y diáfanos preceptos que fundamentan dogmática y racionalmente la existencia de un delito co-penado.

De hecho y en mayor abundamiento a lo expuesto en párrafo anterior ¿qué motivación encontraría un contribuyente en acogerse a la figura del art. 16 del RPT?, si luego, producto de tal eventual “inexistencia” delictual por causa de una interpretación ciertamente limitada y literal de tal texto, sería penado por el delito posterior, cuando sí lo fuese por el primero, al aplicarse, como todo indicaría para el caso la teoría del delito co-penado, se subsume la eventual pena del hecho posterior en la primitiva impuesta para el caso.

No obstante lo dicho quedaría precisar una cuestión, que quizás en el fondo fundaría implícitamente la aplicación del juzgamiento condenatorio en estudio bajo la figura únicamente del art. 4° del RPT (apropiación indebida de tributos), y es que desde un punto de vista temporal si un contribuyente para ser sometido a un proceso penal tributario por evasión consumada en relación a un tributo propio, aunque fuese de liquidación mensual -como para el caso es el IVA- debe haber superado la condición objetiva de punibilidad de forma anual y para ello se debe integrar un período de 12 meses, ya sea aniversario -si lleva contabilidad- o calendario -de no llevarla -, se puede dar la situación que la aplicación de los saldos espurios mensuales generados por motivo de la evasión fiscal de un impuesto propio (IVA) provocado por el medio comisivo de recurrir a facturas apócrifas, sean utilizados para compensar retenciones y percepciones cuyo ingreso al Fisco se realiza en fecha anterior a tal integración anual, por ser su período de ingreso mensual, es indudablemente que igualmente llegado el caso habría una consumación delictual de delitos múltiples pero en diferentes momentos temporales.

No obstante si la imputación es de evasión simple y se recurriese a este tecnicismo en relación al momento consumativo, igualmente sería aplicable esta teoría del delito co-penado al ser despenalizante del segundo delito (evasión tributaria), por tenerse que

³⁴ Pues la pena que no se le aplica por el primer hecho, luego se puede aplicar por el segundo hecho imputado.

primero sancionar el consumado anteriormente (apropiación indebida), más allá de la falta de cronología temporal consumitiva.

Empero más discutible sería la situación si el delito posterior consumado es de evasión agravada porque aquí se podría alegar que no se abastece el requisito doctrinario en que el delito posterior no aumente cualitativamente el daño más allá del causado por el hecho previo, pero hete aquí que para mí es fundamental en este caso que el delito posterior no lesione, más allá de su intensidad teórica o abstracta -cuantitativa- que se desprende de la escala penal, un bien jurídico diferente al vulnerado por el anterior (hacienda pública), ni amplíe en cualidad -no el quantum de la pena- el daño provocado por medio del delito previo (real afectación a la hacienda pública), con lo que igualmente considero que se aplica esta figura del delito co-penado, más allá de la alegada alteración de la cronología consumativa que por cuestiones de ordenamiento legislativo penal difiere a un momento posterior al estimado delito base (evasión) que fundamenta la existencia de esta figura del complejo único delictual aquí estudiado, todo fundado en la intención o finalidad que la maniobra desplegada como delito base es muy evidente y diáfana que se realizó para aprovechar el producido o resultado de ese delito para cometer otro del cual indisolublemente se encuentra unido o vinculado.

VI. Conclusión

En resumen, si por un lado contemplamos la máxima hermenéutica que nos indica que la imprevisión o consecuencia del Legislador no se presume, y por el otro, que todas las normas deben ser interpretadas armónicamente, en forma racional, finalista y sistemática, en aras que queden todas las involucradas con valor y efecto, es indudable que la aplicación que aquí propongo, no sólo en sí de la figura del delito co-penado, sino también de su utilización para casos donde el delito anterior se haya despenalizado como por ejemplo por una excusa absolutoria, es la que mejor responde a tales principios

liminares del derecho penal. De consuno los preceptos penales de excepción deben ser considerados de la manera mas amplia posible, pues no solo esto lo impone el principio pro homine de amplia raigambre en esta materia, sino el propio mecanismo de interrelación o vinculación de las normas extrapenales (en este caso las tributarias) que responden a un particularismo propio o especialísimo de esta clase de delitos.

Se destaca que la conclusión a la que se arriba puede extenderse a los tan comunes casos de despenalización delictual penal tributaria por moratoria, pero aquí por lo general tales actos legislativos implican verdaderas amnistías que por lo general dejan sin efecto a la totalidad de los delitos involucrados o vinculados con la evasión tributaria, pero si algunos de ellos no estuviesen alcanzados por la despenalización y pudiese seguir siendo perseguible en tal sentido, entiendo que la conclusión que aquí se arribó, con los matices respectivos del cumplimiento de las pautas doctrinarias antes mencionadas, sería obviamente aplicable, máxime que si se despenaliza el delito precedente, ejemplo evasión, el segundo debería quedar impune, todo reforzado en que el Legislador cuando dicta este tipo de norma de excepción en materia penal, siempre luego de cometido el hecho delictual, debe considerar o prever todas las consecuencias o imprevisiones que acarrea tales excepciones al régimen represivo general, debiendo el intérprete superar o vencer las inconsistencias, incoherencias, vicisitudes o incongruencias que a priori estas normas especiales y de excepción presentan, siendo a mi entender esta figura aquí tratada del delito co-penado una herramienta para tal finalidad.

LA AUSENCIA DE DISEÑO DE POLÍTICA TRIBUTARIA Y POLÍTICA CRIMINAL EN LA REPÚBLICA ARGENTINA. LA EXTINCIÓN DE LA ACCIÓN PENAL TRIBUTARIA POR PAGO Y REPARACIÓN INTEGRAL COMO MODO NORMAL DE CONCLUSIÓN DEL PROCESO PENAL TRIBUTARIO

María Carolina García Soriano

“El problema, (...) no radica ya sólo en las decisiones humanas que ‘generan’ los riesgos, sino también en las decisiones humanas que los ‘distribuyen’”

I. Expansión del Derecho Penal y Derecho Penal Tributario

Silva Sánchez¹ (2001:21) expresa que “No es infrecuente que la expansión del Derecho penal se presente como producto de una especie de **perversidad del aparato estatal**, que buscaría en el permanente recurso a la legislación penal una (aparente) **solución fácil de los problemas sociales**, desplazando al **plano simbólico** (esto, es al de la declaración de principios, que tranquiliza a la opinión pública) lo que debería resolverse en el nivel de lo instrumental (de la protección efectiva)...”. Sin destacar en el original.

En el caso particular del Derecho Penal Tributario, “el aumento de la evasión de impuestos en los tiempos modernos, como consecuencia de las novedosas técnicas de deslocalización de activos y transferencias monetarias inmediatas, llevó a que cada vez más Estados optaron por engrosar sus códigos penales a través de la incorporación de delitos que buscarán reprimir los injustos fiscales”².

En similar sentido, se ha sostenido que: “El derecho penal tributario argentino es emblema del nocivo proceso de inflación o panpenalismo punitivo, con correlativo menoscabo de los principios de subsidiaridad, de mínima intervención y de proporcionalidad o

racionalidad penal”³. Y luego, el autor citado, agrega “...el esquema punitivo a nivel infraccional, aunque desordenado, es harto suficiente (...) Existe una sobreabundancia irrazonable de disposiciones punitivas”⁴

Expresa Diez Ripolles⁵ que en las últimas décadas se percibe la relación “en extremo dinámica existente” entre el derecho penal y régimen administrativo sancionador. Al respecto sostiene que: “En los años 60 y 70 se produjo un poderoso movimiento despenalizador en Europa occidental, que en parte conllevó el enriquecimiento del Derecho administrativo sancionador, en los años 80 se está produciendo un fenómeno inverso de desadministrativización que traslada al Derecho penal contenidos antes en él no incluidos...”.

Y con relación a ello agrega el jurista citado que: “Las actitudes resignadas a ver sólo entre ambos órdenes normativos una distinción meramente cuantitativa supone sin duda un nuevo frente de **debilitamiento de la vigencia del principio de intervención mínima en Derecho penal...**”. Énfasis añadido.

En el año 1990 se sancionó la primera ley penal tributaria en la República Argentina que fue una expresa directiva del Fondo Monetario Internacional a los fines, según se debatió en el

¹Silva Sánchez, J.M. (2001). Ob. cit. P. 21.

² Rezzoagli, L. y Chiapello, G. (2017). La evasión fiscal organizada: la asociación ilícita tributaria como delito autónomo en la República Argentina. *Revista Via Iuris*. N° 23. P. 7.

³ Sferco, J.M. (2015). Perfiles de derecho penal tributario a partir de sus particularismos (un emblema de derecho penal especial. *Doctrina Penal Tributaria y Económica*: N° 35.: P. 32.

⁴ Sferco, J.M. (2015). Ob. cit. P. 27.

⁵ Diez Ripolles, J.L. (1997). *El bien jurídico protegido en un Derecho Penal Garantista*. Trabajo realizado con motivo de una ponencia presentada al Congreso Internacional en conmemoración del 75 aniversario del código penal argentino, celebrado en Buenos Aires. Recuperado el 21 de mayo de 2020 en [Dialnet-ElBienJuridicoProtegidoEnElDerechoPenalGarantista-174728%20\(1\).pdf](#).

Congreso de solucionar los problemas que genera la evasión impositiva. Como sostiene Rodríguez Estévez *“Es justo reconocer que en lo relativo a la ley penal tributaria la decisión política apoyó la implementación de la legislación específica. Esto es evidente en cuanto refleja el interés que tiene el Estado Nacional en la recusación para cumplir con exigencias de organismos internacionales de crédito (FMI)...”*⁶.

La promulgación de esta norma se realizó *“en el marco de un proceso de dismantelamiento del aparato productivo de las protecciones sociales del modelo benefactor local en Argentina, la cuestión securitaria se instaló como un problema central de la agenda pública y de gobierno”*.⁷

El Régimen Penal Tributario nace como consecuencia del expansionismo del derecho penal y del surgimiento de la doctrina del derecho penal del enemigo cuyas características coinciden y que serán explicitadas *infra*.

Günter Jakobs⁸ en su obra *Derecho Penal del Enemigo* sostiene que *“...el fenómeno de la creciente criminalidad tiene sus puntos más agudos en cierta clase de delitos como son la criminalidad económica (...) por ello, las personas que cometen esta clase de delitos, de modo manifiesto, se han apartado, probablemente de actuar conforme a derecho”*. En consecuencia, este alejamiento para Jakobs

*“pone en peligro no sólo a un grupo de personas, sino a la sociedad en su conjunto, y en consecuencia peligran la seguridad de todas las personas...”*⁹.

Las características de este derecho, según el autor citado, serían: la punibilidad del derecho penal respecto de hechos futuros (delitos de peligro); penas desproporcionadamente altas; garantías procesales relativizadas e incluso suprimidas-

En ese sentido, se debe poner de resalto que los delitos contemplados en las leyes penales tributarias que rigieron en la República Argentina comparten las particularidades señaladas. En efecto, varios de los tipos delictivos son de peligro y no de daño (que requieren un resultado), lo que implica anticipar la tutela del bien jurídico protegido previo a la consumación del delito. Asimismo, las escalas mínimas y máximas de las penas impiden la excarcelación del imputado lo que implica la utilización de la prisión preventiva como pena anticipada al proceso penal. Como sostiene Günter Jakobs *“... el Derecho penal del enemigo (...) combate peligros”*¹⁰.

García Berro¹¹ citando a Cancio Meliá explica el fenómeno de la expansión del ordenamiento penal *“...ha de estar, (...) en una sencilla constatación: la actividad legislativa en materia penal desarrollada a lo largo de las dos últimas décadas en los países de nuestro entorno ha colocado alrededor del elenco nuclear de normas penales un conjunto de tipos penales que, vistos desde la perspectiva de los bienes jurídicos clásicos, constituyen supuestos de ‘criminalización en el estadio previo’ a las lesiones de bienes jurídicos, cuyos marcos*

⁶ Rodríguez Estevez, J.M. (1999). *El carácter simbólico del Derecho Penal Económico en la Argentina*. Prudentia Iuris N° 49. Revista de la Facultad de Derecho y Ciencias Políticas Pontificia Universidad Católica Argentina ‘Santa María de los Buenos Aires’ Recuperado el 11 de febrero de 2021 en <https://repositorio.uca.edu.ar/bitstream/123456789/2956/1/prudentia49.pdf>.

⁷ Arleo, N. y Spatola, I. (2019). Las representaciones sociales de la delincuencia y el rol del fotógrafo documentalista. El caso de Pablo Toranzo en la cárcel de Villa Urquiza (Tucumán). *AVATARES de la comunicación y la cultura*. N° 18. ISSN 1853-5925. Buenos Aires, Argentina. P. 4.

⁸En García Caverro, P. (2008). *Lecciones de Derecho Penal-Parte General*. Lima, Perú. Grijley. P. 39.

⁹ Günther, J. y Cancio M. M. (2003). *Derecho Penal del Enemigo*. Madrid, España. Thomson/Civitas. P. 55.

¹⁰ Günter Jakobs (2003). Ob. cit. P. 33.

¹¹ García Berro, J. (2020). *La asociación ilícita fiscal: tensión entre política criminal y dogmática jurídica penal*. Id SAJ: DACG 200195. Recuperado el 08 de abril de 2023 en <http://www.saj.gov.ar/joaquin-garcia-berro-asociacion-ilicita-fiscal-tension-entre-politica-criminal-dogmatica-juridica-penal-dacf200195-2020-09-18/123456789-0abc-defg5910->

penales, además, establecen sanciones proporcionalmente altas”.

Y concluye expresando que “...en la evolución actual tanto del Derecho penal como del Derecho penal procesal, cabe constatar tendencia que en su conjunto hacen aparecer en el horizonte político-criminal los rasgos de un ‘Derecho penal de la puesta en peligro’ de características antiliberales”¹².

Asimismo, se ha sostenido que “...el proceso penal se ha convertido en un instrumento útil para la ejecución de una política social que impone la ideología del control a cualquier precio, por lo que se ha vuelto meramente simbólico y ha perdido la importancia que tenía como espacio garantista de acusación y defensa, así como sistema de desarrollo de valores humanos fundamentales...”¹³.

Agrega el autor citado que “...podemos decir que actualmente el derecho penal se ha **acelerado** y se encuentra en una posición intermedia entre la tercera y la cuarta velocidad, como prefiere llamarlas Silva, J.(...), pues ha superado la primera velocidad de un derecho penal clásico liberal, que se basa en las garantías individuales inamovibles; a la segunda velocidad que flexibiliza ciertas garantías penales y procesales pero adopta alternativas a la privación de libertad como penas restrictivas de derechos, multas, entre otras; y a la **tercera velocidad** que introduce el **derecho penal de expansión**, emergencia y urgencia, denominado por Jakobs y Cancio Meliá como derecho penal del enemigo para eliminar a los criminales mayores, tales como terroristas, narcotraficantes, entre otros (...)

En la **cuarta velocidad** o panpenalismo o expansión del derecho penal, el sujeto es aquel que teniendo el poder del Estado violó la ley pese a que debía cumplirla y proteger a los ciudadanos...”. Énfasis añadido.

¹² García Berro (2020). Ob. cit.

¹³ Ríos Patio, G. (2019). *La negación de la finalidad del proceso penal por acción del neo punitivismo. El caso peruano. El caso de la prohibición del beneficio de la suspensión del cumplimiento de la pena privativa de la libertad*. Revista de la Facultad de Derecho. Recuperado el 27 de enero de 2024 en http://www.scielo.edu.uy/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S2301-06652019000100380.

Ríos Patio se refiere a la teoría esbozada por Silva Sánchez¹⁴ que caracteriza tres velocidades del derecho penal. En ese sentido, explica que una primera velocidad se encuentra “...representada por el Derecho penal ‘de la cárcel’, en el que habrían de mantenerse rígidamente los principios político-criminales clásicos (...); y una segunda velocidad, para los casos en que, por no tratarse ya de la cárcel, sino de penas de privación de derechos o pecuniarias, aquellos principios y reglas podrían experimentar una flexibilización proporcionada a la menor intensidad de la sanción”¹⁵. Y el autor se pregunta, considerando la existencia del Derecho Penal socio-económico, si “...puede admitirse una ‘tercera velocidad’ del Derecho penal, en que el ‘Derecho penal de la cárcel concurre con una amplia relativización de garantías político-criminales, reglas de imputación y criterios procesales’ (...) un ámbito que debería ser deseablemente reducida la mínima expresión”¹⁶.

Con relación al Derecho Penal de tercera velocidad referido Cancio Meliá¹⁷ considera que existe “un derecho penal simbólico que se encarga de identificar a un específico tipo de autor, quien es definido no como igual, sino como otro. El otro no está integrado a la identidad social, se lo excluye...” y el derecho penal simbólico es funcional a tales fines en combinación con el punitivismo exacerbado y creciente para este tipo de sujetos, de enemigos.

Conforme lo expresado, el Régimen Penal Tributario constituye un derecho penal simbólico en razón de que existen déficits de aplicación de las normas que contiene en virtud de que la propia política tributaria conspira para que no tenga efectivo cumplimiento. Ello, a pesar de que hace más de 34 años que se encuentra vigente.

En efecto, se presentan evidentes contradicciones e incoherencias entre este ordenamiento jurídico con el sistema tributario en general que revelan la incoherencia de la

¹⁴ Ob. cit. (2001). P. 163.

¹⁵ Silvia Sánchez. (2001). P. 163.

¹⁶ Silvia Sánchez. Ob. cit.

¹⁷ Günther, J. y Cancio M. M. (2003). Ob. cit. P. 78.

política tributaria de los últimos años, que contraponen la sanción de normas de inusitada gravedad con moratorias y blanqueos de extrema generosidad; la contradicción entre los fines declarados (creación de una cultura de cumplimiento tributario) con los fines reales (generación de una amenaza penal que favorezca el aumento de la recaudación en el corto plazo), y por último, el notable déficit sancionatorio en relación con la infracción a los tipos penales tributarios y previsionales.

Como se expuso *supra*, desde el año 1990 rige un ordenamiento penal tributario, que con las modificaciones introducidas en el transcurso de los años reprime con mayor rigor las conductas delictivas contempladas en ese régimen, sin perjuicio de las contradicciones que contienen las leyes penales tributarias que han regido en la República Argentina y la vigente. Por otro lado, se otorga la posibilidad a los contribuyentes que incumplen sus obligaciones tributarias a acogerse a beneficios fiscales que, además, de resultar incoherentes y contradictorios con la legislación penal tributaria y las infracciones tipificadas en la ley de procedimiento fiscal implican inequidades en el sistema tributario con aquellos sujetos pasivos tributarios que cumplen sus obligaciones fiscales en tiempo y forma, violentando de esta manera los principios constitucionales de generalidad e igualdad tributaria consagrados en el art. 16 de la Constitución Nacional.

De conformidad a lo expuesto, el régimen penal tributario argentino no cumple la función de constituir una herramienta de control social y jurídica, sino que está destinado a cumplir finalidades de carácter política fiscal en razón de que es utilizado como un instrumento destinado a recaudar tributos, lo que implica deslegitimar el derecho penal en razón de que el derecho penal tributario forma parte de aquel.

En la República Argentina, la Administración Federal de Ingresos Públicos es el órgano recaudador a nivel nacional que constituye una entidad autárquica en el ámbito del Ministerio

de Economía (cfme. art. 1, Decreto 618/97¹⁸) altamente especializada a la que se le proveen recursos propios (cfme. art. 1, Decreto 1399/2001¹⁹), con herramientas aptas para

¹⁸ Sancionado el 10 de julio de 1997. B.O. 14 de julio de 1997. Artículo 1º: "La ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS, entidad autárquica en el ámbito del MINISTERIO DE ECONOMÍA...".

¹⁹ Sancionado el 4 de noviembre de 2001. BO. 5 de noviembre de 2001. Artículo 1º: "Los recursos de la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS estarán conformados por: a) Un porcentaje de la recaudación neta total de los gravámenes y de los recursos aduaneros cuya aplicación, recaudación, fiscalización o ejecución fiscal se encuentra a cargo de la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS de acuerdo a lo dispuesto por el artículo siguiente. Para el ejercicio correspondiente al año 2002 dicha alícuota será del DOS COMA SETENTA Y CINCO POR CIENTO (2,75%) y se reducirá anualmente en CERO CUATRO CENTESIMOS POR CIENTO (0,04%) no acumulativo durante los TRES (3) ejercicios siguientes. A partir del cuarto ejercicio, el PODER EJECUTIVO NACIONAL podrá revisar dichos porcentajes. Sin perjuicio de ello, si durante el período inicial de CUATRO (4) años se produjeran modificaciones sustanciales de las competencias de la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS el PODER EJECUTIVO NACIONAL podrá revisar dichos porcentajes. (Nota Infoleg: por art. 26 de la Ley N° 26.546 B.O. 27/11/2009 se limita para el Ejercicio Fiscal 2010 al UNO COMA NOVENTA POR CIENTO (1,90%) la alícuota establecida por el presente inciso.). (Nota Infoleg: por art. 30 de la Ley N° 26.422 B.O. 21/11/2008 se limita para el Ejercicio Fiscal 2009 al UNO COMA NOVENTA POR CIENTO (1,90%) la alícuota establecida por el presente inciso.). (Nota Infoleg: por art. 25 de la Ley N° 26.337 B.O. 28/12/2007 se limita para el Ejercicio Fiscal 2008 al UNO COMA NOVENTA POR CIENTO (1,90%) la alícuota establecida por el presente inciso.). (Nota Infoleg: por art. 27 de la Ley N° 26.198 B.O. 10/1/2007 se limita para el Ejercicio Fiscal 2007 al UNO COMA NOVENTA POR CIENTO (1,90%) la alícuota establecida por el presente inciso.). (Nota Infoleg: por art. 23 de la Ley N° 26.078 B.O. 12/1/2006 se limita para el Ejercicio Fiscal 2006 al UNO COMA NOVENTA POR CIENTO (1,90%) la alícuota establecida por el presente inciso.). (Nota Infoleg: por art. 29 de la Ley N°

realizar las tareas de investigación, fiscalización y verificación a los fines de controlar el cumplimiento que los y las responsables y contribuyentes dan a las normas y en su consecuencia prevenir y desarticular casos de evasión impositiva. Asimismo, rige un régimen penal contravencional que sanciona las infracciones fiscales con pena de multa y clausura. Por lo expresado, ¿Qué sentido tiene la vigencia de un Régimen Penal Tributario?

Se ha manifestado que: *“La existencia de estas nuevas figuras delictivas (de carácter simbólico) no se explica por la pretensión de evitar conductas socialmente dañosas, sino únicamente por la voluntad de apaciguar a la opinión pública en un determinado momento, aparentando eficacia en la lucha contra el crimen”*²⁰.

Conforme se expresara, la sanción del Régimen Penal Tributario y su vigencia está vinculado al surgimiento de la teoría de la sociedad de riesgo, la expansión del derecho penal y la doctrina de derecho penal de enemigo.

Si bien el régimen penal tributario ha tenido en la República Argentina escasa o nula aplicación desde su sanción originaria hasta la fecha, por su contenido sustancial y sus consecuencias procesales, considera que este ordenamiento jurídico es una clara manifestación de un derecho penal simbólico. Es decir, un orden jurídico que *“...está menos orientado a la protección del bien jurídico que a*

*efectos políticos más amplios como la satisfacción de una necesidad de acción”*²¹.

Las características de este tipo de normas son que no tienen una efectiva incidencia en la tutela real del bien jurídico al que pretenden proteger (sencillamente porque no se aplican), pero que, sin embargo, juegan un rol simbólico relevante en la mente de políticos y de los electores²².

Sin perjuicio de ello, se encuentra investigado y demostrado que el establecimiento de nuevos delitos y el incremento de las escalas penales no implica una disminución de las conductas delictivas. Como sostiene Zaffaroni *“...estas leyes no tienen ninguna incidencia sobre la frecuencia criminal en la sociedad”*²³.

De este modo, la finalidad del derecho penal (herramienta de control social de última ratio) y la pena no cumplen su finalidad (retributiva y preventiva) y se erige la legislación comentada en un derecho penal simbólico.

Desde los años 90 la tendencia es criminalizar los riesgos sociales, es decir, tipificar nuevos delitos; proceso que se ha denominado expansionismo del derecho penal que ha generado el nacimiento de la doctrina del derecho penal del enemigo.

Al respecto, se ha expresado que: *“No parece que el instrumento penal sea el adecuado para disuadir estas conductas, y por ello se tiene que recurrir a otros sectores jurídicos, como el Derecho administrativo o el tributario. Se apela al legislador cada vez más frecuentemente y con mayor urgencia en busca de una salida*

25.967 B.O. 16/12/2004 se limita para el Ejercicio Fiscal 2005 al UNO COMA NOVENTA POR CIENTO (1,90%) la alícuota establecida por el presente inciso.)b) Los ingresos no contemplados en el presente artículo que establezca el Presupuesto General de la Administración Nacional.c) Los recursos provenientes de las prestaciones a terceros.d) Las comisiones que se perciban por remates de mercaderías .e) La venta de publicaciones, formularios y otros bienes conforme al ordenamiento vigente.f) Cualquier otro ingreso recibido por legado, donación o asignado por otra norma”.

²⁰ Ragués I. Vallés, R. (2003). Retos actuales de la política criminal y la dogmática penal. *Pensamiento penal y criminológico*. Año IV. N° 6. P. 615.

²¹ Hassemer, W. (1995). Derecho Penal Simbólico y protección de los bienes jurídicos. En VV.AA. *Pena y Estado*: 23-36.

²² Cesano, J.D. (2006). *Estudios sobre la Reforma al Régimen Penal Tributario (una contribución sobre los aspectos dogmáticos y políticos criminales de la Ley 25.874)*. Recuperado el 14 de enero de 2019 en página web del Centro de Investigación Interdisciplinaria en Derecho Penal Económico: <http://www.ciidpe.com.ar>.

²³ Zaffaroni, E.R. (2012) *La cuestión criminal*. (2da. ed.) Planeta. Buenos Aires. Argentina. Recuperado el 01 de abril de 2021 en https://static.legis.pe/wp-content/uploads/2019/03/Eugenio-Raul-Zaffaroni-La-cuestion-criminal-Legis.pe_.pdf. P. 24.

frente a los problemas planteados en la nueva sociedad del riesgo”²⁴.

Conforme lo expresado, paradójicamente el derecho penal y sus implicancias procesales se ha convertido es un riesgo social para las personas en razón de que el ámbito de punición es cada vez mayor y las características de estos ordenamientos contravienen las garantías constitucionales de los y las ciudadanos y ciudadanas y los principios elementales del derecho penal. En su opinión, se plantea el interrogante de si nos encontramos ante una nueva emergencia, la del Derecho Penal.

En ese sentido Sgubbi concluye que los principios del Derecho Penal se encuentran convulsionados: **crisis de la reserva de ley, caída de la taxatividad, desaparición del ‘hecho’ y del carácter ofensivo, desvalorización del elemento subjetivo** y con relación a la responsabilidad penal sostiene el autor citado “...se encuentra **distribuida socialmente, y asignada artificialmente sobre la base de opciones políticas contingentes (...)** el **peligro mayor está en habituarse**”²⁵. Énfasis añadido.

II. El Derecho Penal Tributario: un Derecho Penal simbólico

Como se sostuvo en apartados precedentes, el Régimen Penal Tributario Argentino constituye un ordenamiento jurídico de carácter simbólico, en razón de que como se explica *infra* presenta contradicciones e incoherencias en su contenido y con el resto del ordenamiento jurídico tributario que determinan su inaplicabilidad (producto de una incoherente política criminal). Ello lo convierte en un instrumento cuya única finalidad es recaudar

ingresos tributarios con consecuencias perjudiciales para los y las contribuyentes y responsables tributarios, los y las operadores jurídicos, en las administraciones recaudadoras de tributos y en general para toda la sociedad.

Conforme lo expresado, de manera preliminar se debe conceptualizar al Derecho Penal Simbólico a los fines de caracterizar el Derecho Penal Tributario como tal en razón de que “*el problema radica en el concepto de «simbólico» y que quien utiliza este término para designar un rasgo del Derecho penal moderno está utilizando un concepto más amplio, en cualquier caso, distinto, de aquellos que denuncian al Derecho Penal o a parte de éste como ‘sólo simbólico’*”²⁶. Por consiguiente, se debe prestar atención al propio término «simbólico»²⁷.

Y, Hassemer agrega, que “...*existe un acuerdo global respecto de la dirección en la cual se busca el fenómeno de Derecho simbólico: se trata de una oposición entre «realidad» y «apariencia», entre «manifiesto» y «latente», entre lo «verdaderamente querido» y lo «otramente aplicado»; y se trata siempre de los efectos reales de las leyes penales. «Simbólico» se asocia con «engaño», tanto en sentido transitivo como reflexivo...*”²⁸.

A esos efectos, a continuación, se brindan las definiciones teóricas elaboradas por la doctrina jurídica especializada en esta área disciplinar.

En primer lugar se debe poner de resalto que según el Diccionario de la Real Academia Española Simbólico²⁹, ca (del lat. tardío *symbolicus*, y este del gr. *συμβολικός symbolikós*) “*es un adjetivo perteneciente o relativo al símbolo o expresado por medio del símbolo*”; mientras que símbolo (del lat. *symbolus*, y este del gr. *σύμβολος símbolos*) entre varias de las definiciones brindadas por ese Diccionario “es

²⁴ Ortega Maldonado, J.M. (2011). El derecho en la sociedad de riesgo. *Revista Misión Jurídica*. ISSN 1794-600X/E-ISSN 2661-9067. Vol. 4 – Núm. 4. P. 84.

²⁵ Sgubbi, Filippo. (1998). *El delito como riesgo social. Investigación sobre las opciones en la asignación de la ilegalidad penal*. Buenos Aires. Argentina. Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma S.R.L. P. 145.

²⁶ Hassemer (1995). Ob. cit. Pp. 23-26.

²⁷ Hassemer (1995). Ob. cit.

²⁸ Hassemer (1995). Ob.cit.

²⁹ Diccionario de la Lengua Española, Real Academia Española. Actualización 2019. Recuperado el 21 de abril de 2020 en <https://dle.rae.es/>.

un elemento u objeto material que, por convención o asociación, se considera representativo de una entidad, de una idea, de una cierta condición, etc...”.

Resulta pertinente en la investigación realizada adoptar el concepto de Derecho Penal simbólico como lo concibe Rodríguez Estévez³⁰, desde un sentido crítico, empleado en su acepción negativa, es decir, como una función no legitimada por el derecho penal debido que “las referencias a leyes simbólicas o a un derecho penal simbólico no se vinculan sólo a conceptos analíticos inocuos, sino que constituyen una decisión normativa combativa, que expresa no sólo una descripción sino también una crítica”³¹, y “haciendo referencia a que determinados agentes políticos tan sólo persiguen el objetivo, de dar la impresión tranquilizadora de un legislador atento y decidido más que buscar una herramienta que modifique sustancialmente la realidad protegiendo a un determinado bien jurídico o reafirmando la validez de alguna norma (lo que requeriría que el tipo penal tachado de simbólico tuviese un mínimo de operatividad, del cual –por definición- carece)...”³².

En este sentido, el citado autor Hassemer³³ sostiene que: “Esta cualidad crítica se basa –y ésta se presenta en todos los casos de promulgación de leyes simbólicas- en la oposición entre apariencia y realidad, apunta al elemento de engaño, a la falsa apariencia de efectividad e instrumentalidad...”. Continúa manifestando el mismo jurista que: “Simbólico en sentido crítico es por consiguiente un Derecho Penal en el cual las funciones latentes predominan sobre las manifiestas: ...Las funciones latentes, (...) son múltiples, se sobreponen parcialmente unas a otras y son descritas ampliamente en la literatura: desde la satisfacción de una necesidad de actuar a un

apaciguamiento de la población, hasta la demostración de un Estado fuerte”.

Al respecto, Cesano en postura coincidente con Abraldes, Riquert, y Romero Villanueva³⁴ considera que los dos incisos incorporados (b y c) por la Ley N° 25.874 al art. 15 de la Ley N° 24.769 en el año 2003 (vigentes en la actual Ley N° 27.430) que corresponden a los delitos de concurrencia por la participación de dos o más personas para la comisión de los delitos previstos en la ley y asociación ilícita fiscal deben ser caracterizados por la doctrina como normas de alto contenido simbólico. En ese sentido, el autor citado conceptualiza el derecho penal simbólico como “una ampliación del ámbito de lo penalmente prohibido, a través de la creación de nuevas figuras delictivas; neocriminalización que cumple una función esencialmente retórica. Es decir: se trata de normas que no tienen una efectiva incidencia en la tutela real del bien jurídico al que pretender proteger (sencillamente porque no se aplican), pero que, sin embargo, juegan un rol simbólico relevante en la mente de políticos y de los electores”³⁵.

Díez Ripollés³⁶ (2019:14) expresa su postura sosteniendo “...que el fenómeno del derecho penal simbólico no se puede entender como un problema de desajuste entre los efectos que se pretenden (fin) o se creen (función) conseguir, y los que realmente se pretenden u obtienen. Pues el cuestionamiento del derecho penal simbólico no nace de la pretensión de garantizar la ‘coherencia’ entre los programas de decisión, por lo general legislativos, y los resultados logrados, sino de las dudas sobre la legitimidad de la producción de ciertos efectos sociopersonales...”.

Agrega el autor citado, al respecto, que “es más acertado, por ello, verlo como un problema de deslegitimación de la intervención penal **por**

³⁰ Rodríguez Estévez, J.M. (1999). Ob. cit. P. 13.

³¹ Hassemer (1995). Ob. cit.

³² Blanco, H. (2011). El Carácter Simbólico del Derecho Penal Tributario Argentino. En Donna, E. A. (comp.). *Revista de Derecho Penal Tributario. Derecho Penal Económico - V.* (1ra. ed.) (pp. 9-51). Buenos Aires. Argentina. Rubinzal – Culzoni Editores de Rubinzal y Asociados S.A. P. 14.

³³ Hassemer (1995). Ob. cit.

³⁴ Cesano (2006). Ob. cit. Pp. 36-37.

³⁵ Cesano. (2006). Ob. cit.

³⁶ Díez Ripollés, J.L. (2019). *El Derecho Penal Simbólico y los Efectos de la Pena. Boletín Mexicano de Derecho Comparado. Revistas del III. Universidad Nacional Autónoma de México, Instituto de Investigaciones Jurídicas.* Recuperado el 21 de abril de 2020 en <https://revistas.juridicas.unam.mx/index.php/derecho-comparado/article/view/3703/4543>. P. 14.

carecer de tal legitimidad una buena parte de los efectos producidos, o los más significativos de entre ellos³⁷. Énfasis añadido.

Por otro lado, Zaffaroni³⁸ efectúa interesantes razonamientos sobre el Derecho Penal antropológicamente fundado que contribuyen a analizar las condiciones de efectividad, legalidad y legitimidad o no del Derecho Penal Tributario. El autor de mención expresa, al respecto, que *“...dentro del derecho penal hay un “derecho penal efectivo” (antropológicamente fundado) y un derecho penal “no efectivo”; que menos efectivo será cuanto más alejado se encuentre de su fundamentación antropológica*³⁹ y en el caso del Derecho Penal Tributario.

III. Incoherente política tributaria y criminal

Con relación a los déficits en la aplicación de la Legislación Penal Tributaria en el sentido de las ínfimas condenas firmes que se han impuesto Rodríguez Estévez⁴⁰ expresa que: *“...el apuntado déficit de sanción penal encuentra su germen en la propia legislación penal especial, que trasluce una relevante falta de coherencia política-criminal del Estado a la hora de implementarla. En efecto, se advierte respecto de la política criminal en materia tributaria que -por un lado- la administración intenta hacer uso de todos los mecanismos legales para asegurar una tarea efectiva (incluso la legislación y el proceso penal) mientras que -por el otro- desde la propia administración surge la posibilidad de acogerse a un plan de moratorias, buscando regularizar la situación impositiva de los ciudadanos frente al Fisco...”* De este modo, el autor citado concluye sosteniendo que: *“la finalidad de política criminal de mediano y largo plazo (...) se ve socavada por el propio Estado (...), el que en*

*aras de satisfacer necesidades recaudatorias en el corto plazo le ofrece a los contribuyentes en mora la posibilidad de evitar el reproche penal por la infracción a aquellas figuras penales...”*⁴¹.

En ese sentido, Blanco interpreta que *“...es la propia política tributaria del Poder Ejecutivo la que conspira contra la eficacia de la persecución penal de los delitos fiscales...”*⁴².

Por otro lado, el mismo autor ha realizado un interesante análisis de la política tributaria Argentina en el cual se desprende la incompatibilidad entre el sistema tributario y las sanciones legislativas en lo penal tributario con relación al período previo a la cuestionada Ley N° 25.874: Ley Penal Tributaria, moratoria y acogimiento “espontáneo”, la aparición del discurso del “traje a rayas para los evasores”, la ley de blanqueo impositivo, el regreso del discurso del traje a “rayas para los evasores”.

Con relación a ello, el autor comentado sostiene que estos regímenes *“revelan la incoherencia de la política tributaria de los últimos años, que contraponen la sanción de normas de inusitada gravedad con moratorias y blanqueos de extrema generosidad; la contradicción entre los fines declarados (creación de una cultura de cumplimiento tributario) con los fines reales (generación de una amenaza penal que favorezca el aumento de la recaudación en el corto plazo), y por último, el notable déficit sancionatorio en relación con la infracción a los tipos penales tributarios y previsionales”*⁴³.

El autor citado hace referencia a los años anteriores a 2011, en los cuales fueron dictados por el Poder Ejecutivo Decretos que establecieron Regímenes de Presentación Espontánea – Facilidades de Pago de Obligaciones Tributarias.

Al respecto, resulta ilustrativo destacar los argumentos del voto en disidencia del Doctor Adolfo Roberto Vázquez en los autos caratulados “Sigra S.R.L. s/ Ley 23.771 –Causa

³⁷ Díez Ripollés (2019). Ob. cit. P.14.

³⁸ Zaffaroni, E.R. (1987). *Tratado de Derecho Penal. Parte General*. Tomo II. Buenos Aires. Argentina. Ediar Sociedad Anónima Editora, Comercial, Industrial y Financiera. P. 429.

³⁹ Zaffaroni (1987). Ob. cit.

⁴⁰ Blanco (2011). Ob. cit. Pp.37-38.

⁴¹ Blanco (2011). Ob. cit.

⁴² Blanco (2011). Ob. cit. P. 46.

⁴³ Blanco. (2011). Ob. cit. P. 49.

N° 2953-, S.C.S. 437.XXXI⁴⁴ (Corte Suprema de Justicia de la Nación) en la cual la controversia judicial versaba sobre el Decreto N° 631/92 dictado por el Poder Ejecutivo, sobre presentación espontánea y facilidades de pago y el instituto de la extinción de la acción penal tributaria. Al respecto, sostuvo que: **“...el espíritu y propósito que subyace en la ley 23.771 reside en la necesidad de contar con un instrumento legal idóneo tendiente a asegurar, en lo inmediato, el ingreso al patrimonio estatal de aquello que los distintos contribuyentes se encuentran obligados a transferirle, garantizándose la percepción del impuesto”** (considerando 8).

“Que desde la sanción de la ley 23.771, el Estado ha dictado en diversas oportunidades, similares regímenes de presentación espontánea -entre los que cabe citar los decretos 1646/90; 292/91; 631/92; 932/93, entre otros- y ha sido el Poder Ejecutivo, en uso de facultades expresamente delegadas, quien ofreció y reguló la posibilidad de que las obligaciones pendientes sean cumplidas, mediante el pago en cuotas, por aquellos contribuyentes que regularizaran espontáneamente su situación. Dichas propuestas, sujetas a determinados requisitos, fueron alentadas desde el órgano administrador, con la promesa de que se los eximiría de cualquier sanción, inclusive las penales, en virtud del contenido del art. 14 de dicha ley” (considerando 9). Sin destacar en el original.

En ese sentido⁴⁵, señalan que la finalidad de las normas penales **“...también han sido concebidas como herramientas recaudadoras. Ello es consecuencia de la asunción incondicional del dogma preventivista que hace creer que las normas penales tienen una**

efectiva función tuitiva de bienes jurídicas y que son herramientas hábiles para alcanzar fines tales como aumentar la recaudación o reforzar una cierta clase de ética que anatematiza al deudor tributario”.

Rodríguez Estévez⁴⁶ cita datos estadísticos que fueron tomados del trabajo de Corti, Arístides H.M.; Calvo, Rubén A.; Sferco, José M; "Un primer acercamiento, A Trazo Grueso, Al Nuevo Régimen Penal Tributario", en la revista jurídica La Ley (Antecedentes Parlamentarios; Año 1997, N° 2, pág. 761), a los fines de analizar la aplicación concreta de la Ley penal Tributaria N° 23.771 derogada y al respecto sostiene que: **“... sobre un total de 8.565 causas iniciadas, 1.116 concluyeron por aplicación del allanamiento del imputado a la pretensión fiscal, aplicándose 53 condenas, o sea 13 condenas anuales entre agosto de 1991 y octubre de 1995. Es decir, del total de causas iniciadas durante la vigencia de la derogada ley penal tributaria, en solamente un 1% se aplicaron condenas a las personas sometidas a proceso penal. Por otra parte, se extinguieron las acciones penales por el pago al fisco de lo reclamado en un 13% del total de las causas iniciadas, con lo cual se aprecia que la satisfacción de la función recaudadora del Fisco salió mejor parada que la aplicación efectiva del derecho penal material”**. El destacado le pertenece.

Asimismo, en un comentario sobre la Ley N° 26.476⁴⁷ de régimen de regularización impositiva, promoción y protección del empleo registrado, exteriorización y repatriación de capitales se sostuvo que: **“...las estadísticas indicarían que las condenas firmes no alcanzan el 2 % de casos denunciados, es decir, el 98 % de los casos de evasión fiscal en trámite quedaría incluido dentro de los alcances de la ley de regularización impositiva...”**⁴⁸.

⁴⁴ Recurso de hecho deducido por Víctor Manuel Monti (Fiscal ante la Cámara Federal de Apelaciones de Mar del Plata).

⁴⁵ Virgolini J. y Silvestroni, M. (2005). Delito e Infracción Tributaria. Una reinterpretación de las sanciones vigentes en el sistema tributario a la luz de los principios constitucionales de razonabilidad y de extrema ratio. En Galván Greenway, J.P. (Coord.). *Derecho Penal Tributario. Cuestiones Críticas*. (1ra. ed.) (pp. 121-157). Santa Fe. Argentina. Rubinzal - Culzoni Editores. P. 132.

⁴⁶ Rodríguez Estévez (1999). Ob. cit. P. 82.

⁴⁷ Sancionada el 18 de diciembre de 2008. B.O. 24 de diciembre de 2008.

⁴⁸ Borinsky, M, Calaza V. Rodríguez, M. y Lattanzio, G. Breves comentarios a la Ley 26.476 de Regularización Impositiva y Repatriación de Capitales. (2009). En Donna E.A. (Dir.). *Revista de Derecho Penal. Derecho Penal Económico. Derecho Penal Tributario – III*. (1ra. ed.). (pp. 461-481).

Además, con relación a ello, el prestigioso tributarista Casas sostiene –basándose en indicadores elaborados por la Administración Federal de Ingresos Públicos en junio de 2002– que “...existe un marcado desbalance entre el total de causas criminales que se promovieron (...) (15.781 juicios), y las pocas sentencias de condena que se alcanzaron (122)...”⁴⁹.

Por otro lado, Virgolini y Silvestroni⁵⁰ señalan otros problemas que plantea la Ley Penal Tributaria. En concreto, la superposición con la Ley de Procedimiento Tributario, el empleo de iguales términos que presta a confusión y el claro parentesco de los tipos penales contenidos en la Ley Penal Tributaria con las dos incriminaciones contravencionales contempladas en los artículos 45 y 46 de la Ley N° 11.683. Si bien se refieren a la Ley Penal Tributaria N° 24.769 vigente en el año 2005 y a la Ley de Procedimiento Tributario N° 11.683 modificada por la Ley N° 25.795 las cuestiones referidas se han mantenido en todas las leyes que han regido y continúan en las actualmente vigentes Ley Penal Tributaria y de Procedimiento Tributario.

Al respecto, sostienen que: “*El problema surge a partir de la aparente superposición y el claro parentesco de los tipos penales indicados con dos incriminaciones contravenciones contenidas en la Ley de Procedimiento Tributario*”⁵¹. Las contravenciones a las que se refieren son la omisión de impuestos contemplada en el art. 45 de la Ley N° 11.683 y la defraudación fiscal, en el art. 46. Se debe señalar que actualmente el artículo 48 sanciona a los agentes de retención y percepción de impuestos y la Ley N° 27.430⁵² incorporó dos agravantes por defraudación fiscal que están reguladas en los dos artículos

agregados a continuación del art. 46. Estas 3 últimas figuras regulan la misma conducta típica que algunos delitos contemplados en la Ley Penal Tributaria.

Asimismo, el artículo ... sin número agregado a continuación del art. 46 de la Ley N° 11.683 sanciona con multa el aprovechamiento indebido de beneficios fiscales y el art. 3 de la Ley Penal Tributaria contiene la misma conducta típica pero la sanción es prisión de tres (3) años y seis (6) meses a nueve (9) años.

Y, además, el art. ... sin número agregado a continuación del art. sin número agregado a continuación del art. sin número agregado a continuación del art. 46 sanciona la simulación dolosa de cancelación total o parcial de obligaciones tributarias o de recursos de la seguridad social. Y el artículo 10 de la Ley Penal Tributaria también sanciona la simulación dolosa de cancelación de obligaciones con pena de prisión.

Que, asimismo, el art. 48 reprime con multa la apropiación indebida de tributos o recursos de la seguridad social mientras que el art. 4 de la Ley Penal Tributaria sanciona la apropiación indebida de tributos con prisión y el artículo 7 de la misma norma impone pena de prisión al delito de apropiación indebida de recursos de la seguridad social.

En definitiva, las conductas típicas contempladas en las normas que regulan las infracciones fiscales en la Ley N° 11.683 y algunos de los delitos legislados en el título IX de la Ley N° 27.430 son las mismas, los medios comisivos son similares y utilizan idénticos conceptos. La diferencia es la condición objetiva de punibilidad que contienen las normas de la Ley Penal Tributaria, es decir que “...los importes establecidos por el legislador nacional en el RPT representan el gran pilar divisorio para la aplicación de los distintos regímenes”⁵³.

Con relación a lo expresado Virgolini y Silvestroni señalan que: “*Es evidente que, por*

Buenos Aires. Argentina. Rubinzal – Culzoni Editores. P. 481.

⁴⁹ Casas, J.O. (2003). La criminalización de los ilícitos tributarios en la Argentina y en la doctrina latinoamericana. *Revista de Derecho Tributario de la Universidad Austral*. N° 7. Buenos Aires. Argentina. La Ley. P. 561.

⁵⁰ Virgolini J. y Silvestroni, M. (2005). Ob. cit.

⁵¹ Virgolini y Silvestroni (2005). Ob. cit. P. 122.

⁵² B.O. 29 de diciembre de 2017.

⁵³ Luis, C.E. (2021). Derecho Penal Tributario Parte General. En Krivocapich, G. (Dir.). *Manual de Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. (1ra. ed.). (pp. 339-349). Buenos Aires. Argentina. Thomson Reuters La Ley. P. 345.

lo menos desde un punto de vista formal existe una cierta identidad entre los términos empleados para la descripción de estas formas prohibidas de actuación frente o en relación con la administración tributaria, tanto en el artículo 1 de la LPT como en el artículo 46 de la ley 11.683: las declaraciones engañosas y la ocultación maliciosa aparecen en ambos textos⁵⁴.

Si bien estos autores se refieren a la Ley N° 24.769 vigente en el año 2005 actualmente las agravantes contenidas en la Ley de Procedimiento Tributario y la apropiación indebida de tributos y recursos de la seguridad social también emplean los mismos conceptos en sus regulaciones.

Al respecto, los autores citados Virgolini y Silvestroni consideran que los mencionados problemas deben ser resueltos a través de la interpretación restrictiva de la Ley Penal, para lo cual es indispensable mantener la autonomía entre el Derecho Tributario y el Derecho Penal Tributario, para que sea el primero (y no el segundo) el encargado de proveer el abordaje de los conflictos tributarios, con un potencial componedor o reparador. Acotando así, la interpretación del tipo del art. 1 de la Ley Penal Tributaria a favor de la aplicación del art. 46 de la ley 11.683 y "...sin las consecuencias nocivas y estigmatizantes propias de la intervención de la justicia penal"⁵⁵.

Con relación a ello, expresan que: "Ello impone la necesidad de una interpretación constitucionalmente restrictiva de las sanciones penales impuestas a los particulares por el incumplimiento de deberes administrativos..."⁵⁶. Y además, indican que esta interpretación reductora debe priorizar "...la aplicación del derecho que permite otorgar un abordaje racional del caso, en lugar del que sólo reparte dolor"⁵⁷.

Asimismo, enfatizan que: "La reacción penal es la 'última ratio' del ordenamiento jurídico, y frente a ella deben tener prevalencia las normas de contenido reparador o las destinadas a brindar una adecuada solución del

conflicto, especialmente cuando éstas pertenecen a un sistema normativo destinado a regular de manera autosuficiente toda la materia tributaria que cuenta con una plena independencia dogmática"⁵⁸.

Que, por otro lado, las distintas Leyes Penales Tributarias que rigieron en el país han regulado el instituto de la extinción de la acción penal tributaria por pago que se ha denominado en la jerga jurídica 'fuga del proceso' acuñada por Díez Vicente Oscar en un trabajo sobre la extinción de la acción penal en la Ley N° 23.771⁵⁹, lo que resulta incompatible con la prohibición constitucional y convencional de la pena de prisión por deudas y la indisponibilidad del crédito tributario.

Al respecto, Rodríguez Estévez (1999:76) expresa que: "Esta pauta legislativa, trasluce que la finalidad principal del Estado a través del derecho penal tributario es facilitar la recaudación impositiva. De otro modo, no se entiende porqué acordar al pago al Fisco del monto evadido, carácter extintivo de la acción penal..."⁶⁰.

Y a continuación el mencionado autor sostiene: "**No obstante, ello, si concebimos al derecho penal como un medio legítimo para el afianzamiento de valores éticos sociales, el pago de lo adeudado al fisco trasluce más bien una comunicación de carácter negativo al resto de la sociedad, puesto que constituye, al decir de Sgubbi, el comercio del 'indulgencia penal', esto, una moderna organización del Estado que vende la sanción penal a cambio de dinero, disfrazándola de una supuesta 'regularización de la situación tributaria'**"⁶¹. Énfasis en negrita añadido.

Por otro lado, el Doctor Juan Manuel Álvarez Echagüe (2018), en su libro "La Extinción de la Acción Penal Tributaria"⁶² formuló una

⁵⁴ Virgolini y Silvestroni (2005). Ob. cit. P. 123.

⁵⁵ Virgolini y Silvestroni (2005) Ob. cit. P. 139.

⁵⁶ Virgolini y Silvestroni (2005). Ob. cit. P. 139.

⁵⁷ Virgolini y Silvestroni (2005). Ob. cit. P. 131.

⁵⁸ Virgolini y Silvestroni (2005). Ob. cit. 131.

⁵⁹ Álvarez Echagüe, J.M. (2000). *La fuga del Proceso*. Recuperado el 06 de agosto de 2023 en www.eldial.com

⁶⁰ Rodríguez Estévez (1999) Ob. cit. P. 76.

⁶¹ Rodríguez Estévez (1999). Ob. cit. P. 76.

⁶² Publicación de su tesis de doctorado titulada: "Naturaleza jurídica de los mecanismos extintivos de la acción penal. Pasado, presente y propuestas para el futuro".

interesante propuesta al futuro considerando la inutilidad de la Ley Penal Tributaria, en particular, en razón de que la mayoría de los procesos penales iniciados culminan por pago de la deuda tributaria.

En ese sentido, el autor citado sostuvo: *“...realmente resulta llamativo que se posibilite la extinción por pago de las conductas que más gravemente afectan al sistema, (...) aunque la inclusión se entiende atento que la norma bajo análisis tiene como único objetivo arrimar recursos a las arcas estatales...”*⁶³. Y agrega: *“...el espíritu del nuevo régimen es claro: se privilegian los ingresos tributarios por sobre la idea de sancionar a quienes cometen delitos tributarios...”*⁶⁴. Sin destacar en el original.

Al respecto, el mismo autor sugirió que se debería avanzar hacia un sistema en el cual se elimine esa ley y se establezcan sanciones administrativas más severas.

Otro antecedente relevante consiste en la objeción a la penalidad, desde el punto de vista de la irrazonabilidad y desproporción de las escalas penales en sus mínimos y máximos que establecen algunos de los tipos delictivos contemplados en la Legislación Penal Tributaria y sus proyecciones procesales (medidas de coerción personales). En este sentido, Virgolini y Silvestroni consideran que: *“La Ley Penal Tributaria es, en su enfoque político criminal y en su contenido concreto, esencialmente inconstitucional, vulnera los principios constitucionales de lesividad, necesidad, última ratio, y razonabilidad, mediante la creación aparente 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 el no pago de una deuda o la mera desobediencia a deberes de orden administrativo - estatal que se imponen a los*

*particulares bajo amenaza de severísimas sanciones penales”*⁶⁵.

Indican, además, la incompetencia y deficiencia técnica del legislador que *“se pone de manifiesto en la redacción de las normas que no puede ser admitida como fuente del Derecho. Máxime cuando se trata del Derecho Penal, que pone en juego uno de los bienes más preciados de los seres humanos, como lo es la libertad”*⁶⁶.

Y adentrándose al núcleo del sistema, afirman que en el fondo lo que se está castigando es el no pago de una deuda (violentando la prohibición constitucional de la prisión por deudas).

Según los mencionados autores, *“...merece algunos reparos la tendencia casi indiscriminada de la legislación actual y de ciertas líneas jurisprudenciales que admiten que casi todos los deberes impuestos a los contribuyentes sean coercitivamente impuestos bajo amenaza de sanción penal...”*⁶⁷.

Con relación a las proyecciones procesales, el *quantum* punitivo de las escalas penales de algunos de los delitos ha sido cuestionada por calificada doctrina, entre la que se debe destacar lo expresado por Cancio Meliá quien ha sostenido que: *“...aunque el elemento esencial de la motivación del legislador a la hora de aprobar legislación de este tipo se encuentra en los efectos ‘simbólicos’ obtenidos mediante su mera promulgación, algunas normas a las que en principio cabría catalogar de ‘meramente simbólicas’ pueden no obstante dar lugar a un proceso penal real”*⁶⁸.

En efecto, con relación a la irrazonabilidad y desproporción del *quantum* punitivo, existen precedentes jurisprudenciales de declaraciones de inconstitucionalidad de la norma contenida en el art. 15 inc. c) de la Legislación Penal

⁶³ Álvarez Echagüe, J. M. (2018). *La Extinción de la Acción Penal Tributaria*. Buenos Aires. Argentina. Ad-Hoc. P. 372.

⁶⁴ Álvarez Echagüe, J. M. (2018). Ob. cit.

⁶⁵ Virgolini y Silvestroni (2005). Ob. cit. P. 121.

⁶⁶ Virgolini y Silvestroni (2005). Ob. cit. P. 130.

⁶⁷ Virgolini y Silvestroni (2005). P. 138.

⁶⁸ En Blanco (2011) Ob. cit. P. :15.

Tributaria que contempla la asociación ilícita fiscal⁶⁹.

En los autos: “Chen Quibin, AFIP – DGI s/ Régimen Penal Tributario, alteración dolosa de registros” (JNPIPT N° 1 – 2/9/2005) el Juez López Biscayart sostuvo: “...que tal como ha sido legislado el delito de asociación ilícita fiscal (art. 15 inc. c), importa un anticipo de la protección al bien jurídico protegido correspondiendo declarar su inconstitucionalidad pues la finalidad del legislador al establecer una escala penal aplicable a este tipo penal -3 años y 6 meses a 10 años de prisión-, fue impedir que quien resulte imputado por dicho delito pueda gozar de su libertad durante el proceso, lo cual implica consagrar la ejecución de una pena anticipada al juicio, en clara violación al principio de inocencia previsto en el art. 18 de la Constitución Nacional. Por ello, ante el pedido de una exención de prisión resultarían aplicables las previsiones contenidas en el art. 210 del Código Penal”.

En criterio coincidente se expidió la Excm. Cámara en lo Penal Económico en los autos caratulados: “Di Biase y otros s/ asociación ilícita” (Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, Sala B, 30 de noviembre de 2006) y en “Viazzo, Roberto Gustavo y otros sobre infracción Ley 24.769” (Cámara en lo Penal Económico, Sala B, Reg. 376, 27/06/2008), entre otros.

Asimismo, con fecha 22 de abril de 2019 la sala II de la Cámara Federal de Casación Penal en los autos caratulados: “R., N. B. s/ Recurso de Casación” (CPE 104/2014/TO1/CFC2) declaró la inconstitucionalidad del art. 19 de la Ley N° 26.735 que agregó un último párrafo al artículo 76 bis del Código Penal de la Nación que establece que: “*Tampoco procederá la suspensión del juicio a prueba respecto de los ilícitos reprimidos por las Leyes 22.415 (Código Aduanero) y 24.769 (Ley Penal Tributaria) y sus respectivas modificaciones*”.

La Cámara citada sostuvo respecto de esa norma que: “...-deviene irracional, habida cuenta que la finalidad de incrementar la protección

del erario público o de intensificar la persecución penal de los delitos cometidos contra la administración pública no aparece protegida igualmente”. Además, expresó que: “... de acuerdo con la jurisprudencia del máximo tribunal, es competencia del legislador determinar el reproche correspondiente a cada delito, facultad que se ejerce a través de la fijación de los marcos punitivos, empero no resulta legítima la restricción de otros derechos que deben operar durante el proceso penal, momento en el cual se goza del estado de inocencia.”.

Con relación al fallo citado, Álvarez Echagüe expresó que: “La sentencia (...) revaloriza la regla de interpretación pro homine, la que muchas veces es olvidada por quienes están llamados a resolver cuestiones de índole penal...”

...Las garantías que establece la CN son la herramienta que asegura el goce del derecho a la libertad y al ejercicio más acabado de las restantes prerrogativas constitucionales. El derecho constitucional delinea garantías y principios que condicionan la aplicación de la pena, es decir, delimitan la potestad punitiva del Estado, por lo cual dan marco cierto y preciso al derecho penal, en general, y obviamente, al derecho penal tributario, en particular...”⁷⁰

Concluye el autor citado expresando que: “Esta sentencia de la sala II de la Cámara de Casación Penal revitaliza los más elementales preceptos constitucionales que limitan el poder estatal sancionatorio: legalidad, lesividad, ultima ratio, culpabilidad, ne bis in idem, razonabilidad (igualdad) y personalidad de la pena”⁷¹ (Álvarez Echagüe, 2022:8).

En el caso de la República Argentina, considerando el déficit en la aplicación de las normas, las contradicciones existentes en ese ordenamiento jurídico y con el sistema

⁶⁹ Actualmente vigente y que fuera incorporado al dispositivo legal citado mediante la reforma a la Ley Penal Tributaria N° 24.769 por Ley N° 25.874.

⁷⁰ Álvarez Echague, J. M. (2022). *Se declara la inconstitucionalidad del artículo que impedía el beneficio de la “probation” en delitos aduaneros y tributarios*. Revista Pensamiento Penal. Recuperado el 07 de abril de 2023 en <https://www.pensamientopenal.com.ar/doctrina/90321-se-declara-inconstitucionalidad-del-articulo-impedia-beneficio-probation-delitos>. P. 8.

⁷¹ Álvarez Echagüe (2022). Ob. cit. P. 8.

tributario en general, el aumento de conductas de incumpliendo tributario, es decir, un mayor porcentaje de evasión y elusión fiscal, se advierte que lo que realmente se pretende no es tutelar el bien jurídico “hacienda pública” sino utilizar el Derecho Penal Tributario como un instrumento de política fiscal destinada a recaudar tributos contraviniendo la finalidad constitucional del derecho penal que es “...es acotante y garantizadora y no recaudatoria. El derecho penal procura prevenir (ciertos) ataques a intereses valorados, entre los que pueden incluirse algunas políticas de Estado, pero no es un instrumento para ejecutarlas...”⁷².

IV. Derecho Penal Tributario argentino. Legislaciones penales tributarias: Ley N° 23.771. Ley N° 24.769. La reforma a la Ley N° 24.749 por la Leyes Nros. 25.874, 26.063 y 26.735. Derogación de la Ley N° 24.769 por la Ley N° 27.430 (Título IX)

El 7 de febrero de 1990 el Congreso de la Nación Argentina sancionó la primer Ley Penal Tributaria N° 23.771 de Régimen Penal Tributario Argentino como una ley complementaria del Código Penal habiendo transformado algunas infracciones fiscales en delitos dolosos reprimidos con pena de prisión, lo que implicó un cambio trascendental en el Derecho Tributario y Penal Tributario.

La Ley N° 23.771 fue derogada por la Ley N° 24.769 Sancionada el 19 de diciembre de 1996 de Régimen Penal Tributario que legisló sobre Delitos Tributarios, Delitos relativos a los Recursos de la Seguridad Social, Delitos fiscales Comunes, Disposiciones Generales y Procedimientos Administrativo y Penal, sancionando con severísimas escalas penales penas privativas de la libertad (prisión) a los delitos contemplados por la ley citada.

Posteriormente, por intermedio de la Ley N° 25.874 sancionada el 17 de diciembre de 2003 se sustituyó el artículo 15 de la Ley N° 24.769 que incorporó los incisos b y c al mismo estableciendo una circunstancia genérica agravante por la concurrencia de dos o más personas. (inc. b) e introdujo como un nuevo tipo penal, la asociación ilícita tributaria en el inc. c.

En el año 2005 se sustituyó el art. 9 de la Ley N° 24.769 por la Ley N° 26.063 (cfme. art. 13) relativo a la apropiación indebida de los recursos de la seguridad social.

El 22 de diciembre de 2011 se sancionó la Ley N° 26.735 que introdujo importantes modificaciones a la Ley N° 24.769 y el art. 76 Bis del Código Penal: actualizó los montos de las condiciones objetivas de punibilidad, estableció la aplicabilidad de la ley por las provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, incorporó una nueva agravante al delito de evasión tributaria (art. 2, inc. d), modificó el art. 16, eliminando la extinción de la acción penal tributaria y estableció una excusa absolutoria, derogó el art. 19 y modificó el art. 20, creó nuevos tipos penales (art. 12 bis) e introdujo la punibilidad de las personas jurídicas. Asimismo, se agregó un último párrafo al artículo 76 bis del Código Penal -que contempla la suspensión del juicio a prueba- en el cual se establece la improcedencia de la suspensión del juicio a prueba respecto de los delitos reprimidos por la ley N° 24.769 y sus modificaciones.

Finalmente, la Ley N° 27.430 sancionada el 27 de diciembre de 2017, mediante su art. 280 derogó la Ley N° 24.769 habiendo aprobado como Régimen Penal Tributario el texto contenido en el Título IX de la Ley N° 27.430 (art. 279 ley citada) que rige actualmente. Se introdujeron, asimismo, modificaciones, entre las que destaca las siguientes: se elevaron los montos de las condiciones objetivas de punibilidad, incorporó la utilización de la persona jurídica para la comisión del delito de evasión agravada. Además, se incluyó un monto mínimo para el tipo penal de evasión agravada mediante la utilización de facturas apócrifas o documentos equivalentes (artículo

⁷² Virgolini J. y Silvestroni, M. (2012). *La Ley Penal Tributaria: un derecho penal inconstitucional*. Revista Pensamiento Penal. Recuperado el 02 de enero de 2019 en <http://www.pensamientopenal.com.ar/system/files/2013/05/doctrina36262.pdf>. P. 3.

2, inciso d), se modificaron las sanciones impuestas cuando los hechos delictivos hubieren sido realizados en nombre, o con la intervención, o en beneficio de una persona de existencia ideal (artículo 13), habiéndose eliminado la sanción para personas jurídicas anteriormente legislada consistente en una multa.

Además, se prevé que 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 formula; beneficio que se otorgará por única vez a cada persona humana o jurídica obligada (artículo 16) y se modificó el art. 19 imponiendo límites al fisco para formular la denuncia penal.

Este Régimen Penal Tributario contiene cinco (5) títulos:

Título I: Delitos Tributarios (art. 1: Evasión simple, art. 2: Evasión agravada, art. 3: Aprovechamiento indebido de beneficios fiscales, art. 4: Apropiación indebida de tributos);

Título II: Delitos Relativos a los Recursos de la Seguridad Social (art. 5: Evasión simple, art. 6: Evasión agravada, art. 7: Apropiación indebida de recursos de la seguridad social);

Título III: Delitos Fiscales Comunes (art. 8: Obtención fraudulenta de beneficios fiscales, art. 9: Insolvencia fiscal fraudulenta, art. 10: Simulación dolosa de cancelación de obligaciones, art. 11: Alteración dolosa de registros);

Título IV: Disposiciones Generales y,

Título V: De los Procedimientos Administrativo y Penal.

Conforme se expresó en el libelo introductorio, actualmente en el Derecho Tributario Argentino conviven dos regímenes diferenciados que contienen sanciones ante el incumplimiento de los y las contribuyentes y responsables de sus obligaciones tributarias formales y sustanciales: el Derecho Penal Tributario Contravencional contemplado en la Ley N° 11.683⁷³ (arts. 38 y siguientes) que

prevé penas de multa y clausura ante el incumplimiento de los deberes formales y sustanciales y el Derecho Penal Tributario Delictual contenido en el Título IX de la Ley N° 27.430.

Los Delitos fiscales son considerados, por la mayoría de la doctrina como “delitos económicos o socioeconómicos”.

Es por ello que el concepto de bien jurídico, tratándose de esta rama del sistema jurídico “es necesariamente *supraindividual*, ya que lo que se *lesiona con la conducta prohibida es el orden público económico*” (Romera en Cesano, 2006:3).

El bien jurídico protegido es la hacienda pública del Fisco Nacional, de los Fiscos Provinciales y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (cfme. art. 1, Tít. IX, Ley N° 27.430). Por lo tanto, cualquier conducta ilícita que afecte estos bienes jurídicos contraviene el orden público económico. La ley no contempló como objeto de tutela las haciendas municipales por lo que quedan fuera de la protección de la Ley Penal Tributaria.

Luis especifica que con relación a la protección del bien jurídico “*hacienda pública*” mediante normas penales se encuentra protegido: a) la perteneciente a la Nación, mediante figuras infraccionales establecidas en la Ley 11.683 (art. 45, 46 y 48 y subartículos), y mediante las figuras delictuales del régimen penal tributario (art. 279, Ley 27.430); y b) las pertenecientes a cada provincia y de la CABA, mediante figuras infraccionales previstas en cada código fiscal provincial y de la CABA; y –al igual que la nacional– mediante las figuras delictuales del régimen penal tributario (art. 279, ley 27.430)⁷⁴.”

Al respecto, Bajo Fernández y Bacigalupo manifiestan que: “*diferentes autores describen el bien jurídico protegido por las normas penales tributarias como el erario público, el aspecto patrimonial de la hacienda pública como sistema de recaudación y realización del gasto público, las funciones de los tributos, la función del patrimonio público en un Estado social y democrático de derecho, el deber de lealtad del contribuyente al Estado, la aportación equitativa de los contribuyentes al*

⁷³ T.O. Decreto N° 821/98 y sus modificaciones.

⁷⁴ (2021). Ob. cit. P. 346.

sostenimiento de los gastos públicos, para concluir exponiendo su criterio, según el cual, todos los mencionados se encuentran en un segundo plano detrás de la protección del patrimonio de la hacienda pública afectando de este modo los delitos fiscales toda la política económica social⁷⁵”.

La Cámara Nacional de Casación Penal Argentina, Sala I, expresó, al respecto que: “...el bien jurídico es de carácter macro social y económico, siendo definible como la hacienda pública, término con el cual se pretende individualizar la actividad económica financiera del Estado y que se constituye mediante la dinámica en dos aspectos: la recaudación tributaria y el gasto público, unidos de hecho por la actividad económica del Estado moderno”.

Agrega la Cámara citada que: “Hay que buscar el bien jurídico en el deseo de proteger un interés macroeconómico y social, consistente en la hacienda pública...” pero aclara “...no en un sentido de patrimonio del fisco sino como **sistema de recaudación normal de ingresos para solventar el gasto público**, o sea bajo la faz dinámica de permitir que los gastos y la distribución de beneficios para amplios sectores de la sociedad quede asegurado con el régimen de tributos...”⁷⁶.

Es ilustrativo destacar que el Tribunal citado fundamenta la protección del bien jurídico “hacienda pública” en lo que denomina la faz dinámica como sistema de recaudación de ingresos públicos, es decir, reconociendo implícitamente la finalidad recaudatoria del Régimen Penal Tributario.

Al constituir el Derecho Penal Tributario un Derecho Penal Especial⁷⁷ le son aplicables las disposiciones generales del Código Penal

Argentino conforme lo establece el art. 4 de ese ordenamiento jurídico.

El art. 4 del CP⁷⁸ establece expresamente: “Las disposiciones generales del presente código se aplicarán a todos los delitos previstos por leyes especiales, en cuanto éstas no dispusieran lo contrario”.

En cuanto a la tipicidad subjetiva de los delitos contemplados en la Ley Penal Tributaria son todas figuras dolosas, es decir, se requiere la intención de dañar las arcas fiscales mediante medios engañosos y ardidosos. Por lo tanto, quedan excluidas las conductas culposas (negligencia, impericia e imprudencia).

Núñez expresa que el dolo tiene un doble contenido: el elemento intelectual y el elemento volitivo. Al respecto, el autor citado explica que “El ‘elemento intelectual’ del dolo está constituido por la comprensión o conocimiento de la criminalidad del acto ejecutado, vale decir, por el conocimiento del hecho y de las circunstancias que fundamental el tipo delictivo y su antijuridicidad. (...). El ‘elemento volitivo’ del dolo consiste en el querer, por el autor, el acto cuya criminalidad conoce...”⁷⁹.

La Ley establece montos a los fines de cuantificar el daño que se denominan condiciones objetivas de punibilidad que constituyen “...montos mínimos a partir de los cuales se configura la responsabilidad penal”⁸⁰. El autor citado especifica con relación al concepto que “...las condiciones objetivas de punibilidad son circunstancias que se hallan en relación inmediata con el hecho, pero que no pertenecen ni al tipo de injusto ni al de la culpabilidad”⁸¹.

⁷⁵ Bajo Fernández y Bacigalupo (2001). *Delitos Tributarios y Previsionales*. Buenos Aires. Argentina. Hamurabi. Pp. 54-56.

⁷⁶ Cámara Nacional de Casación Penal Argentina, Sala 1, autos “Amoreno, H.J.”, 17 de noviembre de 1996; Sala 2, autos “Etíme S.R.L.”, 29 de agosto de 1996 y autos “Pardo García, H.”, 11 de agosto de 1998.

⁷⁷ Luis, C.E. (2021). Ob. cit.

⁷⁸ Ley N° 11.179 (T.O. 1984) y modificaciones posteriores.

⁷⁹ Núñez, R. (1999). *Manual de Derecho Penal. Parte General*. (4ta. ed. actualizada). Córdoba. Argentina. Marcos Lerner Editora Córdoba. P. 188.

⁸⁰ Luciani, D.S. (2007). Los montos de la ley penal tributaria ¿condición objetiva de punibilidad o elementos del tipo penal? *Revista de Derecho Penal. Derecho Penal Tributario - I*. Dir.: Donna, E.A. Buenos Aires. Argentina. Rubinzal- Culzoni Editores. P. 259.

⁸¹ Luciani (2007). Ob. cit. P. :261.

Un sector de la doctrina considera esos montos elementos del tipo penal, pero *“La doctrina y jurisprudencia dominantes han interpretado que configuran condiciones objetivas de punibilidad”*⁸².

Las figuras de la evasión simple y agravada fueron contempladas en todas las leyes penales tributarias que rigieron en el país. Actualmente, encuentra recepción legislativa en los arts. 1 y 2 (evasión simple y agravada de delitos tributarios) y en los arts. 5 y 6 (evasión simple y agravada de los delitos relativos a los recursos de la seguridad social) de la Ley N° 27.430 título IX en el cual se encuentra legislado el Régimen Penal Tributario vigente, como se sostuvo *supra*.

La evasión consiste en sustraerse en todo o en parte al cumplimiento de la obligación tributaria o de los recursos a la seguridad social impuesta a los y las sujetos responsables (contribuyentes, responsables solidarios/as y/o sustitutos/as) por medios fraudulentos, es decir, se requiere para su configuración de una conducta dolosa (por acción u omisión).

Desde el punto de vista conceptual Villegas la define como *“...toda eliminación o disminución de un monto tributario producida dentro del ámbito de un país por parte de quienes están jurídicamente obligados a abonarlo y que logran tal resultado mediante conductas fraudulentas y omisivas violatorias de disposiciones legales”*⁸³.

En similar sentido, Haddad conceptualiza el delito de evasión expresando que significa *“...no pagar lo que se debe”*⁸⁴ por la *“...existencia previa de hechos, actos, conductas propias o con el concurso de terceras personas, que provocan deliberadamente la disminución parcial o total de la obligación de pago real por un monto mayor a la suma mencionada”*⁸⁵. Al decir suma mayor se refiere a la condición objetiva de punibilidad, es decir, los montos

que establece la ley para que se configure el delito.

Se debe destacar que en la mayoría de los supuestos la evasión tributaria no implica un desapoderamiento del sujeto activo del delito al fisco, es decir, no constituye *“...un desplazamiento patrimonial de la víctima al victimario como en la estafa, ya que no hay apropiación de lo que es ajeno, sólo la no integración de lo que es propio pero debido”*⁸⁶.

En algunos casos, si implica un desplazamiento patrimonial, por ejemplo, el tipo contemplado en el art. 3 de la Ley Penal Tributaria vigente (Aprovechamiento indebido de beneficios fiscales).

A continuación, describe las conductas tipificadas en la Ley Penal Tributaria correspondiente a evasión tributaria, evasión tributaria agravada, evasión simple y agravada de los recursos de la seguridad social que constituyen los delitos que en mayor porcentaje son objeto de denuncia penal por los órganos recaudadores de tributos.

El artículo 1° contempla como se sostuvo *supra* la evasión simple de tributos. Establece el dispositivo legal que: *“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”.

⁸² Luciani (2007). Ob. cit. P. 259.

⁸³ Villegas, H.B. (2021). *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. (Edición 2021). Actualización: Villegas, M.J. y Luchessi, J. Buenos Aires. Argentina. Thomson Reuters La Ley. P. 358.

⁸⁴ Haddad, J.E. (2008). *Ley Penal Tributaria Comentada*. (6ta. Ed.). Buenos Aires. AbeledoPerrot. P. 17.

⁸⁵ Haddad (2008). Ob. cit. P. 17.

⁸⁶ Ubiña, J.A. (2007). Evasión: artículos 1° y 2° de la Ley Penal Tributaria 24.769. En Donna, E. A. (comp.). *Revista de Derecho Penal Tributario. Derecho Penal Económico - I*. (1ra. ed.). (pp. 285-298). Buenos Aires. Argentina. Rubinzal – Culzoni Editores de Rubinzal y Asociados S.A. Pp. 288-289.

El hecho punible consiste en evadir total o parcialmente el pago de tributos (impuestos, tasas o contribuciones) mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas.

La conducta delictiva puede configurarse por acción (violación a una norma prohibitiva) u omisión (violación a una disposición legal que ordena realizar un hecho).

La condición objetiva de punibilidad es de pesos un millón quinientos mil (\$ 1.500.000) por cada tributo y por cada ejercicio anual, aunque se trate de tributos instantáneos o de período fiscal a un año. Por ejemplo, en el caso del Impuesto al Valor Agregado (IVA) que es mensual se deben sumar todos los montos mensuales evadidos en un año fiscal.

La acción típica se configura si se logra eludir el pago al fisco total o parcialmente.

Es un delito especial, por lo que se requiere una condición especial en el sujeto activo. Este es "el obligado" u "obligada", que puede revestir el carácter de contribuyente, responsable solidario/a o sustituto/a. Esta calidad está determinada por la Ley Nacional de Procedimiento Administrativo Tributario N° 11.683 en los artículos 5, 6 y 8, en las normas tributarias nacionales, provinciales y de CABA.

No obstante, cabe advertir que también son responsables penalmente y, por lo tanto, sujetos activos del delito los sujetos enumerados en el art. 13 de la Ley Penal Tributaria, en caso de que la conducta descripta por el tipo sea realizada en nombre, con la ayuda o en beneficio de una persona de existencia ideal, una mera asociación de hecho o un ente que a pesar de no tener la calidad de sujeto de derecho las normas le atribuyan la condición de obligado.

Núñez⁸⁷ expresa que la clasificación de los tipos y delitos en tipos comunes y tipos especiales atiende a la calidad del autor.

El autor citado indica que *"...por regla, cualquier persona puede ser autora del delito. En este caso, los tipos o delitos son comunes. En ellos el sujeto activo se designa por fórmulas como 'el que', 'los que', 'quien' o 'quienquiera' (...)* **Los tipos o delitos son**

especiales (o propios) si el autor del delito debe poseer determinada calidad...⁸⁸. Énfasis añadido.

Sujeto pasivo es el Fisco Nacional, Provincial o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

El elemento subjetivo es doloso, es decir, se requiere la intención deliberada de dañar las arcas fiscales.

Es un delito de daño, por lo tanto, se requiere un resultado que perjudique al fisco.

La pena es prisión de dos (2) a seis (6) años.

El artículo 2° contempla la evasión de tributos agravada. El dispositivo legal de mención expresa: *"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 1° 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, 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 de pesos (\$ 1.500.000)".*

El delito de evasión agravada se perfecciona cuando se reúnen todos los presupuestos del tipo penal de la figura básica y alguna/as de las agravantes contempladas en el dispositivo legal citado (por el monto, por personas

⁸⁷ Núñez R. (1999). Ob. cit.

⁸⁸ Núñez, R. (1999). Ob. cit. P. 149.

interpuestas, por la utilización fraudulenta de beneficios fiscales, por la utilización total o parcial de facturas o cualquier otro documento equivalente, ideológicamente o materialmente falsos).

La pena de la agravante es de tres (3) años y seis (6) meses a nueve (9) años de prisión por lo que su máximo supera el tope procesal de los ocho años, lo que determina en principio la improcedencia de la excarcelación del imputado (cfme. arts. 317 y concordantes del Código Procesal Penal de la Nación) y el mínimo de la pena no posibilita la aplicación de la condenación condicional (art. 26 CP).

La evasión simple y agravada de los delitos relativos a la seguridad social, están previstas en los artículos 5° y 6° de la Ley Penal Tributaria. Se aplican a su respecto todas las consideraciones esbozadas *supra*, con relación a las figuras delictivas de evasión simple y agravada de tributos salvo en lo concerniente al objeto del delito, es decir, la evasión, en razón de que en estos tipos lo evadido son aportes o contribuciones, o ambos conjuntamente, correspondientes al sistema de la seguridad social y no tributos.

También varía en lo concerniente a las condiciones objetivas de punibilidad en razón de que los montos son diferentes y los períodos considerados a esos fines son mensuales y no anuales.

Además, la Ley Penal Tributaria contempla dos figuras delictivas que como la evasión simple y agravada son las más infringidas: la apropiación indebida de tributos tipificada en el art. 4 y la apropiación indebida de recursos de la seguridad social, en el art. 7.

En el caso de la apropiación indebida de tributos la pena es de dos (2) a seis (6) años, el sujeto activo es el agente de retención o de percepción de tributos nacionales, provinciales o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, la conducta delictiva es no depositar, total o parcialmente, dentro de los treinta (30) días corridos de vencido el plazo de ingreso, el tributo retenido o percibido. La condición objetiva de punibilidad es pesos cien mil (\$ 100.000), es decir, que el monto no ingresado debe superar esa suma. El período es mensual.

En el caso de la figura delictiva de apropiación indebida de recursos de la seguridad social, la pena es la misma que en el caso anterior, el sujeto activo es el empleador, la conducta típica es no depositar total o parcialmente dentro de los treinta (30) días corridos de vencido el plazo de ingreso, el importe de los aportes retenidos a sus dependientes con destino al sistema de la seguridad social y el monto no ingresado debe superar la suma de cien mil pesos (\$ 100.000), por cada mes.

La norma del art. 7 además prevé una sanción idéntica al agente de retención o percepción de los recursos de la seguridad social que no ingrese total o parcialmente, dentro de los treinta (30) días corridos de vencido el plazo de ingreso, el importe retenido o percibido, siempre que el monto no ingresado superase la suma de cien mil pesos (\$ 100.000), por cada mes.

Un artículo controvertido es el art. 17 de la Ley Penal Tributaria que establece que: "*Las penas establecidas por esta ley serán impuestas sin perjuicio de las sanciones administrativas*".

Es absolutamente objetable por su inconstitucionalidad e inconventionalidad la imputación duplicada por un solo hecho típico (actualmente contemplada en el artículo 17 del Régimen Penal Tributario⁸⁹) por violar el principio *non bis in ídem*.

AL respecto, Corti, Calvo y Sferco (1995) expresan, al respecto que la solución adoptada es inconstitucional, en cuanto puede infringir el principio *non bis in ídem* y Bajo Fernández y Basigalupo (2001:29) sostienen: "*Si bien ha quedado claro que los hechos en sede penal son vinculantes para la sede administrativa, la doble sanción, penal y administrativa, que permite la ley argentina vulnera, a nuestro juicio, claramente el principio non bis in ídem y, con ello, el principio de culpabilidad como presupuesto de legitimidad de la pena*".

Como se anticipó en párrafos precedentes, desde el año 1990 en que fue dictada la primera Ley Penal Tributaria N° 23.771 se contempló la posibilidad de extinguir la acción

⁸⁹Art. 17, Tít. IX, Ley 27.430: "*Las penas establecidas por esta ley serán impuestas sin perjuicio de las sanciones administrativas*".

penal por pago; instituto que fue previsto en todos los Regímenes Penales Tributarios posteriores (Ley N° 24.769 y sus modificaciones y la vigente N° 27.430, Título IX) y en las numerosas leyes que fueron sancionadas a los fines de otorgar moratorias, amnistías fiscales, exteriorización de capitales, etc.

El artículo 14 de la Ley N° 23.771 en el art. 14 estableció la extinción de la acción penal por pago si el infractor aceptaba la pretensión fiscal o previsional en los casos que contemplaba esa norma.

El dispositivo legal de mención expresaba: *“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.”*

Conforme lo estatuido por el art. 14 de la ley citada la extinción de la acción penal por pago se aplicaba a todas las figuras ilícitas tipificadas en esa ley y las condiciones a los fines de su declaración eran las siguientes:

- 1) Que sea aplicable la condena de ejecución condicional;
- 2) El infractor acepte la pretensión fiscal o previsional;
- 3) Por única vez: no debe haberse extinguido anteriormente la acción penal.
- 4) Que se haya otorgado vista al fiscal y al querellante o damnificado/a.
- 5) Que se hubieran cumplido las obligaciones tributarias, es decir, efectivizado el pago.

La Ley N° 24.769 que derogó la Ley N° 23.771 mantuvo la posibilidad de extinguir la acción penal, pero introdujo modificaciones, entre varias en la ley, que limitaban su utilización.

El instituto se encontraba legislado en el artículo 16 que textualmente establecía: *“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...”

Las condiciones de procedencia de la extinción de la acción penal eran:

1) Solo procedía en los casos de evasión simple tributaria (art. 1) y evasión simple previsional (art. 7).

2) El obligado debía aceptar la liquidación o determinación realizada por el organismo recaudador.

3) Regularizar y pagar el monto de la liquidación o determinación en forma incondicional o total. (Por lo tanto, quedaba excluida la posibilidad de extinción de la acción si el/la contribuyente se acogía a un régimen de facilidades de pago).

4) La regularización y pago debía ser formulada antes del requerimiento fiscal de elevación a juicio.

5) El beneficio se concedía por única vez por cada persona humana o de existencia ideal (no se otorgaba en caso de reincidencia).

La Ley N° 24.769 fue modificada por la Ley N° 26.735 en el año 2011 que introdujo varias e importantes modificaciones que fueron especificadas *supra*, y entre estas contempló lo que la doctrina denominó una excusa absolutoria en el art. 16 que disponía: *“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 directo o indirectamente con él”*.

De acuerdo a la redacción de la norma citada quedaba exento de responsabilidad penal el/la obligado /a si cumplimentaba con las siguientes condiciones:

1) Regulación espontánea de la situación tributaria y cumplimiento de las obligaciones evadidas.

2) Esta regularización y cumplimiento no debía ser consecuencia de una inspección, observación o denuncia presentada.

El art. 16 de la Ley N° 27.430 vigente legisló nuevamente la extinción de la acción penal por pago para los supuestos previstos por los arts. 1, 2, 3, 5 y 6 cuando se cumplan los recaudos exigidos por esa norma.

El dispositivo legal citado se encuentra redactado de la siguiente manera: *“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 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”.

Conforme lo estatuido por la norma citada, los requisitos que se deben cumplimentar a los fines de acudir a esta modalidad anómala de extinción del proceso son:

1) Deben ser casos de evasión tributaria simple (art. 1), evasión tributaria agravada (art. 2), aprovechamiento indebido de beneficios fiscales (art. 3), evasión de los recursos de la seguridad social simple (art. 6) y evasión de los recursos de la seguridad social agravada (art. 5).

2) Se debe aceptar y cancelar en forma incondicional y total las obligaciones evadidas, aprovechadas o percibidas indebidamente y sus accesorias.

3) Esa aceptación debe ser efectuada hasta los treinta (30) días hábiles posteriores al

acto procesal por el que se notifica la imputación formulada.

4) El beneficio procede sólo una única vez por cada persona humana o jurídica obligada.

Que, por otro lado, la Ley N° 27.147⁹⁰ modificó el Código Penal⁹¹ habiendo agregado al art. 59 el inc. 6 que establece como causa de la extinción de la acción penal la conciliación o reparación integral del perjuicio; instituto que es utilizado en el proceso penal tributario.

La doctrina ha considerado que ese instituto *“...se inserta en este nuevo paradigma del sistema de enjuiciamiento penal receptado por la Ley 27.063, en el que las soluciones alternativas tienen un rol destacado como herramientas para resolver el llamado “conflicto penal”⁹².*

Se sostuvo asimismo que esa disposición legal *“...receptó las reglas de disponibilidad de la acción que el Código Procesal (Ley 27.063) incluyó en sus arts. 30 y sgtes. (criterio de oportunidad, conversión de la acción, conciliación, suspensión del juicio a prueba), otorgándoles a los órganos encargados de la persecución penal -por razones de política criminal- la atribución de no iniciar la persecución, la de suspenderla provisionalmente cuando ya hubiera sido iniciada, de limitarla en su extensión objetiva o subjetiva o de hacerlas cesar antes de la sentencia, aun cuando concurrieran las condiciones ordinarias para perseguir y castigar o la autorización de aplicar penas inferiores a la*

⁹⁰ Sancionada el 10 de junio. B.O. 18 de junio de 2015.

⁹¹ Código Penal de la Nación Argentina. Dictado el 30 de septiembre de 1921. B.O. 03 de noviembre de 1921. Ley N° 11.179 (T.O. 1984 actualizado) y modificaciones posteriores.

⁹² Fiorito, M. A. y Albareda, M. (2020). *La Reparación Integral -art. 59 inc. 6° del Código Penal- como vía de extinción de las acciones penales derivadas del Régimen Penal Tributario. Análisis Jurisprudencial.* Id SAIJ: DACF200161. Recuperado el 25 de febrero de 2024 en [HTTP://WWW.SAIJ.GOB.AR/DACF200161?UTM_SOURCE=NEWSLETTER-SEMANAL&UTM_MEDIUM=EMAIL&UTM_TERM=SEMANAL&UTM_CAMPAIGN=DOCTRINA](http://www.saij.gob.ar/dacf200161?utm_source=newsletter-semanal&utm_medium=email&utm_term=semanal&utm_campaign=doctrina)

*fijada para el delito por ley, o eximir de ella a quien lo cometió*⁹³.

La jurisprudencia aplicando las normas citadas se ha expedido resolviendo declarar extinguida la acción penal por pago y por reparación integral.

Que en la causa "Sigra S.R.L." dictada por la CSJN se resolvió que la acción penal se extingue salvo que el cumplimiento de la obligación contenga plazos pendientes, es decir, no se encuentre cancelada totalmente. Este criterio ha sido receptado por la Cámara Nacional en lo Penal Económico: conf. Registro 633/2005 de la Sala "A" y variada jurisprudencia del fuero Federal.

Que, por otro lado, en un fallo dictado en los autos caratulados: "Recurso de hecho deducido por las defensas de Walter Apolonio Palavecino y Fabián Eduardo Bakchellián en la causa Bakchellián, Fabián y otros s/ infracción Ley N° 24.769, causa N° 3977C", B. 766. XXXIX" dictado con fecha 28 de septiembre de 2004 la Corte Suprema de Justicia de la Nación compartiendo el dictamen del Procurador General resolvió hacer lugar a la queja interpuesta por los recurrentes y, en su consecuencia, declarar procedente el recurso extraordinario, dejando sin efecto la sentencia apelada.

En ese sentido, confirmó su criterio sentado en la causa "Sigra S.R.L. reafirmado que la extinción de la acción penal por pago contemplada en la Ley Penal Tributaria requiere *"como requisito adicional para la concesión del beneficio en discusión, el pago total de las obligaciones tributarias omitidas y no sólo, como pretenden los apelantes, el mero acogimiento a un plan de regularización..."*.

No obstante, admitió la suspensión de los trámites procesales hasta que el contribuyente cancele la totalidad de la deuda mediante el plan de facilidades de pago al que se había acogido.

Al respecto, sostuvo la CSJN que: *"...considero que si la ley le ofrece al contribuyente la posibilidad de poner fin a la acción y evitar la*

imposición de la pena abonando la totalidad de la deuda y, a la vez, admite la posibilidad de que ello tenga lugar en el marco de un régimen de facilidades de pago (segundo párrafo), no parece lógico que el proceso penal pueda proseguir hasta el dictado de una sentencia definitiva, eventualmente condenatoria, mientras el contribuyente se halla cumpliendo las cuotas del plan de pago previamente acordado..." (del dictamen del Procurador General de la Nación).

Esta postura fue adoptada como se sostuvo *supra* por varios Tribunales Federales.

En efecto, la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, Sala A mediante resolución dictada el 10 de agosto de 2017, resolvió la suspensión de la acción penal por aplicación de la Ley N° 27.260 (acogimiento a un plan de regularización fiscal).

Por su parte, en un caso de pago parcial la Cámara Federal de Casación Penal, Sala III el 18 de marzo de 2019 resolvió suspender la acción penal.

Posteriormente en otras numerosas causas en las cuales el o la contribuyente o sujeto responsable regularizaron su situación impositiva frente al Fisco cancelando las obligaciones tributarias la Cámara Federal de Casación Penal y otros Tribunales Federales del país declararon extinguida la acción penal por pago (cfme. art. 14, Ley N° 23.771, art. 16 Ley N° 24.769 y 16 de la Ley N° 27.430 o las disposiciones legales pertinentes contempladas en Leyes, Decretos o Resoluciones Administrativas que establecieron planes de regularización fiscal y/o exteriorización de capitales citadas y especificadas *supra*).

Así, en un caso de apropiación indebida de aportes previsionales, habiendo el contribuyente regularizado espontáneamente su situación fiscal, la Cámara Federal de Casación Penal, Sala I, el 3 de febrero de 2017 declaró extinguida la acción penal.

En idéntico sentido, se expidió la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico Sala B, en los autos caratulados "Asociación de Supermercados Unidos s/ infracción Ley N.º 24.769" Expte. N.º 849/2018/1/CA2-29.765 el

⁹³ Fiorito, M. A. y Albareda, M. (2020). Ob. cit.

26 de agosto de 2020 confirmando la resolución del Juzgado de Primera Instancia de hacer lugar a la excepción de falta de acción, y, en consecuencia, sobreseer a A. C., a F. B. y a la Asociación de Supermercados Unidos en orden a la presunta apropiación de tributos, correspondiente a los períodos fiscales de noviembre y diciembre de 2016.

Por otro lado, como se sostuvo en apartados precedentes, la jurisprudencia también se ha pronunciado declarando la extinción de la acción penal por aplicación de la ley penal más benigna y reparación integral del perjuicio.

El Código Penal en su artículo 2 consagra el principio constitucional de la retroactividad de la Ley Penal más benigna. El dispositivo legal citado expresa: “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”.

Asimismo, este principio se encuentra reconocido en Tratados Internacionales que a partir de la reforma constitucional operada en el año 1994 en la República Argentina gozan de jerarquía constitucional (Cfme. art 75, inc. 22 CN).

El art. 9 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos en el art. 9 consagra el principio de Legalidad y de Retroactividad. Reza textualmente la norma citada que: “**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”.** Sin destacar en el original.

Por su parte, el art. 15 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos establece que: “1. **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...”. Énfasis añadido.

Con relación a este principio constitucional y convencional, Zaffaroni expresa: “...la ley penal más benigna no es solo la que desincrimina o la que establece pena menor, pues puede tratarse de la creación de una nueva causa de justificación, de inculpabilidad, de un impedimento a la operatividad de la penalidad o del menor tiempo de prescripción. También menciona que puede ser una distinta clase de pena, el cumplimiento parcial de la misma, las previsiones sobre condena condicional, probation, libertad condicional, e incluso las consecuencias procesales”⁹⁴.

En ese sentido, la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el precedente P. 931. XLI. Palero, Jorge Carlos s/ Recurso de Casación dictado el 23 de octubre de 2007 aplicó la retroactividad de la Ley Penal más benigna (cfme. art. 2 del Código Penal) en un caso en que se le imputaba al contribuyente la apropiación indebida de recursos de la seguridad social al haberse modificado la Ley N° 24.769 por la Ley N° 26.063 que aumentó los montos de las condiciones objetivas de punibilidad, es decir, las sumas por la cual es punible la figura delictiva de mención.

En ese resolutorio el Cívero Tribunal de la República invocando el Código Penal –art. 2- y también la recepción del principio de benignidad de la Ley Penal por tratados de orden internacional con jerarquía constitucional (Convención Americana sobre Derechos Humanos -artículo 9- y el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos -artículo 15-) sostuvo que: “Sin bien al momento de dictarse la sentencia condenatoria y la posterior

⁹⁴ En Álvarez Echagüe, J. M. Ludueña G.E. y Cricco, A.J. (2021). *Ley penal más benigna ¿La CSJN le puso punto final a la discusión con el fallo “Vidal”?* Deonomi. Año IV – Número 14. Recuperado el 20 de febrero de 2024 en <http://www.derecho.uba.ar/publicaciones/revista-deonomi/articulos/Ed-0014-N07-ALVAREZ-ECHAGUE.pdf>.

decisión del a quo aquí cuestionada, dichos importes resultaban suficientes para que su respectiva retención configurara el delito previsto en el artículo 9 de la ley 24.769, la reforma operada con la sanción de la ley 26.063 es clara en cuanto a la exigencia que dicha conducta ilícita implique la omisión de ingresar los recursos de la seguridad social por una suma superior a los diez mil pesos por cada mes.

*En tales condiciones, entiendo que **resulta aplicable al caso en forma retroactiva esta ley que ha resultado más benigna para el recurrente de acuerdo a lo normado por el artículo 2 del Código Penal**, en tanto que la modificación introducida importó la desincriminación de aquellas retenciones mensuales menores a dicha cifra, entre las que se incluyen las que conformaron el marco fáctico original de la pena impuesta al apelante que, de ser mantenida, importaría vulnerar aquel principio receptado en los tratados internacionales con jerarquía constitucional a las que se ha hecho mención (Fallos: 321:3160; 324:1878 y 2806 y 327:2280)". Énfasis añadido.*

Transcurrieron varios años desde el dictado de ese precedente hasta que en el año 2021 la Corte Suprema de Justicia de la Nación se pronunció nuevamente con relación al principio de retroactividad de la Ley Penal más benigna en materia Penal Tributaria en la causa CPE 601/2016/CS1 "Vidal, Matías Fernando Cristóbal y otros s/ infracción Ley N° 24.769" dictada con fecha 28 de octubre de 2021, ratificando el criterio sustentado en "Palero". La causa también versaba sobre una controversia suscitada con motivo de las modificaciones a los montos cuantitativos de los delitos penales tributarios por la Ley N° 27.430 aplicando la ley más favorable a los hechos anteriores a la entrada en vigencia de aquella normativa.

Es decir, la Corte Suprema de Justicia de la Nación despejó la incertidumbre jurídica ya existente en torno a la aplicación del principio de irretroactividad de la ley penal y retroactividad de la ley penal más benigna, a la luz de la reforma que introdujo la Ley N° 27.430, en lo que específicamente concierne a

la elevación de los "montos cuantitativos" en cuestión.

En ese sentido, el Alto Tribunal desechó la posibilidad de justificar un apartamiento del precedente "Palero", sobre la base del argumento de que la elevación de los "montos cuantitativos" que introdujo la Ley N° 27.430 respondió a una "actualización monetaria" (considerando 18).

A los fines de resolver la CSJN sostuvo que: *"...dentro del ámbito de su competencia, ha tenido en cuenta la existencia de periodos inflacionarios y la consecuente distorsión de precios que genera en distintos ámbitos de la economía, (...), las decisiones que los jueces adoptan no pueden estar desvinculadas de la realidad económica del caso..."*.

Luego, explica: *"...lo resuelto en 'Palero' siguió la línea jurisprudencial del precedente 'Cistalux' que supuso la aplicación universal del principio de la ley más benigna..."*.

"...cualquier solución que –por vía interpretativa– pretenda introducir un recorte del principio constitucional bajo examen, en supuestos como el que motivan esta sentencia, goza de una alta presunción de violentar la interpretación auténtica de la ley ya que sería incurrir en una subestimación de otro poder del estado asignarle, al 'silencio' de la ley 27.430 sobre el principio de aplicación retroactiva de la ley penal más benigna, consecuencias diversas a las que cabe derivar de los expresos lineamientos de "Cristalux" (Fallos: 330:4445) como así también de la clara previsión del artículo 4° del Código Penal y las normas convencionales en cuyo marco está llamado a operar, en virtud de lo cual el silencio del legislador sobre el punto supone prima facie una decisión de no exceptuar -de la aplicación de ese principio- a la materia penal tributaria".

Asimismo, se debe poner de resalto que la CSJN reconoció que la cuestión debatida *"...dio lugar a la promoción de una considerable cantidad de planteos por parte de quienes se sintieron alcanzados por lo que entendieron la mayor benignidad de la ley 27.430, (...), lo cual generó una situación sin precedentes en los tribunales federales de todo el país. Cientos de esas causas se encuentran actualmente*

radicadas en este máximo Tribunal...”. Énfasis añadido.

Y en otro apartado añadió que la controversia “...involucra a **cientos de contribuyentes cuya situación, frente a la garantía del plazo razonable de duración del proceso, podría verse ciertamente afectada teniendo en cuenta que algunos casos ya quedaron alcanzados por la reforma de la ley 26.735 y ahora por la de la ley 27.430**”. Lo expresado por el máximo Tribunal de la Nación revela la existencia de cuantiosas denuncias e inicios de procesos penales tributarios sin resolver. Sin destacar en el original.

Por otro lado, con relación a la extinción de la acción penal por reparación del perjuicio (cfme. art. 59, inc. 6 del CP) el Tribunal Oral Penal Económico N° 2 en los autos caratulados: "Marítima Maruba S.A y otros a/ inf. ley 24.769" Incidente de falta de acción -art. 59 inc. 6 del CP- correspondiente a la causa CPE 1540/2018/TO2/3 con fecha 7 de julio de 2020 resolvió declarar extinguida la acción penal respecto de los imputados por el delito previsto en el art. 7 de la Ley Penal Tributaria N° 27.430 por la vía del art. 59 inc. 6° del CP.

En el mismo sentido, se pronunció el Tribunal Oral Penal Económico N° 3 el 17 de noviembre de 2020 en la causa caratulada: CPE 1930/2012/TO1 (Reg. Int. N° 2779) “Corijunio S.A., López Da Silva, Antonio s/inf. Ley N° 24.769 CPE 1930/2012/TO2 conforme los siguientes argumentos: “...La *solución propuesta por el MPF y la defensa del imputado es la que mejor se adecúa al restablecimiento de la armonía entre los protagonistas del conflicto, con la consecuente paz social, erigida en torno a tal respuesta cabal por el sistema de administración (...)* Al respecto, no puede dejar de soslayarse que la interpretación judicial está condicionada a los principios establecidos en la Constitución Nacional, los cuales me obligan a optar siempre por la interpretación de las normas que resulte más favorable al imputado...”.

Por su parte, la Cámara de Casación Penal, Sala 4 en los autos caratulados: CPE 1557/2014/TO1/7/CFC1 “Bianchetti, Emilio Walter s/ Recurso de Casación” en un fallo dictado el 30 de marzo de 2022 resolvió

rechazar el recurso de casación interpuesto por la parte querellante (AFIP-DGI) y, en su consecuencia confirmar el fallo dictado por el Tribunal Oral en lo Penal Económico que resolvió hacer lugar al planteo de excepción de falta de acción en los términos del art. 59 inc. 6to. del C.P. y en consecuencia declarar extinguida la acción penal y sobreseer totalmente a Emilio Walter Bianchetti. Para así decidir, la Excma. Cámara sostuvo “La *reparación integral, establecida en el inciso 6 del art. 59 del C.P. se encarna el nuevo paradigma de justicia restaurativa que propugna la búsqueda de soluciones al conflicto subyacente el suceso delictivo con activa participación de la víctima y del acusado, intentando alcanzar la reparación del daño, la reconciliación de las partes, el reforzamiento de sus vínculos y el orden comunitario.*

Esta causal extintiva debe ser analizada como pauta concreta que racionaliza la potestad estatal...”.

Se debe poner de resalto que en el caso de la causa citada el contribuyente había abonado el capital e intereses de la obligación tributaria adeudada y realizado una donación, por lo que el Fisco Nacional había recuperado los fondos y con la donación se había reparado el perjuicio.

Como puede advertirse, al contener las normas penales tributarias condiciones objetivas de punibilidad expresadas en sumas de dinero en valores en pesos se desactualizan constantemente por los procesos inflacionarios que atraviesa la República Argentina de manera permanente que provoca una depreciación de la moneda nacional por lo que la decisión de política criminal de incriminar ciertas conductas cuando se superen esos montos resulta, a su criterio equivocada, sino se actualizan y/o modifican los umbrales mínimos de los injustos penales tributarios.

Se debe considerar que los valores que rigen en la actualidad son los mismos que en el año 2017 en razón de que como se sostuvo rige la Ley N° 27.430 (Título IX) sancionada en ese año por lo que resultan alcanzadas por el Régimen Penal Tributaria conductas que a la fecha de entrada en vigor de la ley no resultaban incriminadas por no superar las condiciones objetivos de punibilidad que en el

devenir de los años transcurridos si resultan conductas delictivas, Lo expuesto implica que promueven causas por montos irrisorios que culminan en sobreseimientos por extinción de la acción por pago, por reparación integral del perjuicio y aplicación de la ley penal retroactiva más benigna.

Al respecto, resulta pertinente resaltar lo expresado en el debate parlamentario citado en la causa "Vidal" (conf. Diario de Sesiones de la Cámara de Diputados de la Nación, Período 129º, 13ª Reunión - Continuación de la 1ª Sesión Extraordinaria -Especial-, 15 de diciembre de 2011, Pp. 191-192) en la que el diputado por Río Negro Oscar Albrieu **explicó** **"...constituye una decisión de política económica y fiscal tendiente a evitar que en los tribunales de nuestro país, se promuevan causas por montos irrisorios, debiendo concentrarse los esfuerzos de persecución penal en aquellas evasiones o infracciones a nuestra legislación tributaria que representen cantidades significativas; esto es perseguir con eficacia a los grandes evasores e infractores de la Ley Penal Tributarias, aplicando a los menores evasores simples sanciones administrativas"**. Énfasis añadido.

Si bien la Ley N° 27.430 creó un mecanismo de actualización monetaria, la Unidad de Valor Tributaria (UVT), en el título XI (arts. 302 y cctes.), la misma aún no fue reglamentada.

El art. 302 de esa ley establece que: "*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*".

Y en el artículo 305 se expresa: "**Para evaluar la configuración de delitos y otros ilícitos se considerará la relación de conversión entre pesos y UVT vigente al momento de su comisión**". Sin destacar en el original.

Como se sostuvo, esa unidad de medida no ha sido reglamentada hasta la fecha, a pesar de que se han elaborado proyectos a esos efectos, por lo que no ha sido implementada y, en su consecuencia, no se han actualizado los montos de las condiciones objetivas de punibilidad.

V. Régimen Penal Tributario. Primacía de la función recaudatoria

La finalidad constitucional del derecho penal es "*...es acotante y garantizadora y no recaudatoria. El derecho penal procura prevenir (ciertos) ataques a intereses valorados, entre los que pueden incluirse algunas políticas de Estado, pero no es un instrumento para ejecutarlas...*"⁹⁵.

*"La Ley Penal Tributaria es, en su enfoque político criminal y en su contenido concreto, esencialmente inconstitucional, vulnera los principios constitucionales de lesividad, necesidad, última ratio, y razonabilidad, mediante la creación aparente 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 el no pago de una deuda o la mera desobediencia a deberes de orden administrativo - estatal que se imponen a los particulares bajo amenaza de severísimas sanciones penales"*⁹⁶.

En Argentina, se ha experimentado en los últimos años el fenómeno de expansión del derecho penal y la doctrina del Derecho Penal del enemigo. Prueba de ello es la numerosa creación de leyes penales, dictadas con la finalidad de prevenir conductas delictivas y disuadir de que se cometan nuevos delitos tipificando nuevos ilícitos y aumentando el *quantum* punitivo de las sanciones penales. Es decir, se utiliza el Derecho Penal con objetivos puramente simbólicos.

Desde la sanción de la primer Ley Penal Tributaria que rigió en la República Argentina

⁹⁵ Virgolini y Silvestroni (2012). Ob. cit. P. 3.

⁹⁶ Virgolini y Silvestroni (2005). P. 121.

N° 23.771 existen dos regímenes diferenciados que contienen sanciones ante el incumplimiento de los y las contribuyentes y responsables de sus obligaciones tributarias formales y sustanciales: el Derecho Penal Tributario Contravencional contemplado en la Ley N° 11.683⁹⁷ (arts. 38 y sigtes.) que prevé penas de multa y clausura ante el incumplimiento de los deberes formales y sustanciales y el Derecho Penal Tributario Delictual contenido en el Título IX de la Ley 27.430.

Al respecto, Virgolini y Silvestroni⁹⁸ señalan que se genera entonces: *“...una especie de ‘doble vía’ de la reacción estatal frente a la problemática de las conductas irregulares enderezadas a omitir el pago del tributo debido: por un lado, la reacción administrativa y las reglas de la ejecución fiscal: por otro lado, la reacción penal. Y ya dentro de esta última contamos con una reacción formalmente penal (regulada en la LPT) que establece sanciones privativas de libertad y una reacción penal-administrativa que prevé una pena de multa que por su naturaleza y significado asume los caracteres propios de una pena”*.

El Régimen Penal Tributario, que rige actualmente regula diferentes tipos delictivos: los delitos tributarios (evasión simple, evasión agravada, aprovechamiento indebido de recursos fiscales y apropiación indebida de tributos); los delitos relativos a los recursos de la seguridad social (evasión simple, evasión agravada y apropiación indebida de recursos de la seguridad social) y, los delitos fiscales comunes (obtención fraudulenta de beneficios fiscales, insolvencia fiscal fraudulenta, simulación dolosa de cancelación de beneficios y alteración dolosa de registros).

Se contempla en la ley agravantes que están previstas en el título IV del mencionado régimen para los tipos delictivos regulados por ese ordenamiento.

Con relación a los déficits en la aplicación de la Legislación Penal Tributaria en el sentido de las ínfimas condenas firmes que se han impuesto desde la sanción de la primer Ley

Penal Tributaria hasta la fecha encuentra su razón en la incoherente política criminal y tributaria por el numeroso dictado de leyes de regularización impositiva y exteriorización de capitales que posibilitan a los y las contribuyentes y/o responsables tributarios beneficios procesales como por ejemplo la extinción de la acción penal tributaria por pago de la deuda tributaria, entre otros, como explicita a continuación.

Con posterioridad a la sanción de la primera Ley Penal Tributaria N° 23.771 el Poder Ejecutivo dictó los Decretos Nros. 1496/90⁹⁹, 292/91¹⁰⁰, 631/92¹⁰¹ y 932/93¹⁰² que establecieron Regímenes de Presentación Espontánea – Facilidades de Pago de Obligaciones Tributarias.

Los Decretos emitidos por el P.E.N. citados sobre presentación espontánea y regularización de obligaciones impositivas (plan de facilidades de pago) fueron dictados, como se sostuvo, durante la vigencia de la Ley Penal Tributaria N° 23.771 que implicaron una manifiesta incoherencia entre la política criminal y las políticas públicas implementadas a los efectos de obtener la recaudación de ingresos tributarios. Lo expresado significa que la primera Ley Penal Tributaria que rigió en la República Argentina tuviere un déficit de aplicación significativo, lo que revela la ausencia de políticas coordinadas entre los distintos poderes del Estado (Ejecutivo y Legislativo) destinados a asegurar la efectiva eficacia de los instrumentos tendientes a obtener de los y las contribuyentes y responsables el cumplimiento tributario y de este modo prevenir la evasión impositiva.

Además, el art. 111 de la Ley de Procedimiento Tributario N° 11.683 facultaba al Poder Ejecutivo Nacional para disponer la exención total o parcial de multas, accesorios por mora, intereses punitivos y cualquier otra

⁹⁹ Dictado el 10 de agosto de 1990. B.O. 16 de agosto de 1990.

¹⁰⁰ Dictado el 19 de febrero de 1991. B.O. 21 de febrero de 1991.

¹⁰¹ Dictado el 13 de abril de 1992. B.O. 14 de abril de 1992.

¹⁰² Dictado el 03 de mayo de 1993. B.O. 05 de mayo de 1993.

⁹⁷ Decreto N° 821/98 y modificaciones posteriores. B.O. 20 de julio de 1998.

⁹⁸ Virgolini y Silvestroni (2005). Ob. cit. P. 132.

sanción por infracciones relacionadas con todos o cualquiera de los gravámenes, a los y las contribuyentes o responsables que regularicen espontáneamente su situación dando cumplimiento a las obligaciones omitidas si se cumplimentaban los requisitos que el dispositivo legal citado establecía.

Asimismo, se facultaba en esa norma al Poder Ejecutivo, a realizar arreglos con el fin de asegurar la cancelación de las deudas fiscales pendientes.

Durante la vigencia de la Ley N° 24.769 sancionada el 19 de diciembre de 1996 también se dictaron normas sobre presentación espontánea y moratorias impositivas.

En el año 2001 se contempló en el art. 73 de la Ley N° 25.401¹⁰³ de Presupuesto General de la Administración Nacional la posibilidad de que el Organismo Recaudador (AFIP) estuviera dispensado de formular denuncia penal respecto de los delitos previstos en las Leyes Nros. 23.771 y sus modificaciones y 24.769, en aquellos casos en que el Poder Ejecutivo Nacional haya dispuesto regímenes de presentación espontánea en la medida que el contribuyente o la contribuyente y responsable de que se trate regularizara la totalidad de las obligaciones tributarias omitidas.

En el año 2008 se dictó la Ley N° 26.476¹⁰⁴ de Regularización Impositiva. Régimen de Regularización Impositiva, Promoción y Protección del Empleo Registrado que contemplo en el título I un Régimen de Regularización de impuestos y recursos de la seguridad social. El acogimiento al régimen producía la suspensión de las acciones penales en curso y la interrupción de la prescripción penal y la cancelación total de la deuda producía la extinción de la acción penal.

En el Título III de la ley citada se regulaba la exteriorización de la tenencia de moneda nacional, extranjera, divisas y demás bienes en el país y en el exterior. Los beneficios que otorgaba era la liberación “de toda acción civil,

comercial, y penal tributaria —con fundamento en la Ley 23.771 y sus modificaciones, durante su vigencia, y la Ley 24.769 y sus modificaciones— administrativa y profesional que pudiera corresponder...”.

En el año 2013 se dictó la Resolución General AFIP N° 3451/2013, mediante la cual se estableció un Régimen de Facilidades de Pago denominado Régimen especial de regularización de deudas impositivas, aduaneras y de los recursos de la seguridad social.

En el mismo año, se sancionó la Ley N° 26.860¹⁰⁵ de Exteriorización Voluntaria de la Tenencia de Moneda Extranjera en el país y en el exterior. Los beneficios que producía a los y las que se acogían al régimen era la liberación de toda acción civil, comercial y penal tributaria, administrativa, penal cambiaria y la eximición del pago de los impuestos que hubieran omitido declarar los y las contribuyentes y responsables. Asimismo, se dispensaba a la Administración Federal de Ingresos Públicos de formular denuncia penal respecto de los delitos previstos en las Leyes N° 23.771 y sus modificaciones y N° 24.769 y sus modificaciones, según corresponda (art. 16, ley cit.).

En marzo de 2015 la Administración Federal de Ingresos Públicos emitió la Resolución General AFIP N° 3756/2015, en la cual reguló un plan especial de facilidades de pago para obligaciones.

En junio del año 2016 se sancionó la Ley N° 27.260¹⁰⁶ de Programa Nacional de Reparación Histórica para Jubilados y Pensionados, cuyo Libro II contempló el Régimen de Sinceramiento Fiscal. Los beneficios que otorgó fueron la liberación de toda acción civil y por delitos de la Ley Penal Tributaria, Penal Cambiario, Aduanera e Infracciones Administrativas que pudieran corresponder.

Se estableció expresamente en la ley citada que: “La liberación de las acciones penales

¹⁰³ Sancionada el 12 de diciembre de 2000. B.O. 04 de enero de 2001.

¹⁰⁴ Sancionada el 18 de diciembre de 2008. B.O. 24 de diciembre de 2008.

¹⁰⁵ Sancionada el 29 de mayo de 2013. B.O. 03 de junio de 2013.

¹⁰⁶ Sancionada el 29 de junio de 2016. BO 22 de julio de 2016.

previstas en este artículo equivale a la extinción de la acción penal prevista en el inciso 2 del artículo 59 del Código Penal”.

Asimismo, esa ley establecía la liberación del pago de impuestos.

En el título II de esa misma Ley N° 27.260, se estableció un Régimen de Regularización excepcional de obligaciones tributarias, de la seguridad social y aduaneras.

El artículo 54 establecía expresamente que: “...el acogimiento al presente régimen producirá la **suspensión de las acciones penales tributarias y aduaneras en curso y la interrupción del curso de la prescripción penal...**” y que “La cancelación total de la deuda de contado o mediante plan de facilidades de pago— producirá la **extinción de la acción penal...**”. Sin destacar en el original.

Durante la vigencia de la Ley N° 27.430 se sancionó la Ley de Solidaridad Social y Reactivación Productiva en el marco de la Emergencia Pública N° 27.541¹⁰⁷. En el título IV se contempló un Régimen de Regularización de obligaciones tributarias, de la seguridad social y aduanera.

Posteriormente, la Ley N° 27.562¹⁰⁸ modificó la Ley N° 27.541 estableciendo una ampliación de la moratoria a los fines de paliar los efectos de la pandemia generada por la Covid 19, habiendo establecido en el título IV (Obligaciones Tributarias) modificaciones con relación a la regularización de obligaciones tributarias, de la seguridad social y aduanera legisladas en la ley modificada. Los efectos que producía el acogimiento al régimen eran la **suspensión de las acciones penales tributarias y penales aduaneras en curso, interrupción de la prescripción penal, y la extinción de la acción penal tributaria o penal aduanera, por cancelación total de la deuda** (cfme. art. 10). Énfasis añadido.

Al año siguiente la Ley N° 27.613¹⁰⁹ de Incentivo a la Construcción Federal Argentina y Acceso a la Vivienda habilitó la repatriación de

fondos en el exterior no declarados para proyectos inmobiliarios cuyo art. 18 dispuso que: “La Administración Federal de Ingresos Públicos estará dispensada de formular denuncia penal respecto de los delitos previstos en las leyes 23.771 y sus modificaciones, y 24.769 y sus modificaciones, el título IX de la ley 27.430 y sus modificaciones, o en la ley 22.415 (Código Aduanero), según corresponda...”. Los beneficios otorgados al igual que las leyes anteriores citadas *supra* eran la **liberación de toda acción civil, comercial, penal tributaria, penal cambiaria, penal aduanera e infracciones administrativas** que pudieran corresponder; y **eximición del pago de los impuestos** que hubieran omitido declarar. Sin destacar en el original

En octubre de 2021 el Congreso de la Nación Argentina sancionó la Ley N° 27.653¹¹⁰ de Alivio Fiscal para Fortalecer la Salida Económica y Social a la Pandemia Generada por la Covid 19 que estableció una condonación de deudas para entidades sin fines de lucro, micro y pequeñas empresas y personas humanas consideradas pequeños contribuyentes con deudas inferiores a cien mil pesos (\$ 100.000). Cuenta fiscal cero. Los efectos que producía la condonación eran la **suspensión de las acciones penales tributarias y penales aduaneras en curso y la interrupción de la prescripción penal** (art. 6 inc. c); **dispensa de efectuar la denuncia penal** contra los responsables que regularicen las obligaciones respecto de los delitos previstos en el Título IX de la Ley N° 27.430 -Régimen Penal Tributario- y en el Código Aduanero (art. 50). Énfasis añadido.

Por medio de la Ley N° 27.679¹¹¹ de incentivo a la inversión, construcción y producción argentina dictada el 10 de agosto de 2022, se prorrogó por 360 días corridos, contados a partir del 22 de agosto de 2022, los plazos referidos al blanqueo de capitales para quienes inviertan en los proyectos de construcción -Título II de la Ley N° 27.613-. El ingreso al

¹⁰⁷ Sancionada el 21 diciembre de 2019. B.O. 23 de diciembre de 2019.

¹⁰⁸ Sancionada el 13 de agosto de 2020. B.O. 26 de agosto de 2020.

¹⁰⁹ Sancionada el 24 de febrero de 2021. B.O. 12 de marzo de 2021.

¹¹⁰ Sancionada el 28 de octubre de 2021. BO. 11 de noviembre de 2021.

¹¹¹ Sancionada el 10 de agosto de 2022. B.O. 22 de agosto de 2022.

blanqueo permitió la **condonación de sanciones, multas e impuestos, y liberación de causas penales tributarias**, penal económico y cambiarias. Sin destacar en el original.

Que posteriormente por Ley N° 27.701¹¹² de Presupuesto de Gastos y Recursos de la Administración Nacional mediante el Artículo 72 se incorporó como capítulo sin número a continuación del capítulo II de la Ley N° 27.679 de incentivo a la inversión y producción argentina.

El artículo 2.2 de esa legislación estableció un impuesto especial y asimismo se estipuló que quienes efectúen la declaración voluntaria de moneda extranjera *“no estarán obligados a informar a la Administración Federal de Ingresos Públicos la fecha de compra de las tenencias ni el origen de los fondos con las que fueran adquiridas”*. Sin destacar en el original.

Además, el Artículo 2.3. estableció que: *“Ninguna de las disposiciones del presente régimen liberará a las entidades financieras o demás personas obligadas, sean entidades financieras, notarios públicos, contadores, síndicos, auditores o directores u otros, de las obligaciones vinculadas con la legislación tendiente a la prevención de las operaciones de lavado de dinero, financiamiento del terrorismo u otros delitos previstos en leyes no tributarias, excepto respecto de la figura de evasión tributaria o participación en la evasión tributaria”*. Es decir, que como se estableció en la Ley N° 27.613 y demás normas citadas el ingreso al blanqueo permitía la obtención de beneficios fiscales como la **condonación de sanciones, multas e impuestos, y liberación de causas penales tributarias, penal económico y cambiarias**.

Mediante el Decreto N° 18/2023¹¹³ de incentivo a la inversión, construcción y producción argentina (modificación de los Decretos Nros. 556/2022, 862/2019 y 1/2010) se modificaron dos artículos del decreto

reglamentario de la Ley N° 27.679 de blanqueo para la construcción ampliando el uso de los fondos del blanqueo.

Además, el decreto introdujo la posibilidad de un blanqueo destinado a las importaciones de insumos y bienes de capital para la industria.

Que a través de la Resolución General N° 5361/2023¹¹⁴ (RESOG-2023-5361-E-AFIP) de Procedimiento. Régimen de facilidades de pago de obligaciones impositivas, aduaneras y de los recursos de la seguridad social, la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) implementó un plan de alivio fiscal de hasta 84 cuotas para micro, pequeñas y medianas empresas, monotributistas y pequeños contribuyentes para cancelar obligaciones tributarias, aduaneras y de recursos de la seguridad social vencidas hasta el 30 de abril de 2023.

Las deudas correspondían principalmente a IVA, Ganancias, y aportes y contribuciones a la seguridad social, entre otros tributos. Incluía los intereses, multas y deudas que se encontraban en discusión administrativa y judicial y la deuda de capital.

Conforme lo expresado durante la vigencia de la Leyes Penales Tributarias que han regido en la República Argentina hasta la Ley vigente N° 27.430 incluida se han sancionado variadas y numerosas leyes que posibilitan a los y las contribuyentes y responsables a acogerse a planes que otorgan beneficios y amnistías fiscales lo que implica una política incoherente con la vigencia de un ordenamiento penal tributario que establece penas privativas de la libertad desproporcionadamente altas.

Como se sostuvo *supra*, la Ley Penal Tributaria vigente y sus antecesoras y las distintas leyes de regularización impositiva han contemplado el instituto de la extinción de la acción penal por pago siempre que se cumplan los recaudos establecidos en el art. 16 de la LPT.

Con relación a este instituto previsto en las distintas Leyes Penales Tributarias Rodríguez Estévez expresa que: **“Esta pauta legislativa,**

¹¹² Sancionada el 16 de noviembre de 2022. B.O. 01 de diciembre de 2022.

¹¹³ Sancionado el 12 de enero de 2023. B.O. 13 de enero de 2023.

¹¹⁴ Dictada el 16 de mayo de 2023. B.O. 17 de mayo de 2023.

trasluce que la finalidad principal del Estado a través del derecho penal tributario es facilitar la recaudación impositiva. De otro modo, no se entiende porque acordar al pago al Fisco del monto evadido, carácter extintivo de la acción penal...¹¹⁵.

Y a continuación el mencionado autor sostiene: **“No obstante, ello, si concebimos al derecho penal como un medio legítimo para el afianzamiento de valores éticos sociales, el pago de lo adeudado al fisco trasluce más bien una comunicación de carácter negativo al resto de la sociedad, puesto que constituye, al decir de Sgubbi, el comercio del ‘indulgencia penal, esto, una moderna organización del Estado que vende la sanción penal a cambio de dinero, disfrazándola de una supuesta ‘regularización de la situación tributaria’”**¹¹⁶. Énfasis en negrita añadido.

En ese sentido, Sgubbi explica que **“...en la tipología de los delitos que he examinado, la ejecución efectiva de la pena (especialmente la pena de detención) es una eventualidad actualmente muy remota”**¹¹⁷. Se refiere a los delitos fiscales, contra el orden económico, ambientales, entre otros.

Y con relación a la responsabilidad penal sostiene **que “...está distribuida socialmente, y asignada artificialmente según opciones de oportunidad política: el delito se convierte en un riesgo social”**¹¹⁸. Sin destacar en el original.

El Poder Legislativo al sancionar de manera continua numerosos regímenes de blanqueo impositivo y moratorias fiscales que contemplan la posibilidad de extinguir la acciones penales y condonaciones de sanciones penales y administrativas, refleja que la las Leyes Penales Tributarias que han regido en la República Argentina y la vigente son ordenamientos de características simbólicas que además provoca un dispendio jurisdiccional innecesario en razón de que constituye un sistema cuya única finalidad es recaudatoria, pero absolutamente ineficaz como instrumento de control social como debería ser un Derecho Penal Especial que respete los postulados,

principios y garantías constitucionales y convencionales.

En el caso de la República Argentina, considerando el déficit en la aplicación de las normas, las contradicciones existentes en ese ordenamiento jurídico y con el sistema tributario en general, el aumento de conductas de incumpliendo tributario, es decir, un mayor porcentaje de evasión y elusión fiscal, resulta evidente que el Derecho Penal Tributario no cumple la finalidad de preventiva y retributiva a la que debería estar destinado, menos aún reeducativa.

En ese sentido, es ilustrativo destacar que con relación a los niveles de evasión en Argentina en un artículo periodístico publicado por ámbito financiero se sostuvo que **“de acuerdo con estimaciones privadas, en un hipotético escenario en el que desapareciera completamente la economía en negro, los ingresos del fisco deberían trepar cerca del 45% del Producto Bruto Interno (PBI). Actualmente, la recaudación representa cerca del 28% del PBI.**

Al respecto, algunos economistas plantean que si Argentina redujera a cero los niveles de evasión, desaparecería el déficit fiscal”¹¹⁹.

Asimismo, en otro artículo publicado por Página 12 se expresó que: **“Según el indicador de vulnerabilidad a los flujos financieros ilícitos elaborados por Tax Justice Network, la Argentina perdería 2 mil millones de dólares al año por el abuso fiscal de los grupos de empresas multinacionales”**. Y agregó: **“En ese sentido, la Argentina resulta uno de los países que más evaden...”**¹²⁰. Énfasis añadido.

Conforme lo expresado, no se cumple el fin preventivo de la pena de disuadir que se cometan ilícitos tributarios.

¹¹⁹ Lamiral, C. 05 de enero de 2022. Si se eliminara la evasión, la recaudación sería del 45% del PBI. *Ámbito Financiero*. Recuperado el 13 de agosto de 2023 en <https://www.ambito.com/economia/evasion/si-se-eliminara-la-la-recaudacion-seria-del-45-del-pbi-n5346645>.

¹²⁰ Romero, A. 19 de diciembre de 2022. Temas de debate. Claves del acuerdo de intercambio de información con EE.UU. Un cerco a la evasión fiscal. *Página 12*. Recuperado el 19 de diciembre de 2022 en <https://www.pagina12.com.ar/>

¹¹⁵ Rodríguez Estévez (1999). Ob. cit. P. 76.

¹¹⁶ Rodríguez Estévez (1999). Ob. cit. P. 76

¹¹⁷ Sgubbi (1998). Ob. cit. P. 146.

¹¹⁸ Sgubbi (1998). P. 147.

Además de la contradicciones e incoherencias que presenta el Ordenamiento Penal Tributario señalados en párrafos precedentes, las penas contempladas en la Ley Penal Tributaria son absolutamente objetables desde el punto de vista de la irrazonabilidad y desproporción de las escalas penales en sus mínimos y máximos que establecen algunos de los tipos delictivos contemplados en la Legislación Penal Tributaria y sus proyecciones procesales (medidas de coerción personales). Esto último trasluce un equivocado diseño de política tributaria y de política criminal.

Es por ello, que este ordenamiento vulnera los postulados constitucionales fundamentales del Derecho Penal de lesividad, necesidad, última *ratio* y razonabilidad erigiéndose en un ordenamiento normativo ilegítimo en razón de que no cumple la función de constituir una herramienta de control social y jurídica sino que está destinado a cumplir finalidades de política fiscal constituyendo la más importante la función de ser utilizada como un instrumento destinado a recaudar tributos, lo que implica deslegitimar el Derecho Penal en razón de que el Derecho Penal Tributario forma parte de aquel.

Como colofón, el sistema tributario argentino adolece de severas asimetrías.

Por un lado, desde el año 1990 rige un Ordenamiento Penal Tributario, que con las modificaciones introducidas en el transcurso de los años reprime con mayor rigor las conductas delictivas contempladas en ese régimen, sin perjuicio de las contradicciones que contienen las leyes penales tributarias que han regido en la República Argentina y la actualmente vigente y, por otro lado, se otorga posibilidad a los contribuyentes que incumplen sus obligaciones tributarias a acogerse a planes de "pacificación fiscal" (amnistías, blanqueos, moratorias y otros beneficios fiscales) que, además, de resultar incompatibles con la Legislación Penal Tributaria y las infracciones tipificadas en la ley de procedimiento fiscal implican inequidades en el sistema tributario con aquellos sujetos pasivos tributarios que cumplen sus obligaciones fiscales en tiempo y forma, violentando de esta manera los

principios constitucionales de generalidad, igualdad tributaria, equidad y razonabilidad (arts. 16 y 28 de la Constitución Nacional¹²¹).

Con relación a esto último, acertadamente se ha sostenido que: *"En últimas décadas, el Estado ha pensado los impuestos como una fuente de fondos y los buscó en el círculo de los contribuyentes que quieren pagar sus impuestos, permitiendo el crecimiento de un sistema injusto que premia al que opera en la economía informal sin salir a buscar a los potenciales contribuyentes que están fuera de las estadísticas o escondidos en los números sin importancia, y que ganan dinero y mucho"*¹²². Énfasis añadido.

Cómo puede advertirse, es necesario revisar y repensar cuál es la finalidad del ordenamiento penal tributario y/o formular propuestas de modificaciones al mismo desentrañando cuales son las causas de los déficits de su aplicación en el sentido de las escasas condenas firmes que se han dictado hasta la fecha, considerando en particular, las razones de su aplicación deficitaria, la jurisprudencia que se ha elaborado y fundamentalmente si se cumple con la finalidad de las penas (retributiva y preventiva) que justifique la tipificación de las conductas contempladas en la Ley Penal Tributaria como delitos sancionados con penas privativas de libertad, analizando estas cuestiones críticamente adoptando una postura restrictiva del derecho penal, de última *ratio* y garantista desde la faz constitucional.

¹²¹ Sancionada el 15 de diciembre de 1994. Promulgada el 3 de enero de 1995.

¹²² Laiún, F y Fernández Sabella F. 19 de diciembre de 2022. Temas de debate. Claves del acuerdo de intercambio de información con EE.UU. Un cerco a la evasión fiscal. *Página 12*. Recuperado el 21 de abril de 2024 en <https://www.pagina12.com.ar/508957-un-cerco-a-la-evasion-fiscal>.

EL PROCESO DE ATRIBUCIÓN DE RESPONSABILIDAD PENAL A PERSONAS JURÍDICAS: EL ENFOQUE PERUANO

Sonia Jackeline Miranda Ávalos

I. Persona Jurídica

Institución, organización o empresa que persigue un fin social con y sin fines de lucro, nace con un acto de constitución reconocido por autoridades administrativas y organismos quienes pueden exigir la inscripción en registros públicos o cumplimiento de determinadas condiciones legales¹.

En Perú las personas jurídicas están reguladas por el derecho societario con la Ley General de Sociedades, N° 26887 y del Derecho Mercantil con la Ley de la Empresa Individual de Responsabilidad Limitada N° 21621.

A continuación, presentamos Casación 2821-2005, Lima en relación a la persona jurídica.

La importancia de esta casación corresponde a la definición de persona jurídica dada por la corte suprema dadas en los fundamentos cuarto, quinto y sexto que detallamos.

“Cuarto.- Las personas jurídicas son sujetos ideales, cuya personalidad nace de instituciones jurídicas que permiten su creación de acuerdo a determinadas reglas, sea que tengan fines económicos o puramente civiles. Las personas jurídicas tienen un nombre o denominación social, se integran generalmente por una pluralidad de individuos, y se rigen por reglas internas, de acuerdo a las cuales se forma su voluntad. Junto a las personas físicas existen dichas personas jurídicas, que son entidades a las que el Derecho atribuye y reconoce una personalidad jurídica propia y, en consecuencia, capacidad para actuar como sujetos de derecho, esto es, capacidad para adquirir y poseer bienes de toda clase, para

contraer obligaciones y ejercitar acciones judiciales.

Quinto. El artículo 6 de la Ley General de Sociedades, preceptúa que la sociedad adquiere personalidad jurídica desde su inscripción en el registro y la mantiene hasta su extinción. Es decir, la personalidad jurídica que tienen dichos entes ideales (personas jurídicas), es la que determina su capacidad para actuar como sujetos de derecho y se le reconozca como tal hasta su extinción.

Sexto. El cambio de la denominación social, no determina el cambio de la persona jurídica constituyéndose en una distinta, tampoco es causal de disolución, ni mucho menos determina que los derechos y obligaciones de los que gozaba varíen; y en este caso, tampoco supone que sus fiadores se amparen en dicho cambio para evadir sus obligaciones como tales”².

II. Responsabilidad Penal de las personas Jurídicas

Es importantes señalar que en Perú no tenemos expresamente una ley de responsabilidad penal de las personas jurídicas sino una ley de responsabilidad administrativa a través de la Ley 30424 publicada en el 2016: Ley de responsabilidad administrativa de las Personas Jurídicas por el delito de cohecho³ activo transnacional que luego fue modificada por la Ley 30835 en el año 2018 modificándose la denominación de la Ley a: “Responsabilidad administrativa de las personas jurídicas”.

² Corte Suprema de Justicia de la República de Perú. Recuperado el 4 de mayo de 2019, en: <https://legis.pe/corte-suprema-define-persona-juridica-casacion-2821-2005-lima/>

³ El cohecho o también conocido como soborno, en el ámbito del derecho, es un delito que consiste en sobornar a una autoridad o funcionario público mediante la solicitud de una dádiva a cambio de realizar u omitir un acto inherente a su cargo.

¹ “Persona Jurídica”, Equipo editorial, Etecé. Disponible en: <https://concepto.de/persona-juridica/>. Consultado: 9 junio, 2019

Debemos entender como cohecho activo transnacional “El delito que consiste en ofrecer, prometer o entregar a un funcionario público de un Estado extranjero o funcionario de un organismo internacional público algún donativo o ventaja, con el propósito de obtener o retener un negocio u otra ventaja indebida en la realización de actividades económicas o comerciales internacionales” esta definición se encuentra tipificado en el artículo 397°-A del Código Penal peruano.

La presente Ley se Publicó el 21 de abril del 2016, cuya vigencia operó desde el 01/07/2017 sin embargo, por el número de modificaciones que ha tenido actualmente es aplicable a hechos posteriores a enero del 2018; teniendo como objetivo responsabilizar a las personas jurídicas en delitos de corrupción en el marco de la criminalidad organizada donde resaltaremos el Artículo 2 y 4°:

(.....) “Artículo 2. Ámbito subjetivo de aplicación. - Para efectos de la presente Ley, son personas jurídicas las entidades de derecho privado, así como las asociaciones, fundaciones y comités no inscritos, las sociedades irregulares, los entes que administran un patrimonio autónomo y las empresas del Estado peruano o sociedades de economía mixta.

El cambio de nombre, denominación o razón social, reorganización social, transformación, escisión, fusión, disolución, liquidación o cualquier acto que pueda afectar la personalidad jurídica de la entidad no impiden la atribución de responsabilidad a la misma.

Artículo 4. Autonomía de la responsabilidad administrativa de la persona jurídica y extinción de la acción contra la persona jurídica

La responsabilidad administrativa de la persona jurídica es autónoma de la responsabilidad penal de la persona natural. Las causas que extinguen la acción penal contra la persona natural no enervan la responsabilidad administrativa de las personas jurídicas.

La acción contra la persona jurídica se extingue por prescripción, cosa juzgada, amnistía o el derecho de gracia”⁴.

Es importante tener en cuenta las sanciones que se aplican para el delito tipificado, en el artículo 397°-A “cohecho activo transnacional” del Código Penal peruano. Señalados en el Art. 5° al 11° de la presente Ley N° 30424 que se detallan en la Tabla 1.

Tabla 1⁵

Sanciones por delito de cohecho activo transnacional incorporadas en el art. 5 al 11 de la ley 30424.

⁴ *El Peruano*, Diario Oficial del Bicentenario. Publicación del día 21 de abril de 2016. Recuperado el 9 de junio de 2019, de *El Peruano*: <https://busquedas.elperuano.pe/normaslegales/ley-que-regula-la-responsabilidad-administrativa-de-las-pers-ley-n-30424-1370638-1/>.

⁵ Extraído del perfil de LinkedIn de en el año 2022, Recuperado el 15 de abril de 2024, de https://www.linkedin.com/posts/juan-jose-dorich-d-oig-9a63241_colombia-mensaje-importante-para-directores-activity-6889603501727510528-5KKO/?originalSubdomain=pe

1. Multas hasta el séxtuplo del beneficio obtenido o que se espera obtener
2. Cuando no se pueda cuantificar el beneficio obtenido, se establecen criterios en base a los ingresos anuales clasificados por tramos en referencia a la unidad impositiva tributaria (UIT) en soles para el 2024 la UIT es de 5150 soles peruanos. <ul style="list-style-type: none"> ✓ Ingresos anuales menores a S/ 592,500 - Tendrá una multa de S/ 39,500 a S/ 197,500 ✓ Ingresos anuales menores a S/ 6,715,000 - Tendrá una multa de S/ 197,500 a S/ 987,500 ✓ Ingresos anuales mayores a S/ 6,715,000 - Tendrá una multa de S/ 987,500 a S/ 1,975,000
3. Suspensión de actividad por un plazo no mayor de 2 años además de la suspensión para contratar con el Estado por 5 años o definitiva.
4. Cancelación de licencias, derechos, concesiones y todo tipo de autorizaciones.
5. Clausura de locales por 5 años o clausura definitiva.
6. Clausura de locales por 5 años o clausura definitiva.

II.1 Modificaciones a la Ley 30424:

Ley de responsabilidad administrativa de las Personas Jurídicas por el delito de cohecho activo transnacional hasta la fecha ha habido modificatorias una realizada en el año 2016 Decreto legislativo 1352, Ley N° 30835 del 2018 y en el año 2023 a través de la Ley 31740 que señalaremos a continuación:

II.1.A Decreto Legislativo 1352

El 21 de abril del 2016 se publicó la Ley 30424: Ley de responsabilidad administrativa de las Personas Jurídicas por el delito de cohecho activo transnacional, cuya vigencia opero desde el 01/07/2017, Sin embargo, fue modificada mediante [Decreto Legislativo 1352](#), publicado el 7 de enero de 2017, que amplía dicha responsabilidad "administrativa" de la persona jurídica frente a la comisión de los delitos de cohecho, lavado de activos y financiación del terrorismo. El presente Decreto Legislativo 1352 entró en vigencia el 1 de enero del 2018. El cual detallaremos aspectos relevantes señalados en el Art. 1° al 7°⁶.

Este decreto tiene como objetivo; incorporar la responsabilidad autónoma de las personas jurídicas involucradas en actos de corrupción, lavado de activos y financiamiento del terrorismo, respectivamente, estableciendo un nuevo campo de responsabilidad administrativa que regule, además del delito de cohecho activo transnacional, la responsabilidad autónoma de las personas jurídicas que participan en otros delitos de corrupción, tales como el delito de cohecho

⁶ *El Peruano*, Diario Oficial del Bicentenario. Publicación del día 07 de enero de 2017,

recuperado el 09 de junio de 2019, en: <https://busquedas.elperuano.pe/normaslegales/decreto-legislativo-que-amplia-la-responsabilidad-administra-decreto-legislativo-n-1352-1471551-4/>

activo genérico⁷ y cohecho activo específico⁸, así como en los delitos de lavado de activos y financiamiento del terrorismo;

El Artículo 4 del Decreto Legislativo N° 1352 señala; Autonomía de la responsabilidad administrativa de la persona jurídica y extinción de la acción contra la persona jurídica

“La responsabilidad administrativa de la persona jurídica es autónoma de la responsabilidad penal de la persona natural. Las causas que extinguen la acción penal contra la persona natural no enervan la responsabilidad administrativa de las personas jurídicas. La acción contra la persona jurídica se extingue por prescripción o cosa

⁷ El que, bajo cualquier modalidad, ofrece, da o promete a un funcionario o servidor público donativo, promesa, ventaja o beneficio para que realice u omite actos en violación de sus obligaciones, será reprimido con pena privativa de libertad no menor de cuatro ni mayor de seis años y con trescientos sesenta y cinco a setecientos treinta días-multa. El que, bajo cualquier modalidad, ofrece, da o promete donativo, ventaja o beneficio para que el funcionario o servidor público realice u omite actos propios del cargo o empleo, sin faltar a su obligación, será reprimido con pena privativa de libertad no menor de tres ni mayor de cinco años y con trescientos sesenta y cinco a setecientos treinta días-multa (<https://www.congreso.gob.pe/s/a>).

⁸ El que, bajo cualquier modalidad, ofrece, da o promete donativo, ventaja o beneficio a un Magistrado, Fiscal, Perito, Árbitro, Miembro de Tribunal Administrativo o análogo con el objeto de influir en la decisión de un asunto sometido a su conocimiento o competencia, será reprimido con pena privativa de libertad no menor de cinco ni mayor de ocho años e inhabilitación accesoria conforme a los incisos 2, 3, y 4 del artículo 36 del Código Penal. Cuando el donativo, promesa, ventaja o beneficio se ofrece o entrega a un secretario, relator, especialista, auxiliar jurisdiccional, testigo, traductor o intérprete o análogo, la pena privativa de libertad será no menor de cuatro ni mayor de ocho años e inhabilitación accesoria conforme a los incisos 2, 3 y 4 del artículo 36 del Código Penal. Si el que ofrece, da o corrompe es abogado o forma parte de un estudio de abogados, la pena privativa de libertad será no menor de cinco ni mayor de ocho años e inhabilitación accesoria conforme a los incisos 1, 2, 3 y 8 del Código Penal y con ciento ochenta a trescientos sesenta y cinco días-multa.

juzgada. La acción contra la persona jurídica prescribe en el mismo tiempo que el previsto para la persona natural (art. 80 82, 83 y 84 del Código Penal peruano)”

Mediante el artículo 4° del Decreto Legislativo N° 1352 clasifica la responsabilidad tanto para la entidad como persona jurídica y su representante legal como persona natural.

Artículo 5 del Decreto Legislativo N° 1352. Medidas administrativas aplicables

“El juez, a requerimiento del Ministerio Público, puede disponer, según corresponda, las siguientes medidas administrativas contra las personas jurídicas que resulten responsables de la comisión de los delitos previstos en el artículo 1 delitos como: delito de cohecho activo transnacional, la responsabilidad autónoma de las personas jurídicas que participan en otros delitos de corrupción, tales como el delito de cohecho activo genérico⁹ y cohecho activo específico¹⁰,

⁹ El que, bajo cualquier modalidad, ofrece, da o promete a un funcionario o servidor público donativo, promesa, ventaja o beneficio para que realice u omite actos en violación de sus obligaciones, será reprimido con pena privativa de libertad no menor de cuatro ni mayor de seis años y con trescientos sesenta y cinco a setecientos treinta días-multa. El que, bajo cualquier modalidad, ofrece, da o promete donativo, ventaja o beneficio para que el funcionario o servidor público realice u omite actos propios del cargo o empleo, sin faltar a su obligación, será reprimido con pena privativa de libertad no menor de tres ni mayor de cinco años y con trescientos sesenta y cinco a setecientos treinta días-multa. (<https://www.congreso.gob.pe/s/a>)

¹⁰ El que, bajo cualquier modalidad, ofrece, da o promete donativo, ventaja o beneficio a un Magistrado, Fiscal, Perito, Árbitro, Miembro de Tribunal Administrativo o análogo con el objeto de influir en la decisión de un asunto sometido a su conocimiento o competencia, será reprimido con pena privativa de libertad no menor de cinco ni mayor de ocho años e inhabilitación accesoria conforme a los incisos 2, 3, y 4 del artículo 36 del Código Penal. Cuando el donativo, promesa, ventaja o beneficio se ofrece o entrega a un secretario, relator, especialista, auxiliar jurisdiccional, testigo, traductor o intérprete o análogo, la pena privativa de libertad será no menor de cuatro ni mayor de ocho años e inhabilitación accesoria conforme a los incisos 2, 3 y

así como en los delitos de lavado de activos y financiamiento del terrorismo; siendo estas medidas las siguientes:

a. Multa no menor al doble ni mayor al séxtuplo del beneficio obtenido o que se espera obtener con la comisión del delito, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 7 (que se detallará a continuación)

b. Inhabilitación, en cualquiera de las siguientes modalidades:

1. Suspensión de sus actividades sociales por un plazo no menor de seis meses ni mayor de dos años.

2. Prohibición de llevar a cabo en el futuro actividades de la misma clase o naturaleza de aquellas en cuya realización se haya cometido, favorecido o encubierto el delito. La prohibición podrá tener carácter temporal o definitivo. La prohibición temporal no será menor de un año ni mayor de cinco años.

3. Para contratar con el Estado de carácter definitivo.

c. Cancelación de licencias, concesiones, derechos y otras autorizaciones administrativas o municipales.

d. Clausura de sus locales o establecimientos, con carácter temporal o definitivo. La clausura temporal es no menor de un año ni mayor de cinco años.

e. Disolución.

Artículo 7 del Decreto Legislativo N° 1352.

Multa

Cuando no se pueda determinar el monto del beneficio obtenido o del que se esperaba obtener con la comisión de los delitos previstos en el artículo 1, el valor de la multa se establece conforme a los siguientes criterios:

a) Cuando el ingreso anual de la persona jurídica al momento de la comisión del delito asciende hasta ciento cincuenta (150) unidades impositivas tributarias, la multa es

no menor de diez (10) ni mayor de cincuenta (50) unidades impositivas tributarias.

b) Cuando el ingreso anual de la persona jurídica al momento de la comisión del delito sea mayor a ciento cincuenta (150) unidades impositivas tributarias y menor de mil setecientas (1700) unidades impositivas tributarias, la multa es no menor de cincuenta (50) ni mayor de quinientas (500) unidades impositivas tributarias (UIT).

c) Cuando el ingreso anual de la persona jurídica al momento de la comisión del delito sea mayor a mil setecientas (1700) unidades impositivas tributarias, la multa es no menor de quinientas (500) ni mayor a diez mil (10000) unidades impositivas tributarias (UIT). La multa debe ser pagada dentro de los diez días hábiles de pronunciada la sentencia que tenga la calidad de consentida o ejecutoriada. A solicitud de la persona jurídica y cuando el pago del monto de la multa pueda poner en riesgo su continuidad o el mantenimiento de los puestos de trabajo o cuando sea aconsejable por el interés general, el juez autoriza que el pago se efectúe en cuotas mensuales, dentro de un límite que no exceda de treinta y seis meses. En caso de que la persona jurídica no cumpla con el pago de la multa impuesta, esta puede ser ejecutada sobre sus bienes o convertida, previo requerimiento judicial, en la medida de prohibición de actividades de manera definitiva, prevista en el numeral 2 del literal b) del artículo 5.

El presente artículo nos señala las sanciones de tipo pecuniaria en razón de su nivel de ingresos.

Artículo 11 Decreto Legislativo N° 1352. Decomiso

El juez, a requerimiento del Ministerio Público, puede disponer el decomiso de los instrumentos, objetos, efectos y ganancias del delito cometido por el que se declare responsable a la persona jurídica, de conformidad con el artículo 102 del Código Penal, conjuntamente con las medidas del artículo 5 que resulten aplicables¹¹.

4 del artículo 36 del Código Penal. Si el que ofrece, da o corrompe es abogado o forma parte de un estudio de abogados, la pena privativa de libertad será no menor de cinco ni mayor de ocho años e inhabilitación accesoria conforme a los incisos 1, 2, 3 y 8 del Código Penal y con ciento ochenta a trescientos sesenta y cinco días-multa.

¹¹ Corte Suprema de Justicia de la República de Perú. Recuperado el 4 de mayo de 2019, en:

II.1.B. Ley 30835

La presente ley se publicó el 02 de agosto del 2018, modifica los art. 1, 9 y 10 de la ley origen 30424, cambiándole el título denominándose en adelante "Ley que regula la responsabilidad administrativa de las personas jurídicas" (art. 1) lo cual el cambio es oportuno debido a que como se ha señalado con el Decreto Legislativo N° 1352 se incorporaron delitos como el cohecho, lavado de activos y financiamiento del terrorismo. En el art. 9 en relación a la cancelación de licencias, otras autorizaciones y clausura cuando los delitos estuvieran destinados o vinculados a la obtención de licencias u otras autorizaciones administrativas. En el art. 10 en relación a la aplicación de la disolución sólo a las personas jurídicas que hayan sido constituidas y operadas para favorecer, facilitar o encubrir la comisión de delitos del art. 1 de la ley madre 30424 es decir delitos sobre: cohecho activo genérico, cohecho activo transnacional, cohecho activo específico (correspondiente a los art. 397, 397-A y 398 del Código Penal peruano) así como los delitos de lavado de activos y relacionados con la minería ilegal y crimen organizado señalados en los art. 1 al 4 del decreto legislativo 1106 tales como "actos de conversión y transferencias; actos de ocultamiento y tenencias; transporte, traslado, ingreso o salida por territorio nacional de dinero o títulos valores de origen ilícito" finalmente el art. 4-A del Decreto Ley N° 25475, Decreto Ley que establece la penalidad para los delitos de terrorismo y los procedimientos para la investigación, la instrucción y el juicio."

II.1.C. Ley 31740

Esta ley se publicó el 23 de mayo del 2023 cuya vigencia se encuentra desde el 13 de noviembre del 2023 en adelante; para fortalecer las normas anticorrupción en relación a las personas jurídicas, agregándose nuevos supuestos de responsabilidad administrativa a personas jurídicas nacionales o extranjeras: agregando los delitos de

contabilidad paralela señalados en el código penal y los delitos tributarios señalados en la ley penal tributaria que se detalla en la tabla 2.

Tabla 2¹²*Delitos incorporados a la persona jurídica mediante Ley 31740.*

1.	Mantener contabilidad paralela distinta a la exigida por ley (artículo 199 del Código Penal)
2.	Omitir comunicar a la autoridad competente las operaciones o transacciones sospechosas o la negativa, retardo o falsedad en el suministro de información (artículo 5 y 6 del Decreto Legislativo No. 1106).
3.	Delitos aduaneros comprendidos en la Ley No. 28008 tales como contrabando, defraudación de rentas de aduana, introducción o extracción de mercancías prohibidas o restringidas.
4.	Delitos tributarios del Decreto Legislativo No. 813, Ley Penal Tributaria, la cual comprende a la defraudación tributaria, incumplimiento de la obligación de llevar libros y registros contables, venta de comprobantes de pago, entre otros.

¹² *El Peruano*, Diario Oficial del Bicentenario. Publicación del día 13 de mayo de 2023. Recuperado el 16 de abril de 2024: <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/procedim/normasadua/gja-05/ctrlCambios/anexos/Ley31740.pdf>

De lo señalado se desprende que las Personas Jurídicas tienen que tener mucho cuidado al momento de realizar transacciones entidades con entidades del sector público, evitando caer en actos de corrupción que

hasta la fecha han sido muy comunes, tal como Manuel González Prada hace cien años decía “Donde se pone el dedo, salta la pus”, pues es lamentable que siga vigente dicha frase, esperemos que estas regulaciones cumplen los objetivos de tener una sociedad justa en beneficio de las mayorías.

2.1.D. Reglamento de la Ley de responsabilidad administrativa de las personas jurídicas Decreto Supremo 002-2019-JUS

El presente Decreto Supremo es el reglamento de la ley 30424 responsabilidad «administrativa» de la persona jurídica

El cual se encuentra vigente desde el 10 de enero de 2019, resaltaremos los aspectos más relevantes señalados en el Art. 1º, 2º y 3º del presente decreto supremo 002-2019-JUS.

Artículo 1.- Objeto y finalidad

“El presente Reglamento tiene por objeto establecer, precisar y desarrollar los componentes, estándares y requisitos mínimos de los modelos de prevención que las personas jurídicas de manera voluntaria pueden implementar en su organización a fin de prevenir, identificar y mitigar los riesgos de comisión de delitos a través de sus estructuras, de conformidad con lo previsto en el artículo 17 de la Ley N° 30424¹³, Ley que

¹³ **Artículo 17. Eximente** (Que exime de una carga, culpa u obligación.) **por implementación de modelo de prevención**

17.1. La persona jurídica está exenta de responsabilidad administrativa por la comisión del delito de cohecho activo transnacional, si adopta e implementa en su organización, con anterioridad a la comisión del delito, un modelo de prevención adecuado a su naturaleza, riesgos, necesidades y características, consistente en medidas de vigilancia y control idóneas para prevenir el delito de cohecho activo transnacional o para reducir significativamente el riesgo de su comisión.

17.2. El modelo de prevención a que se hace referencia en el párrafo 17.1 debe contener como mínimo los siguientes elementos:

a. Una persona u órgano, designado por el máximo órgano de administración de la persona jurídica, que ejerza la función de auditoría interna de prevención y que cuente con el personal, medios y facultades necesarios para cumplirla adecuadamente. Esta función se ejerce con la debida autonomía respecto del órgano de administración, sus propietarios, accionistas o socios, salvo en el caso de la micro, pequeña y mediana empresa, donde puede ser asumida directamente por el órgano de administración.

b. Medidas preventivas referidas a:

1. La identificación de las actividades o procesos de la persona jurídica que generen o incrementen riesgos de comisión del delito de cohecho activo transnacional.

2. El establecimiento de procesos específicos que permitan a las personas que intervengan en estos, programar y ejecutar sus tareas o labores de una manera que prevenga la comisión del delito de cohecho activo transnacional.

3. La identificación de los procesos de administración y auditoría de los recursos financieros que permitan a la persona jurídica prevenir su utilización en la comisión de la conducta delictiva de cohecho activo transnacional.

4. La existencia de sistemas de denuncia, protección del denunciante, persecución e imposición de sanciones internas en contra de los trabajadores o directivos que incumplan el modelo de prevención.

c. Un mecanismo de difusión y supervisión interna del modelo de prevención, el cual debe ser aprobado por un reglamento o similar emitido por la persona jurídica.

17.3. El reglamento desarrolla y precisa los elementos y requisitos necesarios para la implementación del modelo de prevención.

17.4. En el caso de las empresas del Estado o sociedades de economía mixta, el modelo de prevención se ejerce sin perjuicio de las competencias y potestades que corresponden a los órganos de control institucional como de todos los órganos conformantes del Sistema Nacional de Control.

17.5. Se excluye también la responsabilidad administrativa de la persona jurídica, cuando cualquiera de las personas naturales señaladas en el artículo 3 comete el delito eludiendo de modo fraudulento el modelo de prevención debidamente implementado atendiendo a los elementos previstos en el párrafo 17.2.

regula la responsabilidad administrativa de las personas jurídicas y sus modificatorias.

La implementación voluntaria de un modelo de prevención tiene como finalidad la prevención, detección y mitigación de la comisión de delitos, así como promover la integridad y transparencia en la gestión de las personas jurídicas.

Artículo 2 del decreto supremo 002-2019-JUS.- *Ámbito de Aplicación*

El presente Reglamento alcanza a todas las personas jurídicas señaladas en el artículo 2 de la Ley N° 30424, que comprende a las entidades de derecho privado, así como las asociaciones, fundaciones, organizaciones no gubernamentales y comités no inscritos, las sociedades irregulares, los entes que administran un patrimonio autónomo y las empresas del Estado peruano o sociedades de economía mixta, que puedan estar expuestas al riesgo de comisión de los delitos recogidos en el artículo 1 de la misma norma.

Artículo 3 del decreto supremo 002-2019-JUS.- *Clasificación de las personas jurídicas para efectos del modelo de prevención*

De acuerdo a las normas de la materia, las personas jurídicas se clasifican en:

1. Gran empresa: ventas anuales superiores a 2300 UIT.
2. Mediana empresa: ventas anuales superiores a 1700 UIT y hasta el monto máximo de 2300 UIT.
3. Pequeña empresa: ventas anuales superiores a 150 UIT y hasta el monto máximo de 1700 UIT.
4. Microempresa: ventas anuales hasta el monto máximo de 150 UIT.

Para efectos de la presente norma, tratándose de entes jurídicos sin fines de lucro o aquellos en los que no pueda determinarse una clasificación por el nivel de ingresos anuales, la clasificación se dará tomando en consideración el número de trabajadores, de acuerdo a lo siguiente:

1. Gran empresa: más de 250 trabajadores.
2. Mediana empresa: de 51 hasta 250 trabajadores.

3. Pequeña empresa: de 11 hasta 50 trabajadores.

4. Microempresa: de uno hasta 10 trabajadores”.

Podemos indicar que el presente reglamento busca que las empresas tengan un modelo de prevención voluntaria, en adelante se hace relevante la implementación del área de auditoría forense o compliance penal dentro de una compañía con alto riesgo de corrupción.

III. Legislación Comparada

España:

En España incorpora la responsabilidad penal de las personas jurídicas por los delitos cometidos en su nombre siendo cometidos por sus representantes, administradores de hecho y de derecho, trabajadores y empleados a través de su Ley Orgánica 10/1995 la que fue modificada por Ley Orgánica 5/2010 de fecha 22 de junio y Ley Orgánica 1/2015 esta modificación introduce atenuantes y eximentes aplicables a las personas jurídicas. Concretamente en su art. 31 bis 1 de su Código Penal se señala: son responsables las personas jurídicas penalmente los delitos cometidos en su nombre o por cuenta de las mismas y los delitos cometidos en el ejercicio de sus actividades sociales, en ambos existe beneficio directo o indirecto cometidos por sus representantes legales o aquellas individuos que son parte del órgano de la persona jurídica y toman decisiones en nombre de esta y tienen facultades de organización y control. En consecuencia la existencia de la responsabilidad penal de la personería jurídica a través de la constatación del delito que haya sido cometido por estos representantes, responsables, mencionados anteriormente que hayan actuado en nombre o por cuenta de esta persona jurídica. De lo contrario, sí el delito se cometió sobre la responsabilidad propia de estos responsables, gerentes, administradores a través de su propio nombre e intereses no existía responsabilidad penal sobre la personería jurídica.

El Art. 33.7 del Código Penal Español establece las siguientes penas para las personas jurídicas:

- a) Multas ya sea proporcional o en cuotas.
- b) Disolución, eliminando cualquier tipo de actividad que pueda realizar así sea lícita.
- c) Suspensión de actividades por un plazo no mayor de 5 años.
- d) Clausura de establecimientos y locales que no exceda de 5 años.
- e) No podrá realizar actividades en el futuro por las cuales se haya generado el delito en un plazo no mayor de 15 años.
- f) Inhabilitación para contratar con el Estado tampoco podrá recibir ningún beneficio del mismo, ejemplo ningún beneficio fiscal o seguridad social es un plazo no mayor de 15 años.
- g) Se le intervendrá judicialmente para salvaguardar los derechos de los trabajadores y acreedores en un periodo no mayor de 5 años.

III.1 Países de América Latina que aplican responsabilidad penal y administrativa a las personas jurídicas:

Tabla 3

Lista de países de América Latina que aplican responsabilidad penal y administrativa a las personas jurídicas

País	ley
Argentina	Ley 27.401, que establece la responsabilidad penal de las personas jurídicas por delitos de corrupción, lavado de activos y otros delitos graves.
Chile	Ley 20.393, que establece la responsabilidad penal de las personas jurídicas por ciertos delitos económicos, financieros y ambientales.
Colombia	No existe una ley específica que establezca la responsabilidad penal de las personas jurídicas, pero la Ley 1778 de 2016 establece la responsabilidad de las personas jurídicas por delitos de corrupción.
México	La Ley General de Responsabilidad Administrativa regula la responsabilidad administrativa de las personas jurídicas por actos de corrupción y otras conductas ilícitas, pero no establece una responsabilidad penal en sí misma. Sin embargo, el Código Penal Federal de México también contempla disposiciones sobre la responsabilidad penal de las personas jurídicas en su artículo 421.
Brasil	Ley 12.846/2013, conocida como la "Ley Anticorrupción", que establece la responsabilidad penal de las personas jurídicas por actos de corrupción y otros delitos relacionados. Responsabilidad administrativa: Además, Brasil cuenta con regulaciones administrativas relacionadas con la prevención y sanción de actos de corrupción, aunque no existe una ley específica que establezca la responsabilidad administrativa de las personas jurídicas en este sentido

III.2 Países de Europa que aplican responsabilidad penal y administrativa a las personas jurídicas:

Tabla 4

Lista de países de América Latina que aplican responsabilidad penal y administrativa a las personas jurídicas.

País	ley
Reino Unido	<p>Responsabilidad penal: En el Reino Unido, la Ley de Soborno de 2010 establece la responsabilidad penal de las personas jurídicas por delitos de soborno.</p> <p>Responsabilidad administrativa: Además de la responsabilidad penal, el Reino Unido cuenta con regulaciones administrativas relacionadas con la prevención y sanción de actos de corrupción y otras conductas ilícitas.</p>
Francia	<p>Responsabilidad penal: Francia ha implementado la Ley Sapin II, que establece la responsabilidad penal de las personas jurídicas por actos de corrupción, lavado de activos y otros delitos graves.</p> <p>Responsabilidad administrativa: Además de la responsabilidad penal, Francia cuenta con regulaciones administrativas para prevenir y sancionar actos de corrupción y otras conductas ilícitas.</p>
Alemania	<p>Responsabilidad penal: En Alemania, la Ley de Lucha contra la Corrupción establece la responsabilidad penal de las personas jurídicas por delitos de corrupción y otros delitos relacionados.</p> <p>Responsabilidad administrativa: Alemania también ha implementado regulaciones administrativas para prevenir y sancionar actos de corrupción y otras conductas ilícitas, aunque no existe una ley específica que establezca la responsabilidad administrativa de las personas jurídicas de manera independiente.</p>
Italia	<p>Responsabilidad penal: Italia cuenta con la Ley 231/2001, que establece la responsabilidad penal de las personas jurídicas por ciertos delitos, incluidos los delitos de corrupción.</p> <p>Responsabilidad administrativa: Además de la responsabilidad penal, Italia cuenta con regulaciones administrativas para prevenir y sancionar actos de corrupción y otras conductas ilícitas.</p>
Brasil	<p>Ley 12.846/2013, conocida como la "Ley Anticorrupción", que establece la responsabilidad penal de las personas jurídicas por actos de corrupción y otros delitos relacionados. Responsabilidad administrativa: Además, Brasil cuenta con regulaciones administrativas relacionadas con la prevención y sanción de actos de corrupción, aunque no existe una ley específica que establezca la responsabilidad administrativa de las personas jurídicas en este sentido</p>

En oriente tenemos a China, Japón y Corea del Sur que aplican responsabilidad penal y administrativa a las personas jurídicas

IV. Conclusiones

Somos un país pobre a causa de la corrupción y ello implica también América Latina

Regular con mayor diligencia el buen gobierno corporativo y sancionar drásticamente a las empresas que se encuentran bien solo de papel, y en la realidad son grandes empresas corruptas.

La responsabilidad autónoma de las personas jurídicas se encuentra señalada en el Art. 4 de la Ley 30424 donde expresa su autonomía de la responsabilidad penal de las personas naturales. Es decir, si se extingue la acción penal hacia la persona natural no la extingue hacia las personas jurídicas.

Las empresas deben tener una cultura de prevención a través de los modelos de compliance penal o criminal soportada en el Art. 17 de la Ley 30424: *"la persona jurídica se excepta de delito de cohecho activo transnacional sí implementa antes del delito"*

un modelo de prevención adecuado a su naturaleza, riesgo, necesidades y características a través de medidas de vigilancia y control idóneas para prevenir el delito”.

RELACIÓN ENTRE LA LICITUD DE LA EMPRESA Y LA RECAUDACIÓN FISCAL EN EL ECUADOR

María Alexandra Naranjo Naranjo
Katia C. Yépez Padilla

I. Introducción

Bajo la tutela de los artículos 66, numeral 15 y 283 de la Constitución de la República, la libertad de empresa es un derecho reconocido para las personas en el Ecuador; sin embargo, este derecho no es absoluto en tanto la norma de máxima jerarquía previene en su artículo 83, numerales 1 y 15 la responsabilidad de los ciudadanos de acatar la Constitución y la ley; así como, de pagar los tributos correspondientes. En ese sentido, quien decida ejercer una actividad empresarial en el país, si bien podrá hacer uso de los mecanismos que le provee el sistema económico, su actividad debe enmarcarse dentro de los presupuestos que previene la ley; así como, sujetarse al pago del importe fiscal que le corresponda en dicha actividad.¹

El Grupo de Acción Financiera Internacional (GAFI), a través de la unidad de análisis financiero y económico, en su última evaluación nacional de riesgos al Ecuador (ENR 2014-2018), estableció que el nivel de amenaza en el país se ubicaba en categoría media en cuanto a ciertas actividades ilícitas que promueven el lavado de activos y el financiamiento del terrorismo, entre las que se puede identificar al tráfico de estupefacientes, la corrupción y evasión fiscal.

El 09 de enero de 2024, el presidente de la República del Ecuador, a través de Decreto Ejecutivo No. 111, reconoció la existencia de un conflicto armado interno en el país sobre la base de datos proporcionados por la Policía

Nacional que ponía en evidencia la proliferación de estructuras de crimen organizado en el territorio ecuatoriano; y, si bien este acto jurídico tiene la intención de activar diversos mecanismos que le permitan al Estado neutralizar las células delictivas identificadas, nos autoriza también a abordar la discusión, no solo desde la perspectiva de seguridad pública sino también social, política, económica y por supuesto fiscal.

Parece simple responder a la pregunta de si un Estado puede o no tributar sobre ingresos ilícitos. Todos opinaremos desde un horizonte ético, moral, práctico, jurídico o económico, pero la realidad es que entre la pregunta y la respuesta se entrelazan una serie de hechos que desdibujan la línea entre el ingreso lícito e ilícito, haciendo de este dilema un asunto complejo de resolver.

El lavado de activos procura que en la sucesión de hechos económicos, al menos uno, le provea de aparente licitud a las ganancias obtenidas de la actividad ilegal. Para ello, se construye un esquema ficticio con empresas fachada o se inyecta dinero de origen ilegal en compañías con actividades legítimas. Entonces, la pregunta inicialmente planteada se diversifica en una serie de interrogantes que deben ser examinadas con mayor prolijidad porque, en el momento en que ya se configura el hecho generador de un tributo, debemos preguntarnos si procede o no el ingreso fiscal. Las situaciones que pueden provocarse son tan diversas que tal vez no corresponda una única respuesta. Lo que sí cabe es plantearnos la discusión y prever soluciones porque, aun cuando hoy sea el Ecuador quien está en la palestra pública por esquemas de crimen organizado, resultaría algo ingenuo pensar que el problema se limita con fronteras territoriales.

De acuerdo con los datos estadísticos ofrecidos por el Servicio de Rentas Internas

¹ Para el año 2023, de acuerdo con el Instituto Nacional de Estadísticas y Censos INEC, en el Ecuador se encontraban registradas alrededor de 1.246.162 empresas. Instituto Nacional de Estadísticas y Censos INEC, Registro Estadístico de Empresas (REEM) en: <https://www.ecuadorencifras.gob.ec/directoriodeempresas/> [fecha de consulta: 09/05/2024]

del Ecuador, al año 2023, la administración tributaria ha logrado identificar alrededor de 1.080 empresas fantasmas, que en facturas falsas han gestionado alrededor de 3.564 millones de dólares de los Estados Unidos de América². De ello, hay que precisar que la calificación que hace la administración tributaria con respecto a sujetos pasivos con transacciones supuestas o inexistentes tiene una connotación netamente de control tributario; es decir, que este esquema de calificación persigue exclusivamente prácticas de evasión tributaria y por lo tanto no tiene efectos jurídicos para otros ámbitos como el societario, financiero o penal; en ese sentido, para hablar de fraude fiscal, necesariamente se debe obtener una resolución judicial que así lo determine.

Ahora, cuando la motivación para generar una compañía de papel no es precisamente la evasión de tributos sino más bien se inclina hacia un tema de blanqueo de capitales provenientes de actos delictivos o que intentan justificar actos de corrupción, el elemento en cuestión no es el gasto fiscal sino el ingreso como base gravable de impuestos; y para ello, es importante tener en cuenta que la determinación del origen de un ingreso es un asunto sumamente difícil de identificar y demanda de la autoridad de control ciertas estimaciones que no necesariamente resultan en favor de la recaudación tributaria. Entonces ¿Es consecuente con la función esencial de la administración tributaria emprender procesos para verificar la licitud de la empresa? ¿Y qué efecto jurídico tendría que la administración tributaria cuestione su licitud?

Este trabajo no solo intenta vislumbrar la posición del Estado ecuatoriano ante la paradoja de gravar ingresos ilícitos, sino también identificar los desafíos a los que se enfrenta la autoridad fiscal por ingresos de los que tiene indicios sobre su origen o no logra determinar su fuente. Es decir, más allá de que

sea o no la intención del Estado ecuatoriano tributar este tipo de rentas, hay que dilucidar si efectivamente la opción existe. Pues, tal y como se producen los hechos económicos y sus efectos jurídicos, en contraste con las competencias y facultades de la autoridades administrativas y jurisdiccionales en materia fiscal, gravar o no las actividades de empresas ilícitas no se constituye precisamente en una decisión de gestión, sino más bien en la resulta de un acto jurídico consolidado.

II. Empresa lícita

II.1. Margen entre la empresa lícita e ilícita.

Dado que la libertad de empresa es un derecho garantizado por la Constitución de la República del Ecuador, el Estado no sólo está obligado a respetarla, sino también a adoptar políticas públicas que la promuevan y protejan. Bajo este paraguas constitucional, se ampara cualquier actividad económica impulsada por una persona o grupo de personas en el territorio ecuatoriano con fines lucrativos, a excepción de aquellas que sean contrarias a la ley.

Para estos efectos, es importante distinguir la empresa lícita de aquella que es legal o legítima, una empresa es legal porque se ejerce en apego a la ley, y legítima cuando se conforma dentro de las condiciones que la ley previene pero, la empresa es lícita sólo porque excluye aquellas actividades que la ley califica como delito; por lo tanto, no toda empresa ilegítima es ilícita, ni toda empresa con actividad ilegal llega a ser ilícita, matices importantes porque, para el tema fiscal solo los ingresos provenientes de actividades ilícitas estarían en discusión en cuanto a su gravamen. Por ejemplo: una persona que ejerce actividades económicas sin haber obtenido su registro único de contribuyentes es una persona con actividad económica ilegítima, pero sus ingresos son tributables, indistintamente de si aquellos se percibieron sin haber obtenido el registro tributario. Del mismo modo, puede que una compañía que presta servicio público de transporte no haya actualizado su permiso en la dirección nacional de tránsito, esta compañía tendrá ingresos gravables aun cuando la prestación

² Servicio de Rentas Internas, Empresas fantasmas e inexistentes, sociedades y personas naturales con actividades supuestas y/o transacciones inexistentes en: <https://www.sri.gob.ec/empresas-fantasma#estad%C3ADsticas> [fecha de consulta: 09/05/2024]

del servicio no haya sido autorizada por el ente competente. Sin embargo, si los ingresos de una empresa provienen del tráfico de armas, tales valores son ingresos ilícitos, y es donde centramos esta discusión.

La empresa ilícita, al contrario de aquella que resulta ilegítima o ilegal, se oculta a través de actos económicos y jurídicos aparentes; en ese sentido, hablamos de empresa lícita cuando se trata de una actividad auténtica, no prohibida por la ley; por lo dicho, para hablar de una empresa ilícita no sólo debería verificarse si la actividad económica es aparente sino además que dicha apariencia tenga en su trasfondo una actividad delictiva. Pero llegar a la conclusión de empresa ilícita no es cosa menor porque, como en algún momento se lo mencionó, la ilicitud de una empresa, para que produzca efectos jurídicos, debe derivarse de un proceso jurisdiccional que persiga resolver esta cuestión, premisa que tiene sustento en preceptos constitucionales atinentes a los derechos de las personas, plasmados en el marco jurídico de todos los países con fundamento democrático.

La presunción de inocencia es uno de los óbices con los que cuentan las personas para evitar actos arbitrarios del Estado, en el caso del Ecuador, la Constitución de la República previene en su artículo 76, numeral 2 que: *“Art. 76.- En todo proceso en el que se determinen derechos y obligaciones de cualquier orden, se asegurará el derecho al debido proceso que incluirá las siguientes garantías básicas: (...) 2. Se presumirá la inocencia de toda persona, y será tratada como tal, mientras no se declare su responsabilidad mediante resolución firme o sentencia ejecutoriada.”* En ese sentido, la presunción de inocencia es un derecho inherente a las personas (naturales o jurídicas), lo que quiere decir que es un derecho que les acompaña en todo momento y ámbito. Además, en función de la presunción de inocencia, corresponde al Estado probar los hechos que imputa, quedando la persona relevada de aportar prueba para demostrar su inocencia. Igualmente, debemos recordar que la presunción de inocencia permanece hasta

que exista una sentencia firme o ejecutoriada; es decir, aquella sobre la cual ya no cabe un recurso ulterior y en consecuencia no puede ser modificada. La existencia de estos preceptos constitucionales, ciertamente necesarios como garantías del debido proceso, implica también un límite para la administración fiscal, no sólo en cuanto al enfoque de sus procesos sino además en cuanto al resultado de sus actos de control porque es evidente que la ilicitud de una empresa no puede ser cuestión que se discuta en el acto administrativo, lo único que puede provenir de las gestiones de la autoridad fiscal son indicios de un asunto en concreto que deba ser derivado a la autoridad competente, en el caso ecuatoriano fiscalía, para su respectiva investigación.

II.2. Impacto de la legalidad en la actividad empresarial: consecuencias sociales y económicas de la actividad Ilícita

Sin realizar mayores reflexiones podemos afirmar que el nivel de integridad empresarial en un país refleja la salud moral del Estado; por lo tanto, cuando la ilicitud es una constante en el sistema económico ciertamente que el nivel de confianza en la estructura política, pública y de administración de justicia disminuye y acarrea otras consecuencias como:

- Afectación a los principios de libre competencia en tanto, las compañías fundadas en capitales ilícitos, no intentan obtener ingresos sino más bien atribuirles una aparente legitimidad a los ya conseguidos; y en ese sentido, sus políticas de mercado no son auténticas y perjudican a las empresas que sí actúan verídicamente bajo el mismo rol del negocio donde funcionan las empresas fachada.
- Especulación en el mercado debido a que los capitales ilícitos generalmente se colocan en inversiones riesgosas que prometen altos réditos o también se destinan a la adquisición de inmuebles; y dado esas conductas, el mercado interno varía bajo los hitos económicos y financieros impuestos por estas empresas.

- Desaceleración económica del país; pues, al no existir una actividad económica real no se impulsan otros sectores como el laboral o el de prestación de servicios.
- Desinversión de capitales saludables ante la falta de seguridad pública, financiera y política.
- Degradación social interna; ya que, las personas al ser testigos del vertiginoso ascenso de quienes emprenden este tipo de actividades sin encontrar un sistema sancionador robusto y virtuoso, desvalorizan los preceptos morales y sociales preconcebidos para actuar según esta nueva realidad distorsionada.
- Además, el gasto público del Estado cada vez más se ve condicionado por temas de seguridad pública, repercutiendo en el presupuesto de otras áreas esenciales como la salud o educación.³

El Ecuador, además de prever en su marco jurídico, sanciones privativas de libertad para los delitos de lavado de activos, el testaferrismo, así como al terrorismo y su financiamiento, contempla disposiciones legales a través de las cuales se permite el comiso de los bienes, fondos o activos utilizados para financiar o cometer el delito; también aquellos productos del delito, aun cuando se mezclen con los adquiridos de fuente lícita; así como, los ingresos o beneficios derivados de los bienes productos del delito. En estos casos, los bienes muebles e inmuebles comisados son transferidos definitivamente a la institución encargada de la Administración y Gestión Inmobiliaria del Estado que podrá disponer de aquellos para su regularización.⁴

En este punto resulta de interés abordar la figura del comiso; sobre el cual, las corrientes

³ Blanco Cordero Isidoro, Caparros Eduardo, Prado Víctor, Santander Gilmar, Zaragoza Javier; Combate al Lavado de Activos desde el sistema judicial, Washington D.C., Departamento contra la Delincuencia Organizada Transnacional de la Secretaría de Seguridad Multidimensional de la Organización de los Estados Americanos, 5ta edición, pág. 37-43

⁴ República del Ecuador, Código Orgánico General Penal, Suplemento del Registro Oficial 180 de 10 de febrero de 2014, art. 69.

doctrinarias han previsto que este concepto bien puede surgir como una sanción accesoria (que es cómo está legislado en el Ecuador), como una consecuencia civil del hecho punible o como una consecuencia accesoria a la responsabilidad penal y civil, “de esta manera, el Estado en aplicación del *ius puniendi* le añade a la sentencia condenatoria un efecto adicional que consiste en hacer suyos los instrumentos que sirvieron para cometer un delito o privar de las ganancias obtenidas con el hecho punible al resulte penalmente responsable”⁵. En ese contexto, hay que dejar por sentado que cualquier ingreso obtenido por una actividad ilícita, ya sea de fuente directa o indirecta, no puede permanecer en el patrimonio de los infractores, los estados asumen su tenencia para que, con sentencia ejecutoriada, dichos bienes pasen definitivamente a su propiedad. De esta manera, los activos y beneficios obtenidos ilícitamente son regularizados al ser puestos a disposición de la administración pública para beneficio de la comunidad.

Sin perjuicio de lo anterior, lograr identificar el patrimonio delictivo de organizaciones criminales es tan difícil como determinar el propio hecho punible; y recuperarlo resulta aún más complicado; dado que no está consolidado en un solo país o individuo. La gestión de investigación y recuperación demanda mucha inversión de fondos públicos, tiempo y cooperación internacional; y, lamentablemente, no siempre se obtienen buenos resultados⁶.

⁵ Campos José Luis, Consideraciones sobre la figura del comiso en el derecho penal y procesal penal costarricense, <https://www.corteidh.or.cr/tablas/r32679.pdf> Págs. 156-159.

⁶ Como ejemplo: En el caso que la Fiscalía General del Estado denomina como “*Banco Territorial*” en el que se detectó que ingresó al sistema financiero del país alrededor de 300 millones de dólares de los Estados Unidos de América a través del sistema unitario de compensación regional de pagos por exportaciones simuladas, en el sistema de justicia únicamente se ha logrado obtener medidas cautelares sobre activos de la rededor 7.8 millones de Dólares de los Estados Unidos de América. Fiscalía General del Estado, Informe de labores

III. Alcance del deber de contribuir del ciudadano

III.1. Obligaciones fiscales de las empresas

Como se mencionó, la libertad de empresa es un derecho constitucional garantizado en Ecuador pero esta libertad no es absoluta. Según el artículo 83 de la Constitución de la República, todos los ciudadanos tienen la responsabilidad de cumplir con las leyes y pagar los tributos establecidos. Los tributos son la principal fuente de ingresos del Estado, y a través de ellos, la administración pública busca satisfacer las necesidades básicas de la sociedad y reducir la desigualdad, convirtiéndose así en un elemento fundamental del contrato social.

La política fiscal en el Ecuador no tiene solo un fin presupuestario pues busca la redistribución de la riqueza, estimular el empleo, así como las conductas ecológicas y económicas responsables;⁷ Bajo esos presupuestos, la actividad empresarial, al ser eje primario del sistema socio económico del país es por un lado la directamente influenciada por la política fiscal y a su vez la promotora de que dicha política cumpla con sus objetivos constitucionales. En consecuencia, el pago de tributos, la empresa y el desarrollo social se encuentran interrelacionados; de tal forma que, el país no puede salir adelante sin la inversión social que el pago del importe fiscal permite, ni la empresa puede desarrollarse a plenitud si el país no cuenta con un sistema socio-económico estable. En función de lo anterior, la actividad empresarial está obligada a pagar tributos desde un punto de vista jurídico, en cuanto así lo dispone la ley; desde una perspectiva social, porque así contribuye al desarrollo del país; y, desde un punto de vista particular pues, en cuanto más sólida sea la economía, mejores

oportunidades tendrá la empresa para prosperar.

El sistema fiscal en el país está soportado en impuestos directos e indirectos, siendo los más representativos entre ellos el impuesto a la renta y el impuesto al valor agregado⁸; de acuerdo con datos proporcionados por el SRI, para el año 2023, la recaudación anual por IVA fue superior a lo recaudado en el impuesto a la renta; en ese sentido, el Estado ecuatoriano está obteniendo mayor recaudación (alrededor de un 30%) por operaciones de consumo que por la renta (utilidad) de los contribuyentes. En una publicación del Banco Central del Ecuador, se estableció que: “Para el año 2023, según cifras preliminares del Ministerio de Economía y Finanzas (MEF), el déficit global del SPNF alcanzó los USD 3.811 millones, es decir, 3,1% del PIB nominal. (...)”;

Para el año 2024, dada la disminución de ingresos petroleros por el cierre del bloque 43-ITT; así como, la caída en la recaudación de impuestos por una desaceleración de la economía, se estima que las necesidades de financiamiento fiscal superen los USD 9.000 millones. También se debe considerar que el Estado requerirá recursos adicionales para fortalecer la seguridad interna.⁹; esta situación, de acuerdo con el Banco Central, provocaría la contractura de la economía

⁸ Para el año 2023, el SRI logró recaudar alrededor de 5.916 millones de dólares de los Estados Unidos de América por IR y 8.868 millones de dólares entre IVA interno e importaciones. Servicio de Rentas Internas, Boletín técnico anual, Informe de recaudación tributaria Año 2023, Recaudación: Variación por impuesto; Tabla No. 1. Evolución de la recaudación por Impuesto Enero – diciembre 2023/2022. Pág. 2

⁹ Banco Central del Ecuador, el adecuado funcionamiento de la dolarización requiere de un urgente ordenamiento integral de las finanzas públicas <https://www.bce.fin.ec/boletines-de-prensa-archivo/el-adecuado-funcionamiento-de-la-dolarizacion-requiere-de-un-urgente-ordenamiento-integral-de-las-finanzas-publicas#:~:text=Para%20el%20a%C3%B1o%202023%2C%20seg%C3%BAn,%20C1%25%20del%20PIB%20nominal.> [fecha de consulta: 11/05/2024]

ecuatoriana; dado que, se presentan dificultades en la cadena de pagos y se limitaría el acceso a financiamiento externo apropiado.

En ese sentido, si aun antes la recaudación fiscal tenía un papel representativo en el ámbito socio económico del país, hoy es determinante para su estabilidad. Por lo que, el gobierno está obligado a adoptar políticas fiscales que, por una parte, logren conseguir mayor recaudación por rentas generadas en la actividad económica y, por otra, disminuya de manera significativa las prácticas de planificación agresiva o evasión fiscal.

III.2. Responsabilidad del contribuyente en la recaudación fiscal

Quienes realizan actividades económicas en el país, en términos generales, están sujetos al pago de tributos y, bajo esa premisa, las responsabilidades adquiridas se suceden tanto en el ámbito material como formal. De esta manera, la normativa tributaria señala que: La determinación por el sujeto pasivo se efectuará mediante la correspondiente declaración, una vez que se configure el hecho generador del tributo, esta declaración es definitiva y vinculante para el sujeto pasivo;¹⁰ por otro lado, afirma que las sociedades y personas naturales (que cumplan con el mínimo de ingreso bruto) están obligadas a llevar contabilidad y declarar en base a los resultados que de ella se desprendan y que a su vez serán reflejo de sus estados financieros¹¹, por lo tanto, en la relación fiscal entre sujeto pasivo y activo, el sujeto pasivo es el primer llamado por la ley a establecer en su acto de determinación la existencia del hecho generador, la base imponible y la cuantía del tributo¹².

Ahora, la calificación de acto jurídico de determinación tributaria con carácter vinculante y definitiva, que la ley le atribuye a la declaración fiscal, implica que el sujeto pasivo es, no solo responsable por la información económica consignada en su declaración, sino además, que aquel no puede desconocer los hechos allí establecidos. Estas características son sin duda relevantes. En tanto, si en la declaración tributaria se evidencia la configuración de un tributo en favor del sujeto activo, la empresa está obligada a cancelar dicho tributo a la administración fiscal porque, de no hacerlo, el ente recaudador tiene la posibilidad de activar su facultad coactiva e iniciar el proceso de recaudación forzosa. Por otro lado, si la administración tributaria pretende desconocer los hechos y resultados fiscales consignados por el sujeto pasivo en su declaración fiscal, solo puede hacerlo, a través del ejercicio de su facultad determinadora, con la emisión de un nuevo acto de determinación tributaria.

De lo dicho, si una empresa con actividad aparente o fundada en capitales ilícitos efectúa una declaración tributaria en la que determina todos los componentes de la relación fiscal (alegando una actividad empresarial lícita) y llega a establecer la existencia de un tributo, la recaudación fiscal es un hecho previsible; en tanto, existe un acto de naturaleza tributaria que surte efectos jurídicos inmediatos y que no pueden ser relevados sino en la forma que previene la ley, hacerlo de otra manera, implicaría un acto ineficaz y atentaría en contra del debido proceso.

IV. Potestad tributaria del Estado: naturaleza y límites

Hasta inicio del siglo pasado se consideraba que el poder tributario del Estado encontraba fundamento sobre la sola base de la soberanía estatal como rector de la vida pública y la necesidad de recaudar tributos: Es decir, la relación del contribuyente con el Estado siempre estuvo catalogada como un vínculo de poder, de imperio. Sin embargo, en la actualidad, el tributo pasa a ser visto como instrumento de libertad, pues les permite a los

¹⁰ República del Ecuador, Código Tributario, Suplemento del Registro Oficial 38 del 14 de junio de 2005, art. 89.

¹¹ República del Ecuador, Ley de Régimen Tributario Interno, Suplemento del Registro Oficial 463 del 17 de noviembre de 2004, arts. 19, 21.

¹² República del Ecuador, Código Tributario, Suplemento del Registro Oficial 38 del 14 de junio de 2005, art. 87.

individuos el ejercicio de sus derechos fundamentales. Esta noción de poder tributario se evidencia en la Constitución de la República del Ecuador cuando menciona en el artículo 286 que las finanzas públicas se manejarán de forma sostenible, procurarán la estabilidad económica y que los egresos permanentes, entendidos aquellos como los destinados para educación, salud, justicia, entre otros, se deben financiar con ingresos permanentes; es decir, con tributos.

La Administración pública, a través de la entidad competente, tiene a su cargo la gestión tributaria que comprende, entre otras, la facultad determinadora, que de acuerdo con el artículo 68 del Código Tributario constituye: *“El acto o conjunto de actos reglados realizados por la administración activa, tendientes a establecer, en cada caso particular, la existencia del hecho generador, el sujeto obligado, la base imponible y la cuantía del tributo. El ejercicio de esta facultad comprende: la verificación, complementación o enmienda de las declaraciones de los contribuyentes o responsables; la composición del tributo correspondiente, cuando se advierta la existencia de hechos imposables, y la adopción de las medidas legales que se estime convenientes para esa determinación.”*

La norma ha previsto que el ejercicio de la facultad determinadora de la administración tributaria sea una actividad reglada; por lo tanto, sólo puede ejercerse en la medida que la ley así lo prevea; y si bien, la disposición del artículo 68 del Código Tributario admite que la autoridad administrativa pueda verificar o enmendar las declaraciones fiscales de los contribuyentes, aquella se limita en cuanto a los conceptos sobre los cuales se puede ejercer esta facultad; es decir: la existencia del hecho generador, el sujeto obligado, la base imponible y la cuantía del tributo; siendo así, bien puede la administración tributaria verificar, en cada caso concreto, si el hecho generador se produjo; sin embargo, examinar la licitud de la actividad empresarial determinada por el contribuyente como legítima no está dentro de las competencias de la autoridad fiscal. En ese sentido, si un contribuyente, de acuerdo con su contabilidad

y declaración tributaria, obtuvo ingresos por la compra venta de bienes inmuebles, la administración tributaria está en la facultad de establecer si efectivamente se llevó a cabo el hecho económico (la transacción) base imponible (si el valor reportado por el contribuyente es real) cuantía del tributo (si se cuantificó de manera debida el importe fiscal); sin embargo, si la administración tributaria llega a la conclusión de que el hecho generador no se produjo (acto económico aparente) no está en su facultad llegar a determinar si la fuente de origen es de naturaleza ilícita; este último presupuesto no podría ser considerado como una declaración sostenible jurídicamente en el acto administrativo tributario, por cuestiones que ya se explicaron anteriormente.

V. Definición de renta

V.1. Concepto de renta en el ámbito tributario

Cómo se había previsto, dentro de los impuestos relevantes en el ámbito fiscal ecuatoriano se encuentra aquel que grava la renta de los ecuatorianos y residentes en el Ecuador, bajo los siguientes presupuestos: Se considera como renta los ingresos de fuente ecuatoriana obtenidos a título gratuito o a título oneroso provenientes del trabajo, del capital o de ambas fuentes, consistentes en dinero, especies o servicios; y, los ingresos obtenidos en el exterior por personas naturales domiciliadas en el país o por sociedades nacionales.¹³

A su vez, dentro de los ingresos de fuente ecuatoriana, se detallan una serie de tipos de renta; sin embargo, en el año 2014 se agregó el siguiente concepto: *“Cualquier otro ingreso que perciban las sociedades y las personas naturales nacionales o extranjeras residentes en el Ecuador, incluido el incremento patrimonial no justificado.”* Ahora, el Código Orgánico Integral Penal, en su artículo 297, previene como delito al enriquecimiento privado no justificado, señalando: *“La persona*

¹³ República del Ecuador, Ley de Régimen Tributario Interno, Suplemento del Registro Oficial 463 del 17 de noviembre de 2004, art 2.

que obtenga para sí o para otra, en forma directa o por interpuesta persona, incremento patrimonial no justificado mayor a doscientos salarios básicos unificados del trabajador en general¹⁴, será sancionada con pena privativa de libertad de tres a cinco años.” En ese sentido, el incremento patrimonial no justificado representa en sí mismo un delito penado por la ley ecuatoriana, siempre y cuando se supere el monto económico previsto por la norma penal (actualmente alrededor de 92.000 dólares de los Estados Unidos de Norteamérica); por lo que, el numeral 10 del artículo 8 de la Ley de Régimen Tributario Interno se podría interpretar en el sentido de que constituye un ingreso fiscal el incremento patrimonial no justificado hasta el monto en el cual dicho incremento sea calificado por la ley como un delito, en este último caso ya no se trataría de un ingreso tributable pues estaríamos frente a una renta ilícita.

Además, la Corte Nacional de Justicia del Ecuador, máximo órgano de justicia jurisdiccional, tiene el criterio de que para que la autoridad fiscal pueda considerar un rubro económico como ingreso, en función del artículo 2 de la Ley de Régimen Tributario Interno y 311 del Código Orgánico General de Procesos¹⁵, está obligada a determinar que aquellos constituyen ingreso fiscal¹⁶. Por lo tanto, en función de la decisión de los órganos jurisdiccionales, cuando la administración fiscal emite actos de determinación con la

intención de modificar la base gravable de renta con la inclusión de nuevos ingresos, no sólo debe establecer la existencia de aquellos sino además identificar si los mismos provienen del capital, trabajo o ambas fuentes porque, a criterio del órgano jurisdiccional, el importe sólo puede surtir efecto si se trata de una renta concebida como tal por la ley.

V.2. Impacto de la licitud de los ingresos en la determinación de la renta gravable

De lo hasta aquí explicado es evidente que, sin necesidad de que la norma sea explícita al respecto, únicamente forma parte del acervo fiscal aquella recaudación que se genera en la actividad económica de empresas lícitas. En ese sentido, el Estado no debería intentar incluir en su recaudación ingresos que se generan en actividades prohibidas por la ley; sin embargo, teniendo en cuenta que los capitales de empresas ilícitas no se incluyen en el mercado de manera clara sino más bien se encubren con actividades aparentemente legítimas, la autoridad fiscal no puede descartar estos ingresos sino cuando exista una sentencia ejecutoriada que declare la ilicitud de la empresa. En sí, lo único que está en poder de la administración fiscal es que cuando ejecute su facultad determinadora, si de ella se desprende que la actividad económica de una empresa carece de sustancia material, traslade sus hallazgos a la unidad competente para que verifique la existencia de un delito y de ser el caso se ponga en conocimiento de las autoridades que investigan delitos. Queda entonces en duda la parte tributaria, no por la licitud de la empresa sino porque, la autoridad fiscal, si se permite desconocer la fuente del ingreso declarado, para poder gravar ese ingreso, debe atribuirle otra fuente legítima; caso contrario, bajo la lógica aplicada en tribunales de justicia ecuatorianos, esta determinación no sería ratificada en sede jurisdiccional.

Siendo así, ¿Puede señalarse al Estado como un beneficiario silencioso de las actividades delictivas que se emprendan en su territorio? Desde una perspectiva jurídica, no. En el sentido de que el Estado, en la tarea de percibir tributos actúa bajo presupuestos de buena fe. Es decir, se presume que todas las

¹⁴ El salario mínimo en el Ecuador, para el año 2024 es de USD 460.

¹⁵ República del Ecuador, Código Orgánico General de Procesos, Suplemento del Registro Oficial 506 del 22 de mayo de 2015, art. 311.- Validez y eficacia de las actuaciones de la administración pública. Son válidos y eficaces los actos del sector público expedidos por autoridad pública competente, salvo que se declare lo contrario.

Con respecto a los actos tributarios impugnados, corresponderá a la administración la prueba de los hechos o actos del contribuyente, de los que concluya la existencia de la obligación tributaria y su cuantía.

¹⁶ Corte Nacional de Justicia, Sala Especializada de la Corte Nacional de Justicia, sentencia de casación No. 17510-2021-00065, 09 de febrero de 2024.

actividades empresariales que generen ingresos tributables son lícitas, y por lo tanto, no habría motivo para cuestionar al Estado por la sola recepción del ingreso fiscal declarado. El Estado es el primer interesado en que la economía del país se desligue de las estructuras de crimen organizado, y por ello, actúa en las esferas correspondientes para lograr cumplir con ese cometido. El control tributario constituye un soporte en la gestión; sin embargo, la disgregación de ingresos tributarios únicamente procede cuando existe certeza con relación a la naturaleza de la actividad que los genera.

VI. Efectos tributarios de la licitud de las rentas sujetas a tributación

VI.1. Solo es ingreso (gravable) el que deviene de una renta lícita

La cuestión fundamental en la determinación de la tributación de ingresos se centra en la licitud de las rentas generadas por actividades económicas. La premisa de que solo los ingresos legales son susceptibles de tributación se sustenta en la base ética y legal del sistema fiscal, donde la legalidad de los ingresos actúa como criterio fundamental para determinar si es sujeto de gravamen. Sin embargo, planteamos como punto de flexión sobre esta premisa, el que en la administración tributaria ecuatoriana bajo la legislación como está dada, exija la determinación y recaudación de tributos sin miramientos a un posible origen ilícito de las rentas, en ejercicio de su deber y parte de las facultades de las entidades que la conforman como representantes del Estado. Lo que nos lleva a considerar la posibilidad de gravar las rentas provenientes de actividades económicas en general como resultado del ejercicio de la potestad tributaria y no como una contradicción en sí misma del Estado por beneficiarse de tributos generados en actividades ilícitas. Dicho de otro modo, no se pretende que con la determinación y cobro de rentas se legitimen ganancias ilícitas sino que se evidencie como una realidad posible el que el ejercicio de las actividades fiscales derive en la tributación de aquellas rentas cuya

fuente de origen y su licitud no es aún determinada.

En línea con lo dicho, “*la tributación sería procedente aunque el acto sometido a la misma sea ilícito*”¹⁷ y así lo han sostenido varios estudiosos del tema con quienes también coincidimos en que es no solo importante sino necesario dilucidar “*qué circunstancias fueron fijadas por el legislador como presupuesto necesario para la subsunción de la ganancia en cada componente de la renta*”¹⁸. Sin embargo y como ya lo hemos dicho, la identificación de rentas ilícitas presenta desafíos significativos para la administración tributaria. La determinación precisa e inequívoca de la ilegalidad de ciertos ingresos requiere procesos judiciales que van más allá de la competencia tributaria tradicional y que no solo se llevan por otras autoridades competentes sino que se impulsan en procesos distintos. La distinción entre ingresos lícitos e ilícitos no siempre es clara ni fácil de establecer, especialmente cuando se trata de actividades económicas encubiertas o transacciones fraudulentas. Como ejemplo de ello tenemos un caso que se discutía ante la corte de casación ecuatoriana, en el que mediante sentencia que dejaba sin efecto los tributos determinados estableció: “*v) En conclusión, la Sala juzgadora ha ignorado y por tanto no ha aplicado el artículo 8 de la Ley de Régimen Tributario Interno, a efecto de discernir cuáles de los ingresos en las cuentas bancarias del sujeto pasivo TCSP corresponden a renta gravable o tributables con el impuesto a la renta, y cuales ingresos no lo son...*”¹⁹. Es decir, que se cuestionó el que no se haya calificado el tipo de ingreso en la determinación tributaria, pero a nuestro juicio sería, no en torno a la licitud del ingreso, sino en atención a la naturaleza de este ingreso la que permite identificar si se subsume en la

¹⁷ Galarza César J, La Tributación de los Actos ilícitos, Navarra, Editorial Arazadi 2005, Pág. 251.

¹⁸ ibidem

¹⁹ Corte Nacional de Justicia, Sala Especializada de la Corte Nacional de Justicia, sentencia de casación No. 17510-2016-00045, 25 de enero de 2021.

definición que, a la luz de la legislación ecuatoriana, se entiende como renta.

Por otro lado, la legislación fiscal debe garantizar que la tributación no se convierta en un mecanismo para validar o perpetuar actividades delictivas. La exclusión de ingresos ilícitos del ámbito tributario busca mantener la integridad del sistema fiscal y preservar los principios de equidad y legalidad en la recaudación de impuestos. Pero esto no comporta que sea un deber de la administración tributaria trabajar para este fin, sino un deber de la legislación de los países el que las normas sean establecidas como parte de un sistema legal que permita cumplir los fines estatales y garantías de los derechos de los ciudadanos.

Según la legislación ecuatoriana, “*Los tributos, además de ser medios para recaudar ingresos públicos, servirán como instrumento de política económica general, estimulando la inversión, la reinversión, el ahorro y su destino hacia los fines productivos y de desarrollo nacional; atenderán a las exigencias de estabilidad y progreso sociales y procurarán una mejor distribución de la renta nacional*”²⁰, fines alineados al ejercicio de la potestad tributaria y muy distintos a los que persigue la norma penal que busca el ejercicio punitivo y preventivo del Estado para la protección de bienes jurídicos. De allí que la premisa de que solo los ingresos legales son gravables refleja la necesidad de hacer una distinción entre dos ámbitos que persiguen distintos fines.

Por un lado, si bien la administración de impuestos se debe ajustar a un sistema tributario ético y coherente con los valores legales y sociales de un país lo cual se cumple pues, *a priori*, sólo estarían sujetas a tributación y por ende son gravables las rentas lícitas, siempre que se cumpla el hecho imponible el cual será sujeto a verificación en ejercicio de la facultad determinadora del fisco. Por lo que es importante aclarar que el ejercicio de esta facultad no comprende la competencia para determinar si una renta es ilícita lo cual tampoco le corresponde hacerlo.

Por otra parte, si en una renta la administración tributaria no logra determinar su fuente de ingreso (sea el capital, trabajo o ambas fuentes), aun así debería exigir los tributos que correspondan a esta renta siempre que antes no se haya determinado la ilicitud del ingreso.

Es una realidad que se dan circunstancias por las que, desde una visión práctica, se terminaría tributando sobre ingresos provenientes de actividades ilícitas dado a que, al menos en la legislación ecuatoriana, se grava la noción de riqueza y tienen igual capacidad contributiva quienes paguen impuestos de una actividad lícita como de una que no lo sea si presenta apariencia lícita siendo que se trata de igual forma situaciones que se subsumen en el mismo hecho generador. Por lo que la identificación y tratamiento de rentas ilícitas plantea desafíos específicos para la administración tributaria, destacando la importancia de enfoques integrales que aborden tanto la legalidad como la eficacia en la recaudación fiscal.

VI.2. Deber ser de la posición de un Estado frente a un ingreso y su licitud: ¿Es deber del Estado establecer la licitud de un ingreso o basta con que determine su existencia?

En el ámbito del Derecho tributario, surge la cuestión fundamental sobre el deber del Estado en relación con la licitud de los ingresos sujetos a tributación. A lo que hemos planteado la duda: ¿Es suficiente para el Estado determinar la existencia de un ingreso o debe también evaluar su licitud?

Desde una perspectiva normativa, los sistemas tributarios establecen que los ingresos derivados de actividades ilícitas no deben ser objeto de tributación, dado que gravar tales rentas implicaría validar económicamente actividades prohibidas por la ley. Esta premisa se enmarca en principios de justicia fiscal y ética tributaria, que buscan desincentivar comportamientos ilegales y promover la legalidad en la actividad económica y no desconocemos que este sea el deber ser de la actividad Estatal. De todos modos, como hemos manifestado resulta inevitable señalar que los actos ilícitos

²⁰ República del Ecuador, Código Tributario, Suplemento del Registro Oficial 38 del 14 de junio de 2005, art. 6.

generan ganancias y que, siempre que no sea apreciable para la administración tributaria o que no se haya determinado legalmente que corresponden a hechos ilícitos, si estos hechos se encuadran en la premisas o circunstancias que dan origen a la obligación tributaria, podrían –aunque no deberían– ser susceptibles de determinación y recaudación por parte del fisco.

El contexto del derecho penal económico y la actividad empresarial plantean desafíos significativos para la determinación de la licitud de los ingresos. Se observa que los delitos económicos están estrechamente ligados a la actividad empresarial, lo que genera la necesidad de establecer responsabilidades claras en cuanto a la imputación de estos delitos sin perjuicio de lo cual esto no es parte del interés específico y menos de las competencias de la administración tributaria. Considerando la naturaleza del Estado y su potestad tributaria, se plantea si la mera existencia de un ingreso es suficiente para su consideración como sujeto de tributación, respecto de esto hemos como ya hemos dicho se grava una noción de riqueza y no sobre la fuente de la renta en sí misma, siempre que no se haya determinado la ilicitud del ingreso. Sin embargo, los desarrollos en el Derecho penal moderno y la globalización económica²¹ han llevado a reflexionar sobre la importancia de determinar la licitud de los ingresos. Actividad que, al menos hasta la fecha no incide en el ejercicio de las facultades de la administración tributaria y sus fines.

El Estado enfrenta la responsabilidad de no solo determinar la existencia de ingresos sujetos a tributación, sino también de evaluar su licitud en el contexto de un Derecho penal moderno que abarca aspectos económicos y empresariales.

VII. Conclusiones

La interacción entre la libertad de empresa y las obligaciones fiscales constituye un aspecto fundamental del orden jurídico ecuatoriano. Si bien la Constitución garantiza el derecho a emprender actividades económicas, este derecho se encuentra sujeto a las normativas tributarias que buscan asegurar la equidad y la justicia fiscal en beneficio de la sociedad.

Es esencial distinguir entre empresas que operan conforme a la ley y aquellas que se desvían hacia actividades ilícitas. La licitud en la actividad empresarial no solo refleja el respeto por el marco normativo vigente, sino también el compromiso ético y moral de los agentes económicos con el desarrollo socioeconómico del país.

Los contribuyentes tienen la responsabilidad de cumplir con sus obligaciones fiscales de manera veraz y transparente. La administración tributaria, por su parte, debe respetar los derechos constitucionales de los contribuyentes y limitar su acción a la verificación de aspectos fiscales, evitando incursionar en asuntos legales o de origen de ingresos ilícitos.

La evolución del poder tributario hacia un instrumento que garantiza derechos fundamentales refleja un cambio paradigmático en el enfoque del sistema fiscal. La gestión tributaria debe regirse por principios de legalidad, equidad y respeto al debido proceso, asegurando así el equilibrio entre las necesidades financieras del Estado y los derechos individuales de los ciudadanos.

El análisis de los efectos tributarios de la licitud de las rentas sujetas a tributación nos lleva a reflexionar sobre el vínculo entre la actividad económica lícita y la tributación. En primer lugar, se establece que solo los ingresos derivados de rentas lícitas deben considerarse gravables desde una perspectiva ética y legal. Sin embargo, se ha evidenciado que la licitud de un ingreso solo puede ser determinado por autoridad competente, hecho lo cual, el Estado no debería percibir ingresos sobre esta actividad.

La función de la administración tributaria, si bien no es establecer la licitud de las rentas, debe constituirse en un elemento de apoyo para lograr identificar empresas con actividad

²¹ Ver: Gracia Martín, Luis, *La polémica en torno a la legitimidad del Derecho Penal Moderno*, Editorial Ubijus, México, 2019.

económica aparente y de esta manera sanear el sistema económico y tributario del país.

La postura de la Corte Nacional de Justicia en el Ecuador se encamina a que para que el ingreso determinado por parte de la administración tributaria sea objeto de imposición fiscal, no basta con la identificación del mismo sino que se le debe atribuir a una actividad generadora de renta es decir a la fuente (trabajo o capital, o ambas); en ese sentido, la licitud del ingreso es presupuesto determinante en la recaudación fiscal.

CULPABILIDAD, DOLO Y CAPACIDAD DE ACCIÓN DE LA PERSONA JURÍDICA

Ivonne Alejandra Orozco González

I. Introducción

En la actualidad este tema ha sido abordado desde dos puntos de vista doctrinales, el primero de ellos, que se opone a la responsabilidad de la persona jurídica por la imposibilidad de imputación y el resto que, dispone que se sigan modelos de hetero responsabilidad o autorresponsabilidad; pero en cada uno de los postulados analizados, se categoriza la responsabilidad de los individuos frente a los delitos, para algunos autores como Puig Peña destacan que, la corriente doctrinal moderna se orienta a mantener el principio negativo de la responsabilidad ya que, admitir la capacidad criminal de las personas jurídicas, sería atacar el dogma de la personalidad de las penas, esta idea sostiene que las personas jurídicas tienen capacidad de sufrir penas, pero no tienen capacidad criminal¹.

Así mismo, Del Rosal apoya esta postura puesto que, solo la persona física puede ser sujeto activo del delito ya que, la persona jurídica no puede delinquir como ente penal, pero si apoya el postulado de que la persona jurídica puede cometer delitos del orden económico, los cuales encuentra un ámbito distinto al que requiere la acción y el dolo de naturaleza que solo guarda la conciencia individual².

Un gran "sector doctrinal exige para la imposición de una pena, que exista un defecto de organización de la propia persona jurídica"³ puesto que, entienden la jerarquía empresarial como el sometimiento a la dirección y toma de decisiones de acuerdo a su posición dentro de la misma, lo cual supone que el sujeto activo habrá actuado en el ejercicio de actividades sociales, por cuenta de la sociedad que no han sido debidamente controladas.

Ahora bien, este documento pretende entregar al lector un análisis sobre las diversas posturas, pero con una aportación en relación a las mismas, usando los propios fundamentos que se exponen de forma cronológica, para que sea posible explorar el contexto social e histórico que originaron cada principio doctrinal en la materia.

II. Núcleo conceptual

Uno de los grandes problemas, para acercarse a la persona jurídica la responsabilidad penal, está relacionado con el primer concepto a revisarse, que es la culpabilidad, ya que la culpabilidad, es la idea de la libertad humana, sin la cual resulta imposible construir el concepto mismo del delito puesto que, donde no hay libertad, falta la culpabilidad y por consecuencia la acción: "si el hombre está sometido de modo inexorable a férreas leyes físico-naturales, desaparece toda posibilidad de diferenciar el comportamiento humano de cualquier acontecimiento del mundo inanimado"⁴ (Devesa J. M., 2010).

Entonces, podemos concluir de dichos postulados que "La culpabilidad es el juicio de reproche que se dirige en contra del sujeto activo del delito, en virtud de haber ocasionado la lesión o puesta en peligro de un bien jurídico, no obstante, que tenía otras posibilidades de actuación menos lesivas o dañinas del bien jurídico" (Mariscal, 1998).

Mientras la antijuricidad, es decir, lo opuesto al derecho, constituye despersonalizado de desaprobación sobre el hecho, "la culpabilidad requiere, además, la posibilidad de atribución de ese hecho desvalorado a su autor" (Puig, Derecho Penal, 2000), por ello, surge una de las máximas del derecho penal, que es *Nullum crimen sine culpa*, no hay delito sin culpa, por

¹ Peña, F. P. (2000). *Derecho Penal*. Barcelona: Claraso.

² Rosal, M. C. (2019). *Derecho Penal*. Dialnet.

³ Repolles, J. L. (2012). La responsabilidad penal de las personas jurídicas. *INDRET*, Universidad de Málaga, 22.

⁴ Devesa, J. M. (2010). *Derecho Penal español*. Madrid.

ello se aborda una de las máximas interrogantes del derecho, ¿es posible atribuirle culpa a una persona jurídica?.

Los principios fundamentales del derecho penal, abordan preceptos sobre cómo las personas naturales, son sujetos de culpabilidad por su posibilidad de acción, es decir, esa imputación subjetiva originada por el ejercicio de su propia libertad por ello, la teoría aborda conceptos tan básicos como la autoría, donde cada uno de los niveles de autoría y participación del delito está íntimamente relacionado con esta capacidad de acción:

a) La autoría mediata: Al igual que la autoría directa o mediata, supone un dominio del hecho por parte del autor, este tipo de autoría resulta sumamente importante para el tema que nos ocupa, porque se debe analizar la relación entre el autor inmediato y la persona de la cual se está sirviendo para ejecutar el delito, dentro de una persona jurídica, sería la situación jerárquica que guarda y el tipo de dominio organizacional o económico que este ejerza sobre el otro, el que ejecuta a su vez el delito sirve como instrumento de este, sobre ello la doctrina establece:

“La autoría coincide en que el autor mediato no causa un hecho ajeno ni coopera en un tal acto, sino el querer realizar por sí mismo el propio hecho, aunque interponiendo un hombre como sujeto en sí idóneo de la responsable comisión. La inducción tiene en común la incitación al resultado típico, tanto en una como en otra se induce a un hombre a la producción del evento criminal”⁵.

Esta característica de que, el autor debe estar en dominio exige entonces que el sujeto que intervenga esté en una situación de subordinación, actuando así sin dolo, por error, coacción, incapacidad de culpabilidad o de la circunstancia de que el hecho al que se ha inducido.

b) La coautoría: “Se habla de coautores cuando se realiza conjuntamente y de común acuerdo un hecho, los coautores se distribuyen la realización del tipo de autoría, pero ninguno lo realiza completamente”⁶ en tal virtud el delito es cometido por todos, para que en una persona jurídica esto se produzca los coautores deben tener la voluntad, pleno conocimiento y actuar cada uno en función de llevar a cabo el delito.

c) La participación: La teoría de la participación se ocupa de analizar la contribución del partícipe en la ejecución del delito.

d) La inducción: La inducción implica una serie de actividades realizadas por un sujeto para de forma dolosa motivar a un tercero a llevarlo a cabo.

e) Complicidad: La doctrina define al cómplice como aquella persona que auxilia o coopera dolosamente en la ejecución de un delito con actos posteriores, anteriores o simultáneos.

f) Encubrimiento: Algunos autores perciben dos tipos de encubrimiento, uno anterior al delito donde intervienen en la concepción, preparación o ejecución del delito y la segunda, que es encubrir el resultado del delito, tratándose de los objetos producto del ilícito o al autor mismo⁷.

Para concluir este apartado, tenemos al dolo, que es la intención o el ánimo de cometer un ilícito, para el cual se requiere conciencia, ya que es una conducta antijurídica, culpable y punible, que es la acción con pleno conocimiento y voluntad para llevarlo a cabo, una vez abordados todos los preceptos que originan este documento, partimos al segundo apartado que contiene el marco teórico⁸.

III. Marco teórico

En el panorama internacional, países como Francia, Holanda, Inglaterra, Estados Unidos

⁵ Devesa, J. M. (2015). *Tratado de derecho penal*. Madrid, España: Dialnet.

⁶ Weiged, H.-H. J. (2016). *Tratado de derecho penal*. Cologne, Alemania: Instituto Pacífico. Obtenido de [https://proyectozero24.com/wp-](https://proyectozero24.com/wp-content/uploads/2021/09/Jescheck-2014-Tratado-Derecho-Penal-Parte-General-Volumen-I.pdf)

[content/uploads/2021/09/Jescheck-2014-Tratado-Derecho-Penal-Parte-General-Volumen-I.pdf](https://proyectozero24.com/wp-content/uploads/2021/09/Jescheck-2014-Tratado-Derecho-Penal-Parte-General-Volumen-I.pdf)

⁷ Tena, F. C. (2017). *Lineamientos elementales del derecho penal*. México.

⁸ Villa, R. P. (2004). *Dolo y Culpa*. Ciudad de México: Investigaciones jurídicas UNAM.

se han mostrado partidarios de que la persona jurídica tenga responsabilidad frente a los delitos penales, mientras que Alemania se ha inclinado hacia el rechazo rotundo de la misma, sin embargo, España acepta dicha responsabilidad, a partir del año 2010⁹ (González, 2017), a pesar de que diversos autores españoles tradicionalmente se habían

manifestado en contra, en aras de conservar el respeto al principio “*societas delinquere non potest*”, en la siguiente tabla haremos un breve repaso por dicha tradición doctrinal:

Tabla 2. Doctrina de la capacidad de culpabilidad de las personas jurídicas:

Autores que niegan la capacidad de culpabilidad penal:	
Luis Gracia Martín ¹	Rechaza la responsabilidad penal de la persona jurídica puesto que, carece todo acto de dolo e imprudencia de la persona jurídica y no ser sujeto jurídico-penalmente imputable e idóneo para ser penado.
Silva Sánchez ¹	Sus razonamientos es que, deben existir medidas de seguridad jurídico-penales de manera preventiva, haciendo un juicio de peligrosidad, ya que las personas jurídicas no pueden realizar acciones finales dolosas o imprudentes, su conclusión es que las personas jurídicas carecen de capacidad de acción.
Joachim Vogel ¹	Para este autor, se debe proteger el principio “ <i>societas delinquere non potest</i> ” a través de vigilancia y prevención de la comisión de delitos, es decir, usando la teoría del defecto de organización, hablar de hetero responsabilidad para que, tanto como la persona jurídica como la persona física asuman su responsabilidad.
Modelo de prevención y defecto de la organización de la persona jurídica.	
Bernd Schünemann ¹	Reconoce como sujeto jurídico-penal a la persona jurídica, por el estado de necesidad de manera preventiva de imponerle penas, para este autor existen dos principios del derecho penal inalterables: debe haber una acción u omisión que infrinja una norma y que se haya cometido culpablemente (es decir, de un modo individualmente evitable).
Zugaldia	Sostiene que el hecho de conexión y de “imputación” a la persona jurídica genera responsabilidad, pero de ninguna forma penal.
Klaus Tiedemann ¹	Sustenta el juicio de peligrosidad de la cosa, dando las bases del “defecto de organización”.
Carlos Gómez-Jara ¹	Propone el concepto de imputabilidad empresarial, que el modelo que rija el Derecho penal empresarial sea al igual que en el Derecho penal individual, un modelo de autorresponsabilidad, de responsabilidad por la culpabilidad propia, y no de atribución de culpabilidad ajena. De ahí se deriva como corolario lógico, la necesidad de distinguir entre organizaciones empresariales imputables e inimputables, a los efectos de determinar los criterios de imputación y el tipo de sanción a imponer.

⁹ González, E. (2017). La responsabilidad penal de las personas jurídicas y sus implicaciones político-

criminales. *Corte Interamericana de derechos humanos*, 40

Baigún ¹	La retribución se asienta, fundamentalmente, en la culpabilidad, la prevención acoge la idea de peligrosidad respecto del autor y, en sentido más amplio, la predisposición de cualquier ser humano para la realización de acciones punibles. La prevención, a su vez, registra dos variantes: la general —dividida en prevención general positiva o prevención general negativa o por integración— y la especial o individual, regida por el “ <i>prius</i> ” de la resocialización.
José Luis De la Cuesta ¹	Propone los siguientes preceptos para resolver los problemas doctrinales de la culpabilidad de la persona jurídica: 1) Propone la configuración de la misma, como una intervención accesoria con medidas de carácter fundamentalmente administrativo y sobre la base de una conducta individual típica, antijurídica, culpable y punible, manteniendo el principio “ <i>societas delinquere non potest</i> ”; 2) Ampliación o reformulación de las categorías tradicionales del concepto de delito, para dar plena cabida a los hechos procedentes de las personas jurídicas; 3) Construcción de un Derecho penal para las personas jurídicas, con criterios específicos de imputación general e individual y sanciones propias.
Autores que afirman la capacidad de culpabilidad de las personas jurídicas	
Brender y Schroth ¹	Modelo de responsabilidad por atribución, donde el hecho delictivo se transfiere a la persona jurídica, en la medida que se considere que fueron cometidos por los órganos administrativos.
Von Weber, Hirsch o Ehrhardt ¹	Parte de que el órgano administrativo ha cometido el delito de modo completo, lo decisivo en ella es la fundamentación político-criminal y dogmática de la “transferencia” de responsabilidad a la persona jurídica. Para evitar la crítica de la imposibilidad de acción, surge la teoría de identificación o del alter ego, lo primero trató de resolverse en el ámbito anglosajón modificando la <i>doctrine of identification (o alter ego theory)</i> , a la que en ocasiones se le habían añadido los criterios de la <i>agency (mandato)</i> , y adoptando el puro criterio de la atribución (<i>attribution</i>).
Culpabilidad propia de las personas jurídicas	
Lampe ¹	Propone una reconfiguración de la categoría de acción y culpabilidad, para que sea compatible con las personas jurídicas.

Heine ¹	Este autor interpreta una aceptación de la capacidad de acción de las personas jurídicas por el Tribunal Supremo Federal Alemán, para Heine se aplican dos criterios para la autoría: el criterio del poder, en el sentido de posibilidad de influencia en la conducta incriminada y el criterio de la aceptación, en el sentido de una imputación de la acción directamente nociva llevada a cabo en los procesos aceptados como desenvolvimiento usual de los negocios.
Roxin ¹	Considera incorrecta la admisión de la autoría mediata de un órgano directivo de una empresa, que está detrás de un órgano de ejecución que actúa de modo plenamente delictivo. Por lo que menciona que es correcta la admisión de coautoría, por lo que ambas partes tendrían una participación al ser necesarios uno de la otra.

Fuente: Elaboración propia con los datos obtenidos de las fuentes citadas en el mismo.

Como conclusión del presente recuadro es que, para la doctrina existe un obstáculo para aplicar la responsabilidad penal a la persona jurídica, este obstáculo primordial es la capacidad de acción y sin capacidad de acción, no hay culpa ni dolo, por consecuencia no se puede imputar el delito, para algunos autores es necesaria la existencia de penas para la persona jurídica, como una medida de prevenir el delito, pero reconocen las dificultades de aplicar cualquier sanción penal a las mismas, lo cual será analizado en lo subsecuente.

IV. Desarrollo.

Los modelos de imputación indirecta de las corporaciones varían dependiendo de las influencias históricas que guardan los países, por ejemplo, Inglaterra y Estados Unidos, que aplican la responsabilidad vicaria, que consiste en imputar a la persona jurídica lo injusto y la culpabilidad a su representante, en sus primeros antecedentes las personas jurídicas eran responsables por infracciones de “*strict liability*” (faltas menores) hasta llegar a la

doctrina de la identificación establecida en 1971¹⁰.

La doctrina de la identificación consiste en poder determinar quiénes son aquellas personas con el status jerárquico dentro de las corporaciones de autoridad que cometieron las conductas ilícitas, bajo el “*directing mind and will of a corporation*”¹¹, que va acompañada de un test legal para determinar si existieron beneficios financieros de la conducta ilícita, si la corporación tiene mecanismos adecuados preventivos y si la voluntad del ente está sometida a un alter ego.

Posteriormente se origina la teoría de la representación, este tipo de modelo pretende establecer una conexión entre la persona física que actúa en representación de la persona moral para llevar a cabo el ilícito, trasladando así la posibilidad de acción y culpabilidad a la persona física, esta teoría posteriormente daría paso a la doctrina conocida como levantamiento del velo corporativo, que no es más que un modelo de responsabilidad, donde se separa a las personas que componen el ente, para que enfrenten responsabilidad por los actos de la empresa.

¹⁰ González, E. (2017). La responsabilidad penal de las personas jurídicas y sus implicaciones político-

criminales. *Corte Interamericana de derechos humanos*, 40.

¹¹ *Ibidem*

En el mundo Anglosajón, Inglaterra y Estados Unidos, han introducido a este debate de la responsabilidad penal de las personas jurídicas, la descrita doctrina conocida como “Levantamiento del velo corporativo” (*Lifting the corporate veil*), esta teoría surge, con la finalidad de corregir abusos de la personalidad jurídica y de la limitación de la responsabilidad de los socios para realizar actos ilícitos, la cual, a través de la jurisprudencia americana, permite el ejercicio de una acción de equidad, que separa o aparta la personalidad jurídica del ente o sociedad y responsabiliza a los socios, cuando con ella se encubren o se realizan fraudes a la ley, daños a terceros u otros actos contrarios al derecho.

Posteriormente, surgieron modelos de responsabilidad propia de las personas jurídicas, estos modelos en países como Holanda, Suiza y Austria donde se le atribuye a la persona jurídica la culpabilidad, hasta concluir al modelo de autorregulación que consiste en la creación de estas normas internas de manera preventiva¹².

Se aduce entonces que, si la persona moral tiene los medios suficientes para la detección de delitos, así como mecanismos para intentar evitarlos, estaríamos en presencia de formalidades que de alguna forma protegen la personalidad jurídica del ente, al blindarse los objetivos para los cuales fue creada, estas formalidades en distintas legislaciones son atenuantes del delito, porque entonces no existe dolo a ojos del juzgador ya que, se llevaron a cabo las diligencias suficientes para que no existieran delitos dentro de la persona jurídica, dichas atenuantes podemos observarlas en los países que se describen en la siguiente tabla, donde se dispone que será atenuante del delito de las personas jurídicas el “Haber establecido, antes del comienzo del juicio, medidas eficaces para prevenir y descubrir los delitos que en el futuro pudieran cometerse con los medios o bajo la cobertura de la persona jurídica”, que es precisamente el “*corporate compliance*”.

Tabla 1. Países que han incluido como atenuante del delito de las personas jurídicas las medidas de prevención:

Chile	Ley Sobre la Responsabilidad Penal de las Personas Jurídicas, artículo 1, 3 y 4.
España	En la Ley Orgánica 5/2010, de 22 de junio, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal
Perú	Código Penal, Ley 30424 vigente desde el primero de julio del 2017
Panamá	Artículo 423, 51 y 26 del Código Penal de Panamá

Fuente: Elaboración propia con los datos obtenidos en las normas mencionadas en la misma.

A través de lo analizado, podemos concluir hacia dónde van los criterios dogmáticos y doctrinarios para imponer sanciones corpóreas a una persona jurídica, la primera parte consiste en analizar si existió coautoría en la comisión del delito o si existe un grado de participación por parte de los colaboradores, pero para llegar a ese punto es necesario analizar la forma en que se toman las decisiones al interior de la persona jurídica, si existe un control efectivo por parte de alguno de los socios o si se tiene un gobierno corporativo que permita la toma de decisiones en conjunto.

Y si esto es así, analizar si existen códigos de ética o reglamentos internos para sancionar malas prácticas o la comisión de ilícitos por parte de alguno de los miembros, porque esta será la expresión de la voluntad de la sociedad.

Es por lo anteriormente planteado, que cobra especial importancia el análisis de la autoría del delito al interior de las organizaciones y que tiene que ver con la tipicidad del delito, el espíritu de la doctrina del velo corporativo, así como la tradición europea apuntan a entender que, la pena siempre se condujo a la culpabilidad individual de una sola persona:

¹² Ibidem

“*Societas del inquere non potest*, éste era el dicho rector de un derecho penal que, se mueve de la responsabilidad por el resultado en la Edad Media hacia la imputación individual”¹³.

El concepto de autor del delito, no solo conlleva analizar quién se beneficia del ilícito o del hecho producido sino que, comprende también a aquel que haya planeado o actuado en consecuencia de un interés particular, en este mismo nivel tendríamos también analizar aquella situación en que, ayudado de otros para la ejecución del delito este se produzca con la intervención de terceros, por lo que sería “a) cuando una persona se vale de otra para cometer un delito (autoría mediata) b) Cuando varias personas se ponen de acuerdo para cometer un delito y colaboran en su realización (coautoría) c) Cuando se induce a otra a cometer un delito (inductor)”¹⁴.

La teoría de la participación, “alude a los sujetos que se encuentran en una posición secundaria, con respecto del autor, razón por la cual éste realiza no el hecho principal, sino un tipo dependiente de aquel”¹⁵.

Ahora, para entender la culpabilidad, así como la posibilidad de acción de la persona jurídica es necesario también, conducirnos en el marco de la doctrina del dolo ya que, en la doctrina causalista clásica el dolo contiene dos aspectos esenciales: a) el conocimiento y

voluntad de los hechos y b) la conciencia de su significación antijurídica (conocimiento del derecho)¹⁶. Posteriormente la concepción del dolo evoluciona y se dice que, es conocer y querer, excluyendo que tenga conocimiento de que la conducta es antijurídica, ahora tenemos que existen diversos tipos de dolo dependiendo del grado de participación, los cuales se mencionan a continuación:

1. El dolo directo o de primer grado de participación: Se refiere al dolo de primer grado porque se persigue la acción y el resultado dominado por el factor de la voluntad¹⁷.

2. Dolo eventual: Cuando el autor prevé un posible resultado típico y se conforma con él, es decir acepta el desenlace, es decir que la acción refleja la actitud del sujeto frente a la lesión del bien jurídico¹⁸.

A pesar de los problemas dogmáticos y doctrinales que representa la imputación del delito de las personas jurídicas, vemos la evolución del derecho moderno, ante una oleada de incorporaciones al sistema de justicia penal de la gran mayoría de países con gobiernos democráticos, lo cual podemos observar en la siguiente tabla, por ejemplificar algunos:

País	Ley	Contenido
Estados Unidos de América	La Ley <i>Sherman Antitrust</i> (en inglés, <i>Sherman Antitrust Act</i>), publicada el 2 de julio de 1890.	Responde penalmente por los actos ilegales de cualquiera de sus agentes, incluyendo empleados y personas contratadas bajo diferentes denominaciones, ejecutados en el ámbito de sus funciones, no se requiere que la entidad corporativa reciba efectivamente un beneficio y puede ser responsable de estos delitos incluso por falta de vigilancia.

¹³ Roxin, C. (1998). “*El desarrollo del derecho penal en el siguiente siglo*”. Lima: Indemsa.

¹⁴ Villanueva, R. P. (2019). *La autoría y la participación*. Obtenido de UNAM: <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/1/44/12.pdf>

¹⁵ Puig, S. M. (2017). *Derecho Penal*. Argentina: Process.

¹⁶ Santiago, M. P. (2006). *Derecho Penal, Parte General*. Barcelona: Editorial Reppertor

¹⁷ Weiged, H.-H. J. (2016). *Tratado de derecho penal*. Cologne, Alemania: Instituto Pacífico. Obtenido de <https://proyectozero24.com/wp-content/uploads/2021/09/Jescheck-2014-Tratado-Derecho-Penal.-Parte-General.-Volumen-I.pdf>

¹⁸ Mir, J. C. (1984). *Curso de derecho penal español*. Madrid: Tecnos.

México	Código Penal Federal, Código Nacional de Procedimientos Penales y Ley General de Responsabilidades Administrativas	(421 CNP) “Las personas jurídicas serán penalmente responsables, de los delitos cometidos a su nombre, por su cuenta, en su beneficio o a través de los medios que ellas proporcionen cuando se haya determinado que, además existió inobservancia del debido control en su organización. Lo anterior con independencia de la responsabilidad penal en que puedan incurrir sus representantes o administradores de hecho o de derecho”.
Argentina	Código Penal.	Esta ley establece que las personas jurídicas pueden tener responsabilidad penal en los siguientes delitos: <ul style="list-style-type: none"> • Cohecho y tráfico de influencias, nacional y transnacional. Estos delitos están previstos en los artículos 258 y 258 bis del Código Penal. • Negociaciones incompatibles con el ejercicio de funciones públicas. Este delito está previsto en el artículo 265 del Código Penal. • Concusión. Este delito está previsto en el artículo 268 del Código Penal. Es usar en beneficio propio el dinero o bienes exigidos a otra persona con abuso del cargo. • Enriquecimiento ilícito de funcionarios y empleados. Este delito está previsto en los artículos 268 (1) y (2) del Código Penal. • Balances e informes falsos agravados. Este delito está previsto en el artículo 300 bis del Código Penal.
Alemania	Código Penal.	En Alemania se discute si la ley penal debe aceptar la posibilidad de que las personas jurídicas tengan responsabilidad penal. Actualmente prima la visión de que no debe aceptarse, por ser contrario a la esencia del derecho penal alemán, que se funda en la noción de culpabilidad individual, careciendo las personas jurídicas de capacidad penal.
España	La Ley Orgánica 5/2010 de 22 de junio de 2010 regula por primera vez en el Código Penal español, la responsabilidad penal de personas jurídicas.	Las entidades corporativas sólo pueden cometer los delitos señalados taxativamente: <ul style="list-style-type: none"> • Descubrimiento y revelación de secretos. • Fraude e insolvencia punible. • Delitos de propiedad intelectual e industrial, delitos relacionados con el mercado y la protección a consumidores. • Fraude fiscal y blanqueo de dinero. • Delitos de planificación urbana y delitos contra el ambiente. • Delitos de corrupción.
Francia	El Código Penal de 1994 introdujo el concepto de responsabilidad penal empresarial.	Salvo el Estado y, bajo ciertas condiciones, las autoridades públicas locales, una entidad corporativa puede ser penalmente responsable de los delitos cometidos en su nombre por sus representantes legales. Sin embargo, la jurisprudencia reciente ha sugerido que una entidad corporativa pueda ser condenada por conductas de omisión,

		descuido o defectuosa organización de la empresa, incluso si la falla no se puede atribuir a un representante o empleado de la entidad corporativa a quien le ha delegado funciones.
Italia	Decreto Legislativo Nº 231 de 2001 (Ley 231).	Para que una entidad corporativa sea responsable penalmente, el delito debe haberse cometido, al menos en parte, en interés o en beneficio de dicha entidad corporativa. Por el contrario, la entidad corporativa no es responsable si el empleado ha actuado exclusivamente en su interés o de un tercero.
Países Bajos	Código Penal holandés	Cada delito puede ser cometido por una persona jurídica, pudiendo ser procesada en la misma medida que las personas físicas. Además, las personas que supervisan la conducta ilícita o que son responsables de vigilar la conducta, son responsables junto a los autores.
Reino Unido	Existen dos estatutos recientes aplicables a entidades corporativas, sobre homicidio involuntario corporativo (2007, CMCHA), y la Ley de Soborno de 2010,	En particular, la Ley de Soborno impone responsabilidad por no evitar un acto de soborno, salvo que la entidad corporativa demuestre que tenía procedimientos adecuados para evitar que tal acto ocurriera.
Perú	Código Penal	Nuevo Código Procesal Penal considera a la persona jurídica como un nuevo sujeto procesal (sujeto pasivo del proceso), pero ya no para afrontar únicamente eventuales responsabilidades indemnizatorias o de carácter civil, directas o subsidiarias, sino para enfrentar imputaciones directas o acumulativas sobre la realización de un hecho punible y que puedan concluir con la aplicación sobre ella de una sanción penal en su modalidad especial de consecuencia accesoria.

Elaboración propia con los datos obtenidos en Herrera, J. P., 2017. Biblioteca del Congreso Nacional de Chile.

La primer pregunta a resolver, es si realmente operan estas penas, y respecto a ello autores como Heine han señalado que en países como Holanda nunca se ha aplicado la pena de clausura contra ninguna empresa¹⁹, que por ejemplo en España se pudo evidenciar en las sentencias de los tribunales penales, que “la disolución de la sociedad, asociación o fundación no se ha acordado nunca; la intervención de la empresa, sólo en una ocasión; y la clausura temporal de

establecimientos ha sido las más aplicada pero en unas pocas resoluciones²⁰.

Entonces la crítica que azota es, porque tener apartados normativos inoperantes, que pudiera ser visto como factor para la prevención del delito, puesto que la amenaza de imputar el delito a la persona jurídica pudiera ser suficiente para contener el alza de delitos a través de corporaciones, concatenando lo anterior, Beristain (op. cit.) alega que en efecto existen especialistas que

¹⁹ Feijoo Sánchez José, 2002, *La corrupción entre particulares del artículo 286 bis CP y la responsabilidad penal de las personas jurídicas: Dialnet.*

²⁰ Silva Sánchez, Jesús María, 2006, *La aplicación judicial de las consecuencias accesorias para las empresas*, Indret, Barcelona.

“consideran que la multa resulta menos eficaz que la privación de libertad” (p.198), y en total coincidencia, Bajo (1981) fundamenta que “Más eficaz que la multa a la persona jurídica es, sin duda sancionar a las personas físicas incluso con penas cortas de privación de libertad que son especialmente intimidantes en los casos de la criminalidad económica” (p.32).

Entonces debemos hacer un reconocimiento a la falta de eficacia de los modelos expuestos, puesto que la norma escrita pero no aplicada no sirve a las naciones, vemos que en las adecuaciones legislativas y para que no resultaran inconstitucionales, se trató de rescatar los modelos de autorresponsabilidad, porque este modelo ofrece prevención desde el mecanismo interno societario, el cual haría posible identificar el delito ante un defecto de organización, ahora bien, ¿por qué hablo de la posible inconstitucionalidad? hablo de la misma, porque derivada de la falta de capacidad de acción de la persona jurídica, sería una cuestión de revisar si se le trata a una persona jurídica como una persona natural, entonces como sujeto de los mismos derechos humanos inherentes a las mismas, tendría que gozar por ende del derecho humano de presunción de inocencia, del debido proceso y legalidad. Que para que no exista dicha violación, se debe probar que la persona moral no actuó con la debida diligencia exigible en la ley, convirtiéndose entonces en una serie de medidas previsibles para que la persona moral, cuente con un *compliance* o normas que le permitan demostrar la intención de mantener sus prácticas lícitas.

Numerosos son los problemas doctrinales para aplicar las normas que tipifican las conductas antijurídicas, pero me referiré brevemente a la teoría del delito más básica con la que goza el derecho penal, el concepto de acción es puro donde interviene la conciencia, la capacidad y la psiquis del ente humano para ejercer con voluntad, ahora se aproximan con la inteligencia artificial los mismos cuestionamientos porque como negarle la capacidad en la acción penal si le estamos otorgando capacidad de acción a una ficción (léase la teoría de la ficción de Savigny) pues a pesar de ser desarrollos artificiales si

otorgamos conciencia a lo que no lo tiene, que nos impediría sancionar penalmente a las nuevas tecnologías.

Para concluir, debo mencionar que los propios partidarios de los modelos de autorresponsabilidad, reconocen que es imposible hablar de dolo o imprudencia en relación a las personas jurídicas, las cuales para lo único que pudieran servir es para precisar la gravedad del defecto de organización, pero que jamás se pudiera transferir, por lo tanto, solo son referentes que deben ser vistos no como agravantes del delito, pero sí como diferenciadores de la pena a aplicarse.

V. Conclusiones

Primera. En conclusión, no hay un criterio universal a la hora de aplicar los preceptos fundamentales de derecho penal en cuanto a la responsabilidad penal de la persona jurídica, no podemos decir que la responsabilidad de la persona jurídica está ligada a sus directivos, porque la toma de decisiones de cualquier ente depende de la estructura, de la información que se pone a la vista de sus directores para la toma de estas decisiones, de forma que se ve influenciada por sus colaboradores, por ello es necesario, un procedimiento de análisis organizacional para determinar los grados de responsabilidad de cada uno de los intervinientes.

Podemos entonces afirmar que no hay un dominio directo en la toma de decisiones de las personas jurídicas, al contrario, deben existir eslabones que actúan con la función de coordinación dentro de las personas jurídicas, de lo contrario estaríamos en presencia de la pérdida de la voluntad de un ente si solo dependiente de una sola persona, que sería quien posee el control efectivo, pero en el funcionamiento normal de una persona jurídica por estructura no sería una práctica normal.

Segundo. El decir que la persona jurídica tiene capacidad de acción, culpabilidad y dolo sería ir en contra de los fundamentos teóricos que dan origen a la persona jurídica, recordemos que la percepción de la persona jurídica surge con la teoría de la ficción de

Savigny y que va de la mano del principio "*Societas Delinquere non Potest*", que consiste en que las personas jurídicas no pueden ser sujetos activos de delitos, porque a pesar de ser sujetos de derechos y obligaciones, no son personas individuales a las cuales podemos imputarles delitos.

La razón por la que fracasaron las teorías iusnaturalistas para hacer a la persona jurídica una persona efectiva y completa es porque no podemos unificar la voluntad de quienes la conforman en una sola, ese es el mayor problema que presenta dicha teoría, no podemos dotarla de autonomía o voluntad propia, porque no es un ser racional por sí mismo, con conciencia ni conocimiento para distinguir el bien del mal.

Tercero. Se impone una pena inaplicable como medida de prevención contra la criminalidad de la persona moral, pero marca un punto de no retorno a diluir los principios fundamentales del derecho penal, por lo que se expone a lo largo de este documento si lo correcto es plantear si las regulaciones analizadas deben hacerse mejor en una ley especial, la cual contenga categorías de imputación que no colisionen con los principios penales básicos, pero sobre todo analizarse si es constitucionalmente sostenible un modelo de imputación del delito y responsabilidad penal a quien, conforme a la definición legal, no ha cometido delito alguno.

ASPECTOS GENERALES DE LA TIPIFICACIÓN DE LOS DELITOS FISCALES DESDE LA PERSPECTIVA DE LA LEGISLACIÓN MEXICANA

Juan Manuel Ortega Maldonado
Beatriz Monrroy López

I. Presentación

En el complejo entramado legal que regula los delitos fiscales en México, la defraudación fiscal y el contrabando presunto destacan como dos áreas de interés fundamental. Estos delitos no solo representan un desafío para la integridad del sistema tributario, sino que también tienen un impacto significativo en la estabilidad económica del país. En esta investigación, nos adentraremos en las disposiciones legales que gobiernan y sancionan estos actos ilícitos, centrándonos en la tipificación y persecución de la defraudación fiscal y el contrabando. Analizaremos las atribuciones de la autoridad fiscal en la investigación de estos delitos, examinaremos las bases que sustentan las acusaciones y exploraremos las técnicas utilizadas para recopilar información, así como su papel como evidencia en los procesos judiciales. Además, abordaremos las controversias y desafíos que han surgido en la aplicación de estas leyes, revelando las complejidades y debates en torno a la lucha contra los delitos fiscales en México.

II. Marco legal de los delitos fiscales en México:

II.1. El contrabando y sus modalidades

En México, la tipificación de los delitos fiscales se encuentra en el Capítulo II del Código Fiscal de la Federación, denominado "De los Delitos Fiscales". Dentro de este apartado, nos enfocaremos en aquellos que se consideran más lesivos para la autoridad fiscal y que, debido a su práctica, ocasionan un considerable detrimento patrimonial a la hacienda pública. Nos referimos, específicamente, a los delitos relacionados con la defraudación fiscal y el contrabando.

Sin embargo, como veremos más adelante, estos delitos pueden estar relacionados con otras normativas que no son de índole fiscal, y sus tratamientos pueden variar.

Comenzando con el delito de contrabando, encontramos la tipificación de tres modalidades: el genérico regulado en el artículo 102 del Código Fiscal de la Federación (en adelante CFF), el presunto previsto en el artículo 103 del CFF y el equiparado tipificado en el artículo 105 de la multireferida norma.

El contrabando genérico no necesariamente hace referencia a situaciones específicas o presunciones particulares. Busca tipificar las conductas que resulten en la introducción o extracción de mercancías de manera ilegal a través de las fronteras de México, evadiendo los controles aduaneros y, en algunos casos, el pago de contribuciones. En efecto, hay mercancías que están sujetas al pago del arancel, lo que ocasiona un detrimento patrimonial; sin embargo, existen otras cuya finalidad es evadir el control aduanero debido a restricciones arancelarias, como la obtención de un permiso de importación de la autoridad competente o la prohibición definitiva.

Respecto al contrabando, existen veintitrés situaciones en las cuales se presume la comisión del delito. Estas situaciones incluyen la falta de documentación aduanera, la presencia de vehículos extranjeros fuera de zonas autorizadas, la presencia de mercancías extranjeras en zonas no autorizadas, faltantes o sobrantes de mercancías sin justificación, descargas subrepticias de mercancías, transporte de mercancías extranjeras en embarcaciones sin documentación, desviación de rutas fiscales, omisión de retornar mercancías importadas temporalmente, declaración inexacta de descripciones o clasificaciones arancelarias, entre otras

acciones relacionadas con el comercio internacional y aduanas.¹

Debido a la naturaleza del delito, donde la consumación se da por el descubrimiento de los hechos o la simple tenencia o posesión de la mercancía en poder del sujeto, se presume que es la persona la que ha cometido el delito, aunque no existan pruebas definitivas de su responsabilidad en la introducción o extracción de la mercancía. Son los indicios o circunstancias los que sugieren la comisión del delito, por lo que pueden ser los transportistas, agentes aduanales, propietarios de mercancías, pilotos de aeronaves, entre otros.

Dentro de esta misma normativa, existen ciertas excluyentes de responsabilidad, especialmente para el agente aduanal. En la fracción XIX y XX del artículo 103 del CFF, se responsabiliza al agente aduanal por declaraciones o clasificación arancelaria inexactas, lo que constituiría el delito de contrabando, ya que recae sobre él la diligencia de clasificar la mercancía, un aspecto fundamental derivado del cual se establece la base para la cuantificación del pago de contribuciones.²

Sin embargo, el legislador consideró excluir de responsabilidad al agente aduanal cuando el importador omite proporcionar la documentación necesaria o cuando el plazo de importación temporal de las mercancías ha vencido. Esto sugiere un equilibrio entre la responsabilidad individual y la justicia. Por un lado, es comprensible que al agente aduanal, al contar con una patente que reúne ciertos requisitos que acreditan su aptitud y actitud para ser intermediario en actos de comercio exterior, se le exija el cumplimiento riguroso de las obligaciones. De no hacerlo, podría generar un incentivo para que actúe negligentemente, confiando ciegamente en la información proporcionada por el contribuyente sin verificarla adecuadamente.

En tal sentido, es responsabilidad del agente aduanal verificar la información proporcionada y garantizar el cumplimiento de las leyes aduaneras, pero también es necesario reconocer el cumplimiento adecuado de sus deberes. Si el agente aduanal cumple con las disposiciones normativas y la conducta infractora se comete debido a la información proporcionada por el contribuyente, es evidente que actúa de buena fe. Por lo tanto, sería injusto imponerle responsabilidad por acciones que están fuera de su control o por confiar en la información proporcionada por el contribuyente.

Aunque la excepción busca equilibrar la carga entre el contribuyente y el agente aduanal, la autoridad fiscal tiene el deber crucial de asegurar que esta exclusión no se convierta en una vía para el incumplimiento de la ley y el fomento de prácticas deshonestas en el ámbito aduanero. De ello depende la correcta valoración de las pruebas recabadas.

En este mismo orden de ideas, encontramos otra exclusión de responsabilidad: no se procederá a la declaración de perjuicio -requisito de procedibilidad- si la persona involucrada cumple con sus obligaciones fiscales y de comercio exterior y rectifica voluntariamente cualquier omisión antes de que la autoridad fiscal lo descubra o inicie algún procedimiento de verificación o requerimiento -exclusión de responsabilidad-. Sin embargo, esta exclusión solo se limita a las fracciones XI, XII, XIII, XV, XVII y XVIII del artículo 103 del CFF.

Nos preguntamos si la limitación de la posibilidad de corregirse solo en ciertos supuestos y no en la totalidad de las conductas previstas en el contrabando presunto se basa en consideraciones de política fiscal y administrativa que eviten percepciones de arbitrariedad o desigualdad ante la ley. Es importante destacar que puede haber consideraciones de política pública relacionadas con la lucha contra el contrabando y la protección de la seguridad nacional que justifiquen una aplicación más estricta de la ley, donde algunas formas de conducta pueden ser más graves o difíciles de remediar mediante el simple pago o corrección de los resultados que ocasionó la conducta.

¹ Cfr. Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, Código Fiscal de la Federación, última reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 12 de noviembre del 2024, artículo 103.

² Idem

Sea cual sea la política fiscal, lo cierto es que la norma debe buscar un equilibrio entre la aplicación justa de las normas y la promoción del cumplimiento voluntario. De esta manera, la autoridad fiscal puede hacer uso de los recursos disponibles para la fiscalización y el enjuiciamiento, priorizando aquellos casos que representan un mayor riesgo fiscal o una violación más flagrante de la ley.

Finalmente, dentro de la modalidad del contrabando encontramos el equiparado, aunque técnicamente no sea contrabando, se equipara a este delito debido a su similitud en los efectos. Las acciones que pueden encuadrar en estas conductas son la enajenación, comercio, adquisición o posesión de mercancías extranjeras sin la documentación legal requerida, o ser el facilitador de la introducción ilegal de vehículos extranjeros al país, la omisión de retornar vehículos importados temporalmente, entre otras. Estas acciones están sujetas a sanciones similares a las del delito de contrabando, lo que implica consecuencias legales graves para quienes las lleven a cabo.³

La penalidad se encuentra establecida en el artículo 104, y varía desde 3 meses hasta 9 años como máximo, dependiendo del tipo de delito, con la posibilidad de aumentarla en caso de que la conducta se materialice mediante el uso de violencia física, el empleo de más de dos personas, en la noche o en lugares no autorizados, o si los perpetradores se hacen pasar por funcionarios públicos, o usan documentos falsos. Se considera la existencia de agravantes de acuerdo con el artículo 107 de la legislación mencionada.⁴

La normatividad mexicana hace extensivo el delito de contrabando al incorporarlo al Código Penal Federal, que tipifica algunas conductas relacionadas con la materia fiscal. El artículo 11 Bis del Código Penal Federal establece que las personas morales pueden ser sujetas a una o varias consecuencias legales cuando participan en la comisión del delito de contrabando y su equiparable, previstos en los artículos 102 y 105 del CFF.

³ Op. Cit. artículo 105.

⁴ Op, Cit. artículos 102,-105, 107.

Estas consecuencias jurídicas pueden ir desde la suspensión de actividades, clausura, prohibición de realizar actividades futuras relacionadas con el delito, inhabilitación temporal que les impida participar en licitaciones públicas, hasta la intervención judicial para salvaguardar los derechos de los trabajadores, así como de los acreedores que puedan resultar afectados.⁵

La separación de la tipificación de la conducta del contrabando en diferentes normas, una para personas físicas (CFF) y otra para personas jurídicas (Código Penal Federal), puede generar interpretaciones y opiniones diversas.

Una perspectiva a favor de esta separación podría ser que cada una de estas normativas aborda aspectos distintos de la conducta del contrabando y sus consecuencias. El Código Penal Federal se enfoca en la conducta delictiva en sí misma, tipificando el contrabando como un delito y estableciendo las sanciones penales correspondientes para las personas jurídicas que participen en actividades ilegales de importación o exportación de bienes. En este contexto, no hay una responsabilidad individual dada su naturaleza, y las sanciones son principalmente de carácter administrativo para el sujeto infractor.

Por otro lado, el CFF se centra en las acciones individuales y personales de las personas físicas. Aquí, el contrabando puede abordarse desde una perspectiva principalmente fiscal, centrada en los delitos relacionados con la importación o exportación ilegal de bienes sujetos a regulaciones aduaneras y fiscales. En este caso, se puede determinar la responsabilidad penal de las personas físicas que cometan el delito de contrabando, considerando factores como la intención, el grado de participación y el perjuicio causado, y estableciendo sanciones que pueden incluir penas privativas de libertad.

⁵ Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, Código Penal Federal, publicada última reforma en el Diario Oficial de la Federación el 27 de marzo del 2024, Artículo 11 Bis

Esta separación puede reflejar la diversidad de aspectos y preocupaciones legales involucradas en la lucha contra el contrabando, tanto en términos fiscales como penales. Sin embargo, la dispersión de las normas puede generar cierta complejidad y confusión en la aplicación y entendimiento de las consecuencias legales de la conducta del contrabando. Podría plantearse que la unificación de la tipificación y las sanciones en una sola norma simplificaría el proceso legal y proporcionaría una mayor claridad tanto para los ciudadanos como para las autoridades encargadas de hacer cumplir la ley.

II.2. Defraudación fiscal y sus modalidades

Respecto a los delitos que resultan en detrimento patrimonial de la hacienda pública, encontramos el delito de defraudación fiscal genérica y presunta, prevista en el artículo 108 del CFF, así como la equiparable regulada en el artículo 109 de la multicitada Ley. En ambos delitos, se busca salvaguardar tanto el daño como el riesgo potencial que pueda enfrentar la Hacienda Pública en su objetivo de recaudar fondos fiscales. Este proceso, al proteger la integridad de los recursos tributarios, contribuye a garantizar la capacidad del Estado para cumplir con su responsabilidad de distribuir la riqueza mediante la provisión de servicios públicos y el gasto adecuado.

En tal sentido, en el delito de defraudación fiscal genérica, una persona es responsable de la comisión del delito cuando de manera intencionada, no paga total o parcialmente una contribución que está obligada a cubrir según las leyes fiscales. Esto puede hacerse mediante el uso de engaños o aprovechándose de errores, y el resultado es obtener un beneficio indebido para sí mismo o para terceros, causando un perjuicio económico al fisco federal.⁶

Es importante destacar que la omisión total o parcial de la contribución puede referirse tanto a los pagos provisionales como a los definitivos, así como al impuesto del ejercicio, según lo establecido en las disposiciones

fiscales correspondientes. Esto significa que el delito de defraudación fiscal puede cometerse en diversos contextos y con diferentes tipos de contribuciones fiscales.

Al igual que en el contrabando, se consideran conductas que pueden calificar el delito y, como resultado, aumentar su penalidad en caso de que la conducta se materialice con el uso de documentos falsos; se trate de conductas reiteradas en omitir la expedición de comprobantes fiscales; se solicite la devolución de contribuciones, compensaciones o la acreditación o disminución de contribuciones mediante el uso de datos falsos; omisión de llevar los asientos contables o asentarlos con datos falsos, omitir las contribuciones retenidas, recaudadas o trasladadas, y declarar pérdidas fiscales inexistentes. La penalidad depende del detrimento patrimonial y oscila de 3 meses hasta 9 años.⁷

Respecto a esto último, se contemplan atenuantes de las penas; es decir, si la cantidad defraudada se devuelve de manera inmediata y completa en una sola exhibición, la pena correspondiente por el delito cometido puede reducirse hasta en un cincuenta por ciento. Esto se considera una forma de incentivar la restitución de los daños causados y fomentar la reparación del daño en el ámbito penal.⁸

Al igual que en el contrabando, el legislador también contempla la exclusión de responsabilidad consistente en el cumplimiento espontáneo. Es decir, no se iniciará una querrela legal si la persona que cometió el delito de defraudación fiscal, en sus tres modalidades, realiza el pago espontáneamente junto con los recargos y actualizaciones antes de que la autoridad fiscal descubra la omisión o perjuicio, o antes de que se le notifique algún requerimiento, orden de visita u otra gestión relacionada con la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales.⁹

En este sentido, la norma ofrece la posibilidad de evitar acciones legales si se

⁶ Cfr. Artículo 108 del Código Fiscal de la federación.

⁷ Op. Cit. artículos 108 y 109.

⁸ Op. Cit. artículo 108

⁹ Op. Cit. artículos 108-111

realiza el pago de forma voluntaria y antes de que se inicie cualquier procedimiento de fiscalización por parte de la autoridad tributaria, sin limitarse a ciertos supuestos como ocurre en el caso del contrabando. Esta política parece estar enfocada no solo en incentivar este tipo de comportamiento para fomentar el cumplimiento tributario, sino también en garantizar la recaudación. Esto evita la necesidad de invertir recursos humanos, económicos y legales adicionales, lo que resulta en un ahorro de tiempo y dinero.

Ahora bien, en cuanto a la defraudación fiscal genérica, encontramos una concurrencia donde explícitamente el artículo 108 del CFF establece que el delito fiscal puede ser objeto de persecución penal de manera simultánea con el previsto en el artículo 400 Bis del Código Penal Federal. Es decir, si una persona comete acciones que constituyen tanto defraudación fiscal como el delito de operaciones con recursos de procedencia ilícita, una misma conducta podría constituir violaciones tanto a la normativa fiscal como a la normativa penal por lavado de dinero. En consecuencia, las autoridades en materia fiscal como las penales pueden iniciar procesos legales por ambos delitos al mismo tiempo.

En este sentido, cabe aclarar que no se está transgrediendo el principio de *non bis in idem* previsto en el artículo 23 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Esto se debe a que la defraudación fiscal se refiere a la omisión total o parcial del pago de contribuciones fiscales, utilizando engaños o aprovechándose de errores, con el fin de obtener un beneficio indebido en perjuicio del fisco federal. En tanto que, la conducta antijurídica prevista en el artículo 400 Bis del Código Penal Federal establece el delito de lavado de dinero, el cual consiste en llevar a cabo operaciones con recursos de procedencia ilícita para ocultar o disfrazar el origen, destino o propiedad de dichos recursos.

Cabe destacar que en el precepto legal antes indicado, se establece como requisito de procedibilidad que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público formule su respectiva denuncia para proceder penalmente cuando el

delito de operaciones con recursos de procedencia ilícita se haya materializado a través de una institución financiera. Además, le delega la atribución para que, en caso de que descubra la posible comisión del citado delito durante la práctica de facultades de comprobación, realice otras centradas en ese descubrimiento y denuncie los hechos que probablemente puedan constituir estos ilícitos.¹⁰

Esto subraya la importancia de la actuación coordinada que debe existir entre la autoridad fiscal y la autoridad penal para combatir actividades ilícitas que involucren aspectos fiscales y financieros.

En otro aspecto, en el mismo artículo 108 del CFF, se tipifica la defraudación fiscal presunta, en la cual, si se detecta que una persona ha obtenido ingresos o recursos a partir de operaciones financieras o comerciales que se sospecha que provienen de actividades ilegales, como el narcotráfico, el lavado de dinero u otras actividades ilícitas, se presume que también ha cometido el delito de defraudación fiscal. En tal sentido, la conducta del sujeto infractor puede estar sujeta al ámbito de aplicación de dos legislaciones: el CFF y el Código Penal Federal. En ambos casos, el factor común es la existencia de recursos de procedencia ilícita. Esto nos lleva a cuestionarnos: ¿Puede el contribuyente ser sujeto a una doble condena por los mismos hechos, violando con ello el principio de *non bis in idem*?

Partiendo de los elementos de la defraudación fiscal presunta, sugiere que la existencia de ingresos o recursos de procedencia ilícita es una indicación de que el contribuyente no ha cumplido con su obligación de declarar esos ingresos y pagar el Impuesto Sobre la Renta, mismo que nace desde el momento en que se constituye el aumento del patrimonio o enriquecimiento, independientemente de su procedencia. En tanto que, la autoridad tiene la carga de la prueba para demostrar que el probable infractor participó en la omisión de pago de

¹⁰ Vid. Artículo 400 Bis del Código Penal Federal.

contribuciones fiscales derivado de los recursos de procedencia ilícita.

Por otro lado, la conducta que sanciona el Código Penal Federal son las acciones que el probable infractor realiza con los recursos, derechos o bienes que se sabe o se sospecha que provienen de actividades ilícitas, con el fin de ocultar o disfrazar su origen, destino, ubicación, propiedad o titularidad. Luego entonces, aunque ambos delitos pueden estar vinculados en algunos casos cuando se habla de recursos, representan conductas delictivas diferentes con elementos y consecuencias legales distintas. Por lo tanto, su persecución no constituiría una violación del principio de *non bis in idem*, ya que cada delito sería objeto de un proceso penal independiente y no se estaría juzgando dos veces a una persona por el mismo hecho delictivo debido a que los elementos normativos del tipo penal son diferentes.

Siguiendo con la extensión normativa, al igual que en el contrabando, las personas morales pueden recibir sanciones de carácter administrativo cuando participen en la comisión de los delitos de defraudación fiscal y su equiparable, de conformidad con la fracción VIII del artículo 11 Bis del Código Penal Federal. Dichas sanciones son las mismas que ya han sido precisadas al abordar el tema del contrabando, y que omitimos reiterar con el fin de no ser repetitivos.

Sin embargo, queremos añadir una reflexión. Nos preguntamos por qué el Código Penal Federal atribuye responsabilidad a las personas morales en delitos fiscales, como la defraudación fiscal. Esta tipificación se basa en la idea de que las entidades jurídicas pueden ser utilizadas como medios para cometer delitos, incluidos los fiscales, donde la presencia del dolo es difícil de establecer debido a la falta de conciencia propia de las personas morales para tener intenciones. Sin embargo, esta medida busca garantizar que las personas jurídicas también asuman responsabilidad por su participación en delitos, incluidos aquellos relacionados con el incumplimiento de obligaciones fiscales, con el fin de evitar que sean utilizadas como instrumentos para cometer tales actos.

No obstante, consideramos que la cuestión de atribuir responsabilidad a una persona jurídica plantea desafíos, ya que estas entidades no tienen capacidad para actuar por sí mismas. Su funcionamiento depende de las decisiones de los individuos. El dilema radica en que, aunque no poseen voluntad propia, las acciones de sus miembros pueden afectar a toda la organización. La falta de capacidad para vigilar todas las operaciones individuales complica aún más esta situación. En última instancia, esto puede derivar en consecuencias injustas para la persona jurídica y sus miembros, ya que estos últimos podrían sufrir las repercusiones de actos individuales en los que no participaron ni tuvieron conocimiento.

Todo esto pone de manifiesto la importancia y la responsabilidad del órgano sancionador de tener en cuenta la participación de las personas físicas en la comisión de delitos, y de garantizar la aplicación de las sanciones correspondientes para prevenir y castigar el uso indebido de entidades corporativas en la perpetración de actos ilícitos, incluidos los delitos fiscales.

II.3 La constitucionalidad de los delitos fiscales en su modalidad de presunción y su consideración como actos que amenazan la seguridad nacional

Cabe mencionar que el delito de contrabando y la defraudación fiscal presunta, ya sea en su tipificación o sanción, han motivado la promoción de juicios de amparo para declarar su ilegalidad bajo la óptica de que transgreden el principio de presunción de inocencia. El resultado ha sido la creación de precedentes por parte de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que han confirmado su constitucionalidad, y además, han establecido parámetros que constituyen doctrina para que las autoridades adecuen los elementos del tipo penal.

El primer precedente ha sido el reconocimiento de la aplicación de la presunción de inocencia al ámbito del Derecho Penal fiscal, lo cual no era reconocido en nuestra materia hasta el año 2014. Este criterio adquiere trascendencia al sentar las bases de cómo se materializa dicho principio, a saber, en su vertiente de tratamiento del

imputado, regla probatoria y regla de juicio. Además, se reconoce que en el Derecho penal fiscal su aplicación debe hacerse de manera modular o con matices.¹¹

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha considerado que en el derecho penal se aplica de manera más estricta el principio de presunción de inocencia, donde la carga de la prueba para acreditar los elementos constitutivos del delito y la participación del probable infractor recae más en la autoridad. Sin embargo, en el derecho penal fiscal, la carga probatoria puede distribuirse de manera diferente entre la autoridad administrativa y el presunto infractor, siendo este último quien tiene una participación más activa para desvirtuar los hechos, ya que tiene mayor facilidad para aportar pruebas que demuestren la legalidad de su conducta.

En efecto, en el derecho penal fiscal, la admisión de la presunción respecto a la comisión de delitos fiscales obedece a su naturaleza particular, ya que implican dificultades inherentes en su detección y prueba. En muchos casos, los delitos fiscales involucran actividades difíciles de rastrear o probar directamente, como la introducción o extracción de mercancías por lugares no autorizados, de manera oculta o en horas extremas, el ocultamiento de ingresos, la simulación de actos o la manipulación de la contabilidad, entre otros. Por lo tanto, el sujeto infractor tiene mayores probabilidades de acreditar la legal estancia de las mercancías en territorio mexicano.

Así, la constitucionalidad de la presunción en los delitos fiscales se basa en:

a) Para su configuración, se requiere que se haya desvirtuado la hipótesis de inocencia del probable infractor y se descarte cualquier duda razonable (presunción de inocencia en su vertiente de estándar de prueba).¹²

¹¹ Cfr. Pleno, Tesis: *Presunción de inocencia. Este principio es aplicable al procedimiento administrativo sancionador, con matices o modulaciones*, P./J. 43/2014 (10a.), Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 7, Junio de 2014, Tomo I, página 41

¹² Cfr. Primera Sala, Contrabando presunto. El artículo 103, fracción ii, del código fiscal de la

b) La carga probatoria recae en el Ministerio Público para demostrar todos los elementos del delito, y solo se exige al inculcado demostrar que no tuvo la intención de permanecer inactivo para evitar el delito o para acreditar la legalidad de los actos (presunción de inocencia en su vertiente de regla probatoria).¹³

c) La presunción no implica equiparar automáticamente al imputado con un culpable ni anticipar la pena antes de un proceso judicial justo. La tipificación del delito no adelanta la pena por su comisión; esta presunción puede ser refutada por el imputado demostrando la legalidad de su conducta (presunción de inocencia en su vertiente de tratamiento del imputado).¹⁴

Bajo estas consideraciones, las presunciones en el derecho penal fiscal deben estar respaldadas por una base legal sólida y cumplir con ciertos criterios para garantizar que no se vulneren los derechos fundamentales del acusado, como el derecho a la presunción de inocencia y el derecho a un juicio justo. Esto implica que las presunciones se basen en indicios racionales, sean susceptibles de ser refutadas por el acusado y se apliquen en el contexto de un procedimiento legal que respete el debido proceso.

Ahora bien, el conjunto de disposiciones normativas que otorgan herramientas a las

federación que prevé ese delito, no vulnera el principio de presunción de inocencia en su vertiente de estándar de prueba. Tesis: 1a./J. 56/2013 (10a.), Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Libro XXIII, Agosto de 2013, Tomo 1, página 284.

¹³ Cfr. Primera Sala, Contrabando presunto. El artículo 103, fracción ii, del código fiscal de la federación que prevé dicho delito, no viola el principio de presunción de inocencia en su vertiente de regla probatoria. 1a./J. 55/2013 (10a.), Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Libro XXIII, Agosto de 2013, Tomo 1, página 282.

¹⁴ Cfr. Primera Sala, Contrabando presunto. El artículo 103, fracción ii, del código fiscal de la federación que lo prevé, no viola el principio de presunción de inocencia en su vertiente de regla de tratamiento del imputado. 1a./J. 54/2013 (10a.), Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Libro XXIII, Agosto de 2013, Tomo 1, página 281.

autoridades para asegurar que los delitos no queden impunes al grado de permitir delitos presuntos, no ha sido suficiente para inhibir las conductas delictivas. El Gobierno de México se ha enfrentado a muchos desafíos para frenar las múltiples conductas que erosionan la base gravable y la forma dolosa en que se conducen las personas que ejecutan tales actos. Para este fin, se realizaron modificaciones a diversas disposiciones normativas, siendo las más controversiales las publicadas en el decreto del 8 de noviembre de 2011.

En dicho decreto se propusieron varios cambios a la Ley Federal contra la Delincuencia Organizada, la Ley de Seguridad Nacional, el Código Nacional de Procedimientos Penales, el CFF y el Código Penal Federal, relacionados con la lucha contra la delincuencia organizada, la seguridad nacional, los procedimientos penales, la fiscalidad y el derecho penal a nivel federal.¹⁵

Dentro de la exposición de motivos, se estimó que el uso de operaciones simuladas representa una conducta más lesiva para el fisco, debido a las pérdidas millonarias y la desestabilización de las finanzas públicas. Se propuso aplicar una política criminal de persecución de los delincuentes peligrosos y los delincuentes organizados, pero no peligrosos, a través de un sistema penal de excepción, es decir, mediante la Ley Federal contra la Delincuencia Organizada.

Por un lado, se hace la distinción entre los delincuentes organizados, que se encargan de ofertar bienes y servicios relacionados con la materia fiscal, como estrategias, asesorías, documentos, operaciones simuladas, simulaciones laborales, informes falsos, entre otros, con el fin de disminuir u ocultar la base gravable; y, por otro lado, los delincuentes no

organizados pero peligrosos, que al materializar la conducta ponen en peligro la permanencia y el equilibrio del Estado-Nación.

En este sentido, la reforma propuso que el delito de contrabando sea perseguible sin que exista un monto límite, y además se pretendió incluir el delito de defraudación fiscal genérica y equiparada, para que quedara de la siguiente manera:

“Artículo 2o.- Cuando tres o más personas se organicen de hecho para realizar, en forma permanente o reiterada, conductas que por sí o unidas a otras, tienen como fin o resultado cometer alguno o algunos de los delitos siguientes, serán sancionadas por ese solo hecho, como miembros de la delincuencia organizada:

VIII. Contrabando y su equiparable, previstos en los artículos 102 y 105 del Código Fiscal de la Federación;

VIII Bis. Defraudación fiscal, previsto en el artículo 108, y los supuestos de defraudación fiscal equiparada, previstos en los artículos 109, fracciones I y IV, ambos del Código Fiscal de la Federación, exclusivamente cuando el monto de lo defraudado supere 3 veces lo dispuesto en la fracción III del artículo 108 del Código Fiscal de la Federación;

VIII Ter. Las conductas previstas en el artículo 113 Bis del Código Fiscal de la Federación, exclusivamente cuando las cifras, cantidad o valor de los comprobantes fiscales que amparan operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados, superen 3 veces lo establecido en la fracción III del artículo 108 del Código Fiscal de la Federación;”¹⁶

En otro aspecto, se propuso adicionar la prisión preventiva oficiosa para algunos delitos fiscales en el artículo 5 de la Ley de Seguridad Nacional, considerando su relevancia y el daño o perjuicio que causan a la Hacienda Federal y las finanzas públicas del país. La propuesta quedó redactada de la siguiente manera:

Artículo 5.- Para los efectos de la presente Ley, son amenazas a la Seguridad Nacional:

¹⁵ Cfr. Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley Federal contra la Delincuencia Organizada, de la Ley de Seguridad Nacional, del Código Nacional de Procedimientos Penales, del Código Fiscal de la Federación y del Código Penal Federal, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 08 de noviembre del 2011.

¹⁶ Cfr. Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, Ley Federal contra delincuencia organizada, reformado el 8 de noviembre de 2019, artículo 2, fracciones VIII-VIII ter.

*XIII. Actos ilícitos en contra del fisco federal a los que hace referencia el artículo 167 del Código Nacional de Procedimientos Penales.*¹⁷

En correlación con el artículo 167 del Código Nacional de Procedimientos Penales, se adiciona al catálogo de delitos que ameritan la prisión preventiva oficiosa los delitos de defraudación fiscal genérica y sus equiparables, cuando sean calificados y su punibilidad aplique por ser superior a \$2,898,490.00, el monto defraudado, así como los delitos de contrabando, quedando de la siguiente manera:

Artículo 167. Causas de procedencia

(...)

Fracción VII

(...)

[Se consideran delitos que ameritan prisión preventiva oficiosa, los previstos en el Código Fiscal de la Federación, de la siguiente manera:

I. Contrabando y su equiparable, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 102 y 105, fracciones I y IV, cuando estén a las sanciones previstas en las fracciones II o III, párrafo segundo, del artículo 104, exclusivamente cuando sean calificados;

II. Defraudación fiscal y su equiparable, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 108 y 109, cuando el monto de lo defraudado supere 3 veces lo dispuesto en la fracción III del artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, exclusivamente cuando sean calificados, y

*III. La expedición, venta, enajenación, compra o adquisición de comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 113 Bis del Código Fiscal de la Federación, exclusivamente cuando las cifras, cantidad o valor de los comprobantes fiscales, superen 3 veces lo establecido en la fracción III del artículo 108 del Código Fiscal de la Federación.*¹⁸

¹⁷ Cfr. Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, Ley de Seguridad Nacional, reformado el 8 de noviembre de 2019, artículo 5, fracción XIII.

¹⁸ Cfr. Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, Código Nacional de Procedimientos Penales,

Pese a que la aprobación se publicó en el Diario Oficial de la Federación el 8 de noviembre de 2019, estas fueron declaradas inválidas por sentencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, a través de una acción de inconstitucionalidad 130/2019 y su acumulada 136/2019. En efecto, la Comisión Nacional de los Derechos Humanos y una minoría parlamentaria integrantes de la Cámara de Senadores del Congreso de la Unión presentaron el 15 de noviembre y el 9 de diciembre de 2019, respectivamente, promovieron acción de inconstitucionalidad en contra de las múltiples reformas antes indicadas.

Esencialmente alegaron la vulneración de los derechos a la seguridad jurídica, libertad personal, de tránsito, debido proceso legal, mínima intervención del Derecho Penal, presunción de inocencia y principio de excepcionalidad de prisión preventiva oficiosa. Máxime que no existe relación entre la materia de las normas con las medidas empleadas.¹⁹

Dentro de estos aspectos, la principal crítica que se planteó fue la desproporcionalidad de las sanciones propuestas, así como la tentativa de equiparar o relacionar los delitos fiscales con la delincuencia organizada de manera autónoma, lo cual podría considerarse como una interpretación excesiva o desproporcionada de la ley. Lo anterior se deriva de que se intentó contemplar una nueva hipótesis para que proceda la prisión preventiva oficiosa.

En tal sentido, la Suprema Corte de Justicia de la Nación declaró la inconstitucionalidad de la prisión preventiva al considerar que el Congreso de la Unión no tiene autoridad absoluta para determinar cuándo se puede aplicar la prisión preventiva. Dado que la prisión preventiva afecta derechos

reformado el 8 de noviembre de 2019, artículo 167, fracción VII.

¹⁹ Cfr. Suprema corte de Justicia de la Nación, Acción de inconstitucionalidad 130/2019 y su acumulada 136/2019, disponible en: https://www.scjn.gob.mx/sites/default/files/proyecto_s_resolucion_scjn/documento/2022-10/AI%20130-2019%20Nuevo%20Proyecto%20%2824-oct-2022%29.pdf

fundamentales, su interpretación y aplicación deben ser estrictas para evitar que un órgano legislativo ordinario altere, ignore o viole el texto claro de la Constitución. A saber, aunque las normas cuestionadas fueron creadas dentro de los límites establecidos por la Constitución, se debe analizar no solo la forma en que se emitieron las normas, sino también su contenido y el impacto que tienen en los derechos y libertades fundamentales de las personas.²⁰

No obstante, se considera que el Congreso de la Unión excedió sus atribuciones al incluir los delitos fiscales objeto de reforma dentro de los ilícitos penales cuya gravedad podría poner en riesgo la seguridad nacional. Aunque dichos delitos pueden implicar un grave perjuicio a la Hacienda Pública y, de manera indirecta, afectar los derechos de las personas en general, calificar estos delitos como atentados contra la seguridad nacional podría llevar a la aplicación de un régimen penal que trata al presunto delincuente fiscal como un enemigo del Estado, incluso sin haber sido juzgado en un proceso penal con todas las garantías. Esto podría conducir a una situación donde se presume la culpabilidad antes de que se haya demostrado en un juicio justo.²¹

Además, la inconstitucionalidad de las normas impugnadas se hace más evidente al considerar que si se interpretara el artículo 19 de la Constitución de manera amplia, permitiendo al legislador ordinario definir qué constituye seguridad nacional y, por ende, qué conductas son lo suficientemente graves como para atentar contra el Estado y justificar la imposición de la prisión preventiva oficiosa, se estaría abriendo la puerta a una cláusula abierta. Esta cláusula abierta podría ser utilizada en el futuro para incluir cualquier conducta en dicho catálogo, lo cual sería claramente inconstitucional.²²

Máxime que, desde una perspectiva conceptual y dentro del marco del sistema jurídico mexicano, resulta inaceptable considerar válida la inclusión del ámbito tributario en el concepto de seguridad

nacional. La propia naturaleza de los términos rechaza la idea de que el primero esté incluido en el segundo, y desde el punto de vista normativo no existen fundamentos suficientes para afirmar que el ámbito de la seguridad nacional abarque aspectos relacionados con lo patrimonial o hacendario.²³

En tal sentido, el aumento de la severidad de las penas para los delitos fiscales como el contrabando y la defraudación fiscal no es suficiente para combatirlos. También es necesario fortalecer la fiscalización mediante el aumento de recursos y capacidades de las autoridades fiscales, así como la adopción de tecnologías avanzadas para el análisis de datos y la detección de patrones de evasión y contrabando, controles aduaneros rigurosos y una investigación y persecución judicial efectiva, entre otros.

III. Investigación y persecución de los delitos fiscales:

III.1. Aspectos generales de la querrela

En el artículo 92 del CFF se reconoce a la Secretaría como víctima u ofendida en los procedimientos penales. Además, se especifica que, para iniciar acciones penales por estos delitos, deben seguirse diferentes procedimientos según el tipo de delito. Por ejemplo, para los delitos de defraudación fiscal, es necesario que formule querrela, independientemente del estado del procedimiento administrativo. Para otros delitos, como el contrabando de mercancías, se debe declarar que el Fisco Federal ha sufrido o podría sufrir perjuicio.²⁴

Quien tiene interés jurídico para formular la querrela es la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, no así el Servicio de Administración Tributaria; este último solo puede hacerlo respecto de los delitos diversos que no estén comprendidos en el precepto legal antes mencionado. En caso de ausencia del titular, puede suplirlo el Procurador Fiscal

²⁰ Idem. P.121

²¹ Idem. P. 123

²² Idem, p. 131

²³ Idem, p 133

²⁴ Cfr. Art. 92 del Código Fiscal de la Federación

de la Federación o el Subprocurador Fiscal Federal de Investigaciones.²⁵

En estas consideraciones, aunque el Servicio de Administración Tributaria tiene experiencia en fiscalización, la formulación de querellas exclusiva para ciertos delitos fiscales que recae en la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, no solo puede deberse a su posición jerárquica sino a su enfoque más integral de las políticas fiscales y financieras. Está más capacitada para evaluar y tomar decisiones sobre asuntos relacionados con delitos fiscales, como la formulación de querellas en casos de defraudación fiscal y contrabando, debido a su experiencia y perspectiva más integral en estos temas, lo cual es de suma importancia, pues se trata de delitos que son considerados más lesivos para la hacienda pública.

Ahora bien, como hemos mencionado en apartados anteriores, las condiciones bajo las cuales la Secretaría de Hacienda y Crédito Público no presentará una querrela es cuando el contribuyente realiza el pago espontáneo de la contribución omitida junto con sus recargos, antes de que la autoridad fiscal descubra la omisión, realice un requerimiento, emita una orden de visita o realice cualquier otra gestión para comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales.²⁶

La clave aquí es que el pago espontáneo implica no solo cubrir la contribución, sino también los recargos asociados. Por lo tanto, si el contribuyente informa a la autoridad fiscal sobre la omisión del pago y luego realiza el pago después de que se emita una orden de visita, no se considera un pago espontáneo, lo cual no lo exime de responsabilidad.²⁷

²⁵ Op. Cit. Art. 92 y artículos 26, frac. XXX del Reglamento interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, publicada la última reforma en el Diario oficial de la Federación el 06 de marzo del 2023.

²⁶ Vid. art. 108 y 109 del Código Fiscal de la Federación.

²⁷ Cfr. Tribunales Colegiados de Circuito, Defraudación fiscal equiparada. No se actualiza la excepción prevista en la parte final del artículo 109 del código fiscal de la federación, si el contribuyente informa a la autoridad fiscal la

Evidentemente, la intención del cumplimiento espontáneo es que el contribuyente, al darse cuenta de una omisión en el pago de sus obligaciones fiscales, decida regularizar su situación de manera voluntaria y sin la intervención coercitiva de la autoridad fiscal. El objetivo es demostrar buena fe por parte del contribuyente y evitar sanciones adicionales. Al realizar el pago de manera espontánea, el contribuyente muestra su disposición a cumplir con sus obligaciones tributarias de manera transparente y proactiva, lo que puede contribuir a generar confianza y estabilidad en el sistema fiscal. Es más productivo para la autoridad fiscal tener el dinero objeto de la conducta ilícita que generar un proceso penal que no garantiza el resarcimiento del daño patrimonial.

En caso de que no se presente ninguna causa que excluya la formulación de la querrela, la Secretaría de Hacienda tiene un plazo de cinco años contados desde la comisión del delito, sin posibilidad de interrupción, para formular querrela, declaratoria y declaratoria de perjuicio. En caso de no hacerlo, se extinguirá su derecho. Por otro lado, el ministerio público tendrá un plazo igual al término medio aritmético de la pena privativa de la libertad establecida en los delitos para ejercitar acción penal; de lo contrario, prescribirá ese derecho. Se establece como excepción que en ningún caso el plazo será inferior a cinco años.²⁸

Para garantizar la seguridad jurídica en el proceso penal por defraudación fiscal, se ha considerado que el documento idóneo que sirve de base para la formulación de la querrela es el dictamen técnico contable. Este debe emitirse antes de que culmine el plazo de cinco años desde la comisión del delito; de

omisión del pago de contribuciones, incluso indeterminadas, y propone cubrirlas mediante dación en pago, pero antes de realizarlo, dicha autoridad emite y le notifica una orden de visita con motivo de tal información. I.6o.P.96 P., Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XXII, Septiembre de 2005, página 1445

²⁸ Cfr. Art. 100 del Código Fiscal de la Federación

lo contrario, se pierde el derecho de formular la respectiva querrela.²⁹

Esta interpretación es fundamental, ya que establecer plazos claros para la presentación del dictamen técnico contable por parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público garantiza la certeza jurídica tanto para los contribuyentes como para el Estado. Esto se logra al establecer reglas claras sobre los plazos para la investigación y persecución de los delitos fiscales.

Para respaldar la presentación de denuncias ante el Ministerio Público relacionadas con presuntos delitos fiscales, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público tiene atribuciones para hacer uso de la facultad prevista en el artículo 142, fracción IV de la Ley de Instituciones de Crédito. Según esta facultad, la información y documentación relacionada con las operaciones y servicios financieros no deben tratarse como confidenciales por las instituciones de crédito cuando se solicitan para fines fiscales.³⁰

Es evidente que dicha facultad permite que la autoridad fiscal pueda requerir información y documentos a los contribuyentes, incluidos los relacionados con operaciones bancarias, siempre y cuando sea para el ejercicio de sus facultades de comprobación fiscal y se respeten las formalidades legales correspondientes.

Además, el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos garantiza el derecho a la privacidad y la protección de datos personales. Por lo tanto, cualquier acción de la autoridad que vulnere

este derecho podría ser impugnada ante los tribunales.³¹

En tal sentido, la información recabada como parte de la excepción del secreto bancario ha sido objeto de control constitucional. La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha declarado la constitucionalidad de su obtención, incluso cuando la solicitud no fue aprobada previamente por un Juez de control según lo establecido en el Código Nacional de Procedimientos Penales. Esto se debe a que esta adquisición no se realiza como parte de una investigación penal, sino del ejercicio de la función de la autoridad hacendaria federal para verificar el cumplimiento de la obligación constitucional de las personas de contribuir al gasto público.³²

No obstante, consideramos que también deben establecerse pautas para evitar que la autoridad caiga en abusos o extralimitaciones en el ejercicio de estas facultades y para proteger el derecho a la privacidad de los contribuyentes. Es necesario implementar estrictos controles y requisitos legales para salvaguardar los derechos de privacidad de los contribuyentes, tales como:

- Limitar la solicitud a propósitos específicos, como el cumplimiento de objetivos de fiscalización y tributarios, sin utilizarla para otros fines no autorizados.
- Garantizar proporcionalidad al obtener información bancaria específica y limitarse a solicitar únicamente la información relevante para las investigaciones.
- Evitar solicitar datos excesivos o irrelevantes para el propósito establecido.

²⁹ Cfr. Primera Sala, Delito de defraudación fiscal. La secretaría de hacienda y crédito público tiene cinco años para emitir el dictamen técnico contable, que es un requisito para formular la querrela, 1a./J. 187/2023 (11a.), Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 32, Diciembre de 2023, Tomo II, página 1358.

³⁰ Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, Ley de instituciones de crédito, última reforma publicado en el diario oficial de la federación el 24 de enero del 2024, art. 142, fracción IV.

³¹ Cfr. Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, Constitución política de los Estados Unidos Mexicanos, última reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 22 de marzo del 2024, Art. 16

³² Cfr. Primera Sala, Contrabando presunto. Excepción al secreto bancario. La información bancaria que recaben las autoridades hacendarias federales para fines fiscales puede formar parte de la denuncia o querrela que formulen por delitos cometidos en contra del fisco federal, aun cuando no haya sido obtenida mediante control judicial previo, 1a./J. 49/2024 (11a.), Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 35, Marzo de 2024, Tomo III, página 2391

- Implementar medidas de seguridad adecuadas para proteger la confidencialidad e integridad de los datos bancarios recabados, así como supervisar y controlar adecuadamente las actividades de recopilación y uso de información bancaria por parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

En este sentido, la normativa no establece los requisitos mínimos que deben contener los oficios que solicitan información bancaria o de terceros relacionados con el contribuyente. Sería necesario establecer parámetros mínimos para garantizar que no haya abusos de esta facultad y para asegurar el derecho de los contribuyentes a la privacidad de sus datos personales e información relacionada con su intimidad.

Otro aspecto relevante que consideramos es la dualidad de procedimientos prevista en el artículo 70 del CFF. El incumplimiento de las obligaciones fiscales puede resultar en la imposición de multas y también puede trascender en sanciones penales adicionales.

Esto se refleja en la incorporación de pruebas en los procedimientos penales que provienen de documentos declarados nulos en un procedimiento administrativo. Si bien la declaración de nulidad en este tipo de procedimientos implica la invalidez de todas las actuaciones realizadas en él, no todos los documentos o constancias incorporados están afectados por esa nulidad.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha emitido criterio sobre el tratamiento que se debe dar a este tipo de documentos, concluyendo que algunos instrumentos y actuaciones fueron realizados por personas o terceros independientes de la autoridad fiscal, lo que los hace autónomos y aptos para ser considerados como prueba en el proceso penal relacionado, independientemente de su posterior incorporación al procedimiento declarado nulo. Entre estos documentos se encuentran la querrela formulada por el subprocurador fiscal federal de investigaciones, los instrumentos notariales relacionados con la constitución de sociedades mercantiles, las declaraciones fiscales y los dictámenes técnicos contables emitidos por

contadores públicos adscritos a la Administración General de Auditoría Fiscal Federal, entre otros. Sin embargo, estos documentos deben ser ajenos a las causas que provocaron la declaración de nulidad correspondiente para poder ser considerados como prueba en el proceso penal.³³

La utilización de documentos en un proceso penal por delito fiscal, a pesar de haber sido declarados nulos en el procedimiento administrativo, plantea serias interrogantes sobre la garantía de un debido proceso. Consideramos que si estos documentos fueron obtenidos o generados en un procedimiento administrativo que luego fue declarado nulo, su validez y legitimidad estarían comprometidas. Independientemente de que fueran generados por terceras personas, fue la autoridad fiscal quien los incorporó al procedimiento administrativo en el ejercicio de sus facultades de comprobación. Por lo tanto, si se declara nulo todo el procedimiento, la solicitud que hizo o el descubrimiento de los mismos también deberían tener la misma consecuencia. En todo caso, en la causa penal, correspondería al ministerio público allegarse de las mismas pruebas por su conducto. De lo contrario, podría conducir a una vulneración de los derechos fundamentales del acusado, como el derecho a un juicio justo y el derecho a la defensa.

Bajo la perspectiva de lo expuesto, es imperativo encontrar un equilibrio entre la eficacia de las medidas de fiscalización y la protección de los derechos individuales de los contribuyentes. Es esencial garantizar el respeto a los derechos fundamentales de los contribuyentes en todas las etapas relacionadas con la fiscalización y persecución de delitos fiscales, incluyendo el derecho a la privacidad y el debido proceso. Si bien el

³³ Cfr. Tribunales Colegiados de Circuito, Delitos fiscales. Las actuaciones, constancias y documentos ajenos a las causas que originaron la declaratoria de nulidad del procedimiento administrativo respectivo, pueden ser consideradas como pruebas aptas en el proceso penal seguido por estos ilícitos., II.2o.P.222 P, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta.Tomo XXVII, Enero de 2008, página 2771

objetivo primordial debe ser asegurar el cumplimiento de la ley y la persecución de delitos fiscales de manera efectiva, ello debe llevarse a cabo siempre en consonancia con los derechos y libertades individuales de los contribuyentes. Esto es crucial para mantener la confianza en el sistema fiscal y en las instituciones del Estado.

IV. Conclusiones:

La fiscalización y persecución de delitos fiscales deben equilibrar la eficacia en la aplicación de la ley con el respeto irrestricto de los derechos individuales de los contribuyentes.

Es esencial establecer controles rigurosos para evitar posibles abusos por parte de las autoridades fiscales en el ejercicio de sus facultades, especialmente en lo que respecta a la solicitud de información financiera.

La validez de las pruebas utilizadas en procesos penales relacionados con delitos fiscales debe ser examinada con atención para garantizar un proceso justo y transparente, especialmente en casos donde documentos obtenidos en procedimientos administrativos declarados nulos sean empleados.

La certeza jurídica y la transparencia son pilares fundamentales en la presentación de pruebas y formulación de querellas por parte de la autoridad fiscal, lo que promueve la confianza tanto en el sistema fiscal como en las instituciones estatales.

LA REPARACIÓN INTEGRAL COMO LÍMITE A LA POTESTAD PUNITIVA DEL ESTADO EN LOS DELITOS TRIBUTARIOS

Anderson Christian Saltzer Chávez

I. Introducción

En una sentencia reciente¹, el Tribunal Oral Federal de General Roca abordó el tema de la extinción de la acción penal por reparación integral del daño. Se trataba de un caso de evasión agravada y el Tribunal, en conformación unipersonal, aceptó la aplicación de este instituto jurídico, dictó el sobreseimiento y puso fin al proceso judicial; la reparación integral operó, en los hechos, como un límite a la potestad punitiva del Estado.

Esta sentencia se encuadra en una tendencia jurisprudencial² que considera plenamente aplicable a los delitos tributarios el medio de extinción de la acción penal establecido en el art. 59, inc. 6, CP.

La sencillez con la que el Tribunal aborda el tema nos puede inducir a pensar que se trata de un instituto que no tiene discusión; pero, ni bien indagamos un poco en otras decisiones jurisprudenciales y en los textos de doctrina, vemos que el tema está lejos de un acuerdo unánime. De hecho, hay muchos puntos conflictivos, que admiten varias respuestas, y que deben ser resueltos o, por lo menos, tomar una postura al respecto.

La sentencia referida, previo a resolver, solamente abordó un tema discutido que es el referido a la operatividad del instituto extintivo y la decisión adoptada por el Tribunal se puede resumir en que, acreditado el pago más los intereses correspondientes, contando con la conformidad del Ministerio Público Fiscal, se debe aceptar la extinción de la acción. En resumen, el reproche penal surgiría de la defraudación más la falta de pago posterior al hecho delictivo; es decir que la pena estaría justificada siempre que subsista el disvalor de resultado.

Esta tendencia que vemos en algunas sentencias de tribunales orales choca con la realidad del debate académico y jurisprudencial actual que nos trae muchas preguntas. En primer lugar, ¿es exacto el razonamiento respecto a que el instituto de la reparación integral es operativo? Asimismo, ¿las dos normas en pugna (RPT y CP) regulan el mismo instituto o son dos causales distintas? En caso que sean el mismo instituto ¿el principio de especialidad excluye la aplicación de la reparación integral del daño a los delitos tributarios y contra la seguridad social?

En caso que estemos ante dos situaciones distintas ¿qué diferencia existe entre una y otra? ¿Qué rol tiene la espontaneidad del pago y la ausencia de este? ¿Qué naturaleza jurídica tienen la regularización espontánea y la reparación integral del daño? ¿Qué implica la reparación integral? ¿Cuándo la reparación es integral y cuando no lo es? Resuelto ello nos tenemos que preguntar sobre la participación que les corresponde a las agencias recaudadoras y al titular de la acción ¿se pueden oponer? Una eventual oposición ¿obsta la aplicación del instituto o tiene que ser una oposición razonable? Como vemos son varios los temas conflictivos sobre los que voy a tratar de dar, al menos, una respuesta.

¹ TOF General Roca, *Principal en Tribunal Oral TO01 - IMPUTADO: GALAZ, CARLOS ABEL s/EVASIÓN AGRAVADA TRIBUTARIA PRESENTANTE: AFIP, 03/10/2023, FGR N° 23564/2019/TO1.*

² TOPE N° 2, *MARÍTIMA MARUBA S.A y otro s/ inf. ley 24.769, 07/07/2020, CPE 1540/2018/TO2/3, también el TOPE N°1, LORENZO, Néstor Osvaldo s/ inf. Ley 24769, 14/09/2022, CPE 1882/2012/TO1, aceptó que la reparación integral del perjuicio es aplicable también a los delitos tributarios, independientemente de su régimen especial. Sin perjuicio de ello, en la causa referida, resolvió que no resultaba aplicable el instituto toda vez que la reparación propuesta por el imputado no cumplía con el requisito de la integralidad que abarque todos los rubros del perjuicio causado.*

II. Operatividad

1. Comencemos con el tema menos conflictivo que es el referido a la operatividad de la reparación integral como medio de extinción de la acción penal. El art. 59.6 CP parece condicionar la operatividad de este instituto a la reglamentación en tanto establece que la acción penal se extinguirá por conciliación o reparación integral del perjuicio, “...de conformidad con lo previsto en las leyes procesales correspondientes”.

En el ámbito federal, ni el Código Procesal Penal (Ley 23.984) ni el CPPF regulan expresamente lo referido a la reparación integral como causal de extinción de la acción; ante esta falta de regulación una interpretación sería que el instituto no tiene operatividad.

Recordemos, de todas maneras, que la vigencia del CPPF fue suspendida por el DNU 257/2015, de fecha 24 de diciembre de 2015, ratificado por la Comisión Bicameral Permanente de Trámite Legislativo (Ley 26.122). Recientemente el DNU 188/2024 sustituyó el art. 2 de la Ley 27.150 y estableció que la entrada en vigencia del CPPF se realizará de conformidad con el cronograma de implementación progresiva que establezca el Ministerio de Justicia.

Por otro lado, corresponde señalar que la Comisión Bicameral de Monitoreo e Implementación del CPPF, mediante Resolución 2/2019 (B.O. 19/11/2019), tornó operativos determinados institutos a fin de evitar desigualdades en la implementación de la nueva ley procesal, entre los que pueden señalarse diferentes herramientas para la solución de conflictos. Así fue como lo entendió también la CSJN³.

Una interpretación posible indicaría que la operatividad de la reparación integral como medio de extinción depende de la emisión de

otra norma jurídica, que deberá regular con precisión a qué delitos se puede aplicar dicha causal y cuáles son los requisitos que debe reunir.

Si tomamos esta interpretación como válida tendremos que enfrentar un primer problema que sería aceptar que el instituto sólo estaría vigente en las jurisdicciones que específicamente lo regularon. Por lo tanto, una norma inserta en el CP tendría aplicación en algunas jurisdicciones y en otras no, todo esto a raíz de la omisión legislativa.

2. Ahora bien, si vamos a la jurisprudencia, la operatividad del art. 59.6 CP lejos está de ser un tema controvertido. La Cámara Federal de Casación Penal sostuvo que no hay mayores discusiones sobre la operatividad de la norma en cuestión y señaló que sobre la expresión “*las leyes procesales correspondientes*”, el art. 34 CPPF viene a “*perfeccionar la fórmula de extinción ya aludida y sella las discusiones de la jurisprudencia y de la doctrina sobre la operatividad de la causal prevista en el art. 59, inc. 6 del CP*”⁴.

Sin embargo es importante destacar que el art. 59.6 CP regula dos institutos distintos⁵, como son la conciliación y la reparación integral; y el citado art. 34 CPPF sólo regula el instituto de la conciliación. Por lo tanto, no hay una regulación autónoma de la reparación integral del perjuicio como medio de extinción, ya que el CPPF sólo ha establecido pautas para el acuerdo conciliatorio entre la víctima y el imputado.

⁴ CFCP, Sala I, *Patagonia Fly S.A. y otro s/recurso de casación*, 06/09/22, CPE 44/2017/TO1/3/CFC3.

⁵ PASTOR, Daniel R., “*La introducción de la reparación del daño como causa de exclusión de la punibilidad en el derecho penal argentino*”, *Diario Penal*, Columna de Opinión, 11/09/2015; LASCANO, Carlos, “*La reparación integral del perjuicio como causa de extinción de las acciones penales*”, *La Ley Online*, AR/DOC/1936/2016; en el mismo sentido DARAY, Roberto R., *Código Procesal Penal Federal. Análisis doctrinal y jurisprudencial*, Roberto R. Daray (Director), Hammurabi, Buenos Aires, 2019, tomo I, p. 131 y también YACOBUCCI, Ignacio y EZEYZA, Mariano, “*La reparación integral del perjuicio como vía de escape al proceso penal tributario en la CABA*”, *La Ley Online*, AR/DOC/82/2017.

³ CSJN, *Oliva, Alejandro* (2020), Fallos: 343:845, con remisión a los fundamentos y conclusiones del Dictamen de fecha 03/03/2020 que la Corte Suprema compartió e hizo suyos.

El art. 59 CP recepió las reglas de disponibilidad de la acción que el CPPF incluyó en el Título II, Sección Primera, en sus arts. 30 y siguientes (criterio de oportunidad, conversión de la acción, conciliación, suspensión del juicio a prueba), otorgándoles a los órganos encargados de la persecución penal –por razones de política criminal– la atribución de no iniciar la persecución, la de suspenderla provisionalmente cuando ya hubiera sido iniciada, de limitarla en su extensión objetiva o subjetiva o de hacerlas cesar antes de la sentencia, aun cuando concurren las condiciones ordinarias para perseguir y castigar o la autorización de aplicar penas inferiores a la fijada para el delito por ley, o eximir de ella a quien lo cometió.

No obstante, esta postura puede ser discutida porque parte de otorgarle naturaleza jurídica de criterio de oportunidad a la reparación integral. Este instituto, tal como trataré de argumentar, no es una facultad exclusiva de quien tiene la titularidad de la acción; sino que, por el contrario, es un derecho que asiste a los imputados porque el legislador decidió valorar de manera positiva el hecho postdelictual del imputado que repara de manera integral el daño causado, al punto tal de establecer la extinción de la acción penal. El Fiscal podrá oponerse a la cancelación de la pena por reparación integral y brindar sus fundamentos, pero es el Juez quien deberá resolver en forma definitiva, en un marco acotado de discusión, respecto a si se cumple o no con la reparación integral.

3. Es cierto que estamos, en algunas jurisdicciones –incluso la federal–, ante una situación de omisión legislativa por la falta de regulación de la reparación integral como medio de extinción de la acción penal. Ahora bien, tenemos que preguntarnos si esa falta de regulación es fundamento suficiente para concluir en la falta de operatividad del derecho.

En relación a ello, no podemos obviar que el art. 59.6 CP se inserta en un nuevo paradigma del sistema de enjuiciamiento penal receptado por la Ley 27.063, en el que las soluciones

alternativas tienen un rol destacado como herramientas para resolver el llamado "conflicto penal".

Por lo tanto, el derecho reconocido en esta norma resulta aplicable sin que su operatividad dependa de la vigencia de otra norma de carácter procesal, ya que la supuesta dependencia a la vigencia de la ley procesal, no podría obstaculizar (nunca) la finalidad de concretar alternativas para la solución de determinados conflictos que por diversos motivos fueron trasladados al ámbito penal.

El derecho penal tiene una jerarquía específica dentro del mundo jurídico y debe actuar como *última ratio*. La pena viene a restablecer el orden que fue agredido y puesto en discusión por el comportamiento delictivo; este último, a su vez, debe tener cierta entidad. En la actualidad se puede procesar a una persona por evasión por la suma en pesos un millón quinientos mil o por apropiación indebida de tributos por la suma en pesos de cien mil. Conductas que claramente deberían ser tratadas por el derecho privado o por el derecho público sancionatorio se ven inmersas en procesos penales distraendo recursos que se podrían utilizar para la investigación y juzgamiento de delitos de mayor entidad.

Un ejemplo para visualizarlo: cuando se publicó la ley 27.430 (29/12/2017) la cotización del dólar estadounidense era aproximadamente U\$D 1 = \$ 20, hoy la cotización oficial es de U\$D 1 = \$ 880; por lo tanto, al momento que salió la ley 27.430 la condición objetiva de punibilidad por evasión simple era de U\$D 75.000, hoy es de U\$D 1.700 aproximadamente. Es decir que el Estado invierte recursos humanos y técnicos para la investigación, persecución y juzgamiento de delitos que tienen una entidad económica mínima donde, independientemente de la postura que se tenga, difícilmente se pueda concluir que se afecta un bien jurídico.

Por otro lado, la omisión legislativa referida nunca podría servir como fundamento para la falta de operatividad de derechos reconocidos y, mucho menos, ser un argumento válido para que el Poder Judicial desconozca la vigencia

de un derecho. Se trata, claramente, de una omisión inconstitucional del Congreso –similar a lo que acontece con los procesos colectivos⁶– y de las legislaturas provinciales; por lo tanto, una vez más, la solución conforme parámetros constitucionales se debe realizar jurisprudencialmente.

En el ámbito federal, una postura contraria a la operatividad del instituto constituiría una interpretación *in malam partem* de la posibilidad de aplicar una norma de fondo que extingue la acción penal, otorgándole a un decreto del Poder Ejecutivo (DNU 257/2015)⁷ y/o a la omisión legislativa una potestad de la cual carecen; esto es la suspensión de la aplicación de una norma de fondo.

Por otro lado, un argumento importante es que una causal de extinción penal vigente para todos los habitantes del país no puede ser inaplicada por los jueces de alguna jurisdicción con la excusa de que falta la regulación procesal mucho más si se tiene en cuenta que la sanción de la ley 27.147 tenía justamente como finalidad armonizar las prescripciones del CP a las reformas introducidas por el CPPF y las modificaciones que se habían realizado mediante los cuerpos normativos procesales de las provincias⁸. Recordemos que se buscaba traer uniformidad sobre el tema de extinción y régimen de las acciones penales, toda vez que algunas provincias ya aceptaban y regulaban esta forma de extinción y otras no. Aceptar la postura de la falta de operatividad,

⁶ En la causa “Halabi” (2009), Fallos 322:111, ya la CSJN había manifestado la necesidad de contar con una ley que regule los procesos colectivos (considerando 12°); hasta la fecha no ha sido dictada normativa alguna por parte del Congreso Nacional que regule esa materia. Luego, en Fallos: 337:1024, “Municipalidad de Berazategui” la CSJN dejó en claro las situaciones de gravedad institucional que se estaban experimentando a raíz de la omisión legislativa y que derivó, en 2016, con la aprobación del “Reglamento de Actuación en Procesos Colectivos” mediante Acordada 12/2016.

⁷ CNCC, Sala IV, S. L. A. s/ extinción de la acción penal, 24/08/2018.

⁸ Dictamen de la Comisión de Justicia y Asuntos Penales, Proyecto de Ley 27.147, Orden del Día N° 244, 20/05/2015.

condicionada a la regulación, implica ir en contra de la finalidad que tenía la norma cuando se sancionó que fue, como señalé, lograr uniformidad.

Para cerrar esta línea argumental, es importante destacar que la CSJN ya sostuvo que toda norma que reconoce un derecho es operativa por sí misma⁹, y que las eventuales normas reglamentarias que se puedan dictar nunca podrían limitar el derecho reconocido por la ley de fondo con exigencias y condiciones *in malam partem*; estas disposiciones nunca podrían limitar el derecho reconocido¹⁰. A su vez, la operatividad del instituto fue reconocida por varios tribunales¹¹.

III. Principio de especialidad

1. La constitucionalidad del art. 59.6 CP recibió argumentos en contra. En doctrina se sostuvo que su aplicación en el ámbito de los delitos tipificados en el RPT afectaría el principio de igualdad que proclama el art. 16 de la CN¹². Con mayor vehemencia se sostuvo que “*Aplicar la reparación integral en forma genérica, es decir, permitiendo la fuga del proceso ante el pago del impuesto evadido en cualquier momento y en forma ilimitada, implicaría...una invitación a la evasión, por cuanto el mensaje subyacente es el siguiente: evada tranquilo, evada todo lo que quiera, ya que, en el peor de los casos, si lo detectan, si lo denuncian, si el proceso penal logra avanzar, si no hay moratorias ni regímenes premiales que lo trunquen, si no hay aumentos de condiciones objetivas de*

⁹ CSJN, “*Ekmekdjian*”, Fallos: 315:1492 (1992) y, también, Fallos: 239:459.

¹⁰ NERCELLAS, Marta E., “*Extinción de la acción penal por reparación integral del daño*”, Revista de Derecho Penal Tributario Nro. 24, 2019, p. 8.

¹¹ CFCP, Sala II, *Zille SRL y otro s/ recurso de casación*, 28/12/2020, Sala I, *Patagonia Fly SA y otro s/recurso de casación*, 06/09/22 y, también, TOPE N° 2, *Marítima Maruba S.A. y otro s/ Inf. Ley 24.769*, 07/07/2020.

¹² GARROFÉ, Horacio A. y MORENO, Augusto J., “*Extinción de la acción por pago de la deuda tributaria: naturaleza y alcance de la figura*”, El Derecho Penal, 2018 (9-septiembre), p. 11.

*punibilidad que dejen a su evasión por debajo del umbral mínimo de punición, a lo sumo y en el peor de los escenarios deberá pagar lo que debió haber declarado y pagado en el momento oportuno (allá lejos y hace tiempo)*¹³.

Asimismo, en la jurisprudencia quedó plasmada la calificada opinión del Juez Gemignani cuando sostuvo que “...la norma puesta en tela de juicio [se refería al art. 59 inc. 6 del CP] resulta inconstitucional puesto que prevé una alternativa de resolución del conflicto exclusiva del derecho civil, pretendiendo una aplicación analógica para un caso de derecho penal”¹⁴.

A su vez, su aplicación fue rechazada por las Salas que integran la Cámara Nacional en lo Penal Económico¹⁵, principalmente por argumentos que hacen a la especialidad del RPT y por oposición entre el régimen especial y el establecido en el CP.

En concreto se sostiene que, respecto a aquellos casos donde resultan aplicables las previsiones del RPT, “...no es posible aplicar ni alcanzar los efectos de la norma contenida por el art. 59 inciso 6°, del Código Penal, pues el legislador ha previsto especialmente para los delitos tributarios un régimen particular de extinción de la acción penal por cumplimiento de las obligaciones evadidas -por el art. 16 del mismo- que desplaza, por especialidad y

oposición, las disposiciones del Código Penal citadas, por aplicación de la previsión expresa del art. 4 de ese mismo cuerpo normativo.

En este mismo orden de ideas, es importante resaltar que el Régimen Penal Tributario introducido por el art. 279 de la ley 27.430 (B.O. 29 /12/17) resulta posterior a la ley que produjera la incorporación del inc. 6° del art. 59 del Código Penal, y el mismo mantuvo, al igual que los regímenes precedentes, un sistema especial de extinción de la acción penal con respecto a algunos delitos previstos por aquel régimen, lo cual resulta una muestra inequívoca de que en materia penal tributaria el legislador no ha querido estar a las disposiciones generales del Código Penal”¹⁶.

2. Esto nos lleva a un tema más controvertido que es el referido al principio de especialidad. Como señalé es doctrina vigente de ambas Salas de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico que el principio de especialidad obsta a la aplicación del art. 59.6 CP a los delitos tributarios y contra la seguridad social; porque estos tienen un régimen especial regulado hoy por el art. 16 del RPT creado por la Ley 27.430. Esta doctrina también es receptada por la Cámara Federal de Casación Penal¹⁷.

Se sostiene, además, que no corresponde la aplicación de la causal extintiva establecida en el orden general en razón del principio de especialidad contenido en el art. 4 CP; entender lo contrario implicaría, según esta postura, la aplicación de disposiciones de orden general que resultan incompatibles con el régimen especial previsto para casos vinculados con delitos tributarios y contra la seguridad social. En virtud del principio de ley especial no podría considerarse aplicable la causal de reparación integral sin contemplar las exigencias propias que impone el régimen

¹³ VISCA, José A., “La reparación integral se aplica al delito penal tributario”, Temas de Derecho Penal y Procesal Penal, Marzo 2024, Errepar, p. 3.

¹⁴ CFCP, Sala IV, VILLALOBOS, Gabriela Paola y otro s/ defraudación, 29/10/2017, CCC 25020/2015/TO1/CFC1, voto del Dr. Juan Carlos GEMIGNANI.

¹⁵ CNPE, Sala A, CPE 1755/2016/1/CA1, Reg. Interno N° 645/2017, 18/10/2017; CPE 1578/2016/3/CA2, Reg. Interno 466/2018, 11/06/2019; CPE 438/2017/1/CA1, Reg. Interno 757/2018, 20/09/2018 y CPE 1558/2014/8/1/1/CA9, Reg. Interno 1108/2018, 19/12/2018, entre muchas otras y de la Sala B, CPE 1826/2016/1/CA2, Reg. Interno N° 282/2019, 3/05/2019; CPE 1604/20172/CA3, Reg. Interno N° 494/2020, 2/11/2020; CPE 1276/2017/4/CA3, Reg. Interno N° 67/2022, 25/2/2022; CPE 575/2021/3/CA3, Reg. Interno N° 78/2023, 13/03/2023, y CPE 121/2021/5/CA4, Reg. Interno N° 161/2023, 25/04/2023, entre otras.

¹⁶ CNPE, Sala B, *Mutual Círculo de Suboficiales de Gendarmería Nacional (protección recíproca) y otros*, CPE 1819/2019/7/CA3, 14/12/2023.

¹⁷ CFCP, Sala IV, *Acosta, Fernando Luis y otros s/recurso de casación*, CPE 438/2017/1/CFC1, Registro Interno N° 1380/19.4, 04/07/2019 y, Sala I, *Patagonia Fly S.A. y otro s/recurso de casación*, CPE 44/2017/TO1/3/CFC3, 06/09/2022.

penal tributario para extinguir la acción penal por pago.

Esta postura parte de considerar que ambas normas (art. 16 RPT y art. 59.6 CP) regulan el mismo instituto y que la regulación de la ley especial posee limitaciones que la hacen más gravosa y que no se encuentran en el régimen general. Veamos esas limitaciones.

3. El art. 16 RPT establece que la acción penal se extinguirá, si se aceptan y cancelan de forma incondicional y total las obligaciones evadidas, aprovechadas o percibidas indebidamente y sus accesorios, hasta los treinta días hábiles posteriores al acto procesal por el cual se notifique fehacientemente la imputación penal formulada.

De esta manera el régimen especial está condicionado a varios requisitos: 1) reconocimiento de la deuda tributaria, 2) pago integral del monto evadido, aprovechado o percibido indebidamente más sus intereses y accesorios correspondientes; 3) desistimiento de reclamar posteriormente la repetición de lo abonado; 4) la espontaneidad del pago esto es hasta 30 días desde notificación de la imputación penal y 5) este beneficio, en principio, solo puede ser utilizado una vez.

La espontaneidad del pago opera de forma similar a un plazo de caducidad para ejercer ese derecho porque si el eventual imputado no realiza el pago en el plazo señalado pierde el derecho a extinguir la acción penal por pago.

Asimismo, aparentemente, otra limitación que tiene el régimen especial es que, según una interpretación, este beneficio se podría utilizar solo una vez. Esto surgiría de la frase consignada en el segundo párrafo del Art. 16 de la Ley 27.430 donde se establece que “Este beneficio de extinción se otorgará por única vez por cada persona humana o jurídica obligada”. Digo aparentemente porque este beneficio está regulado en el segundo párrafo que se refiere a la exoneración de la Administración para la realización de la denuncia; es decir que, por la ubicación en donde está regulado, se podría interpretar que la voluntad del legislador era que el beneficio

por única vez era para que no se formule la correspondiente denuncia.

Refuerza esta interpretación la opinión que sostiene que el art. 16 RPT regula dos institutos diferentes. El primer párrafo legislaría una causal de extinción de la acción penal *sui generis* –asimilable a la regulada en el art. 59.6 CP– y, en el segundo párrafo, se encontraría legislada una dispensa a la obligación de denunciar que tienen los funcionarios públicos (art. 177.1 CPPN)¹⁸.

Otra limitación que tiene el régimen especial es que no aplica a todos los delitos y solo se puede utilizar si la imputación es por los casos previstos en los artículos 1º, 2º, 3º, 5º y 6º de la Ley 27.430. Quedan excluidos, de esta manera, los delitos de apropiación indebida, tanto de tributos (art. 4º) como de los recursos de la seguridad social (art. 7º), y los delitos fiscales comunes como son la obtención fraudulenta de beneficios fiscales, la insolvencia fiscal fraudulenta, la simulación dolosa de cancelación de obligaciones (art. 10º) y la alteración dolosa de registros (art. 11º).

Respecto a esta distinción de los tipos delictivos con claridad se ha objetado que la selección realizada por la norma no tiene justificación, lo que vuelve discriminatorio al tratamiento diferencial, además de evidenciar una falta de razonabilidad que termina por deslegitimar la norma; todo ello por cuanto “...la distinción efectuada por la norma no se basa en la peligrosidad de la conducta ni en la magnitud de la lesión al bien jurídico protegido”¹⁹. Sin embargo, otros autores entienden que es razonable la exclusión de los delitos de defraudación por apropiación

¹⁸ FRIDENBERG, Juan P., *La extinción de la acción penal tributaria por cancelación de obligaciones en la ley 27.430*, en Carolina ROBIGLIO (Directora), *Institutos de Derecho Penal Tributario*, Volumen 2, Ad-Hoc, Buenos Aires, 2021, p. 553.

¹⁹ VINASSA, Federico, *La extinción de la acción penal por pago*, en Juan Manuel ÁLVAREZ ECHAGÜE y José María SFERCO (Directores), *Derecho Penal Tributario*, Ad-Hoc, Buenos Aires, 2019, p. 747/8. En el mismo sentido ÁLVAREZ ECHAGÜE, Juan M., *La extinción de la acción penal tributaria*, Ad-Hoc, Buenos Aires, 2018, p. 376/7.

indebida, por la calidad de los agentes involucrados y el rol que estos tienen dentro del sistema tributario²⁰.

Todas estas limitaciones no están en el régimen general; por lo tanto, en principio, esta norma sería mucho más amplia y más beneficiosa para los eventuales responsables. En virtud de ello se sostiene que con su aplicación se desdibujaría el régimen especial al punto tal que quedaría implícitamente derogado porque ya no se utilizaría más. Ante estos argumentos es que los Jueces de los Tribunales de Alzada referidos concluyen en que el régimen general no sería aplicable a los delitos tributarios y contra la seguridad social por especialidad y exclusión, es decir por incompatibilidad entre uno y otro. Coadyuva a estos argumentos el hecho que el art. 59.6 CP está inserto en una norma general y anterior a la sanción de la ley especial 27.430 –*lex posterior derogat legi priori y lex specialis derogat legi generali*–.

En atención a la jerarquía de los exponentes y los tribunales de Alzada que rechazan la aplicación de la reparación integral a los delitos tributarios y contra la seguridad social, cualquier sentencia que decida aceptar la vigencia, operatividad y aplicabilidad del art. 59.6 CP a los delitos regulados en el RPT debe brindar argumentos para tratar de compatibilizar esa norma con el régimen especial toda vez que no hacerlo podría hacerla caer en arbitrariedad²¹. La sola

²⁰ FRIDENBERG, Juan P., *Procedimiento penal tributario*, Ad-Hoc, Buenos Aires, 2012, p. 289.

²¹ La sentencia referida en la introducción del TOF de General Roca podría ser catalogada como arbitraria porque efectúa una aplicación mecánica y aislada del art. 59.6 CP, utilizando para ello como único y escaso argumento que la falta de reglamentación de la ley no veda la posibilidad de aplicarla, sin analizar el contexto normativo en el que se inserta esa norma. La eventual arbitrariedad de la sentencia surge porque, conforme doctrina de la CSJN, es condición de validez que “...las sentencias judiciales que constituyan una derivación razonada del derecho vigente, con aplicación a las circunstancias del caso por lo que la tacha con sustento en la doctrina de la arbitrariedad prospera cuando el fallo prescinde de planteos oportunamente introducidos, de la normativa aplicable o contiene una interpretación y

conformidad del Ministerio Público Fiscal o del fisco no justifica la carencia de argumentación en un tema ampliamente discutido. Ahora bien, llegados a este punto, corresponde que nos preguntemos si no existen diferencias entre ambos institutos que le otorguen a cada uno de ellos sus particularidades específicas –en cuanto a su aplicación– y si no existen alternativas argumentales e interpretativas que permitan conciliar la operatividad, vigencia y aplicación de las dos causales de extinción.

IV. La reparación integral como límite de la potestad punitiva del Estado respecto a los delitos regulados en el RPT

1. La postura en contra de la aplicación del art. 59.6 CP a los delitos tipificados en el RPT tiene el peso de la sólida fundamentación realizada por los Jueces de los Tribunales de Alzada y, además, por la jerarquía de sus exponentes.

Ahora bien, con sumo respeto me permito disentir porque, para sostener esta postura, se tiene que partir de la base de que ambas normas son incompatibles y no estoy tan seguro de ello fuera así. Es necesario que el intérprete realice un esfuerzo por compatibilizarlas y ante el fracaso se debe recurrir a principios como el de especialidad para decidirse por la aplicación de una en contra de la otra.

No veo que esta tarea se realice en las sentencias que rechazan la aplicación del art. 59.6 CP. Si uno analiza esas decisiones nota que se parte de la base de la oposición entre ambos regímenes –apoyados en una cantidad importante de precedentes– y luego se dan argumentos a favor de la incompatibilidad, cuando el trabajo argumental debería ser al revés.

El derecho no es algo estanco porque las conductas van cambiando y la política criminal

aplicación que la desvirtúa y torna inoperante” –Fallos: 339:459–. Por lo tanto, no se puede prescindir de la normativa vigente al momento de resolver o, en caso que así lo decidieran, los jueces deben dar los motivos por los cuales se apartan de la misma.

también. Las normas, generalmente, van atrás de los cambios. No podemos ignorar que hoy en día estamos ante una falta en la actualización de los montos que integran las condiciones objetivas de punibilidad de cada uno de los delitos tipificados en el RPT²², agravada por la omisión en la implementación de la Unidad de Valor Tributaria (UTV), lo que genera la punibilidad de acciones que, cuando se sancionó la ley 27.430, no eran punibles.

Ante esta situación la reparación integral del daño, como modo de extinción de la acción penal, es un medio apropiado para lograr descomprimir el Sistema Judicial Penal y resolver casos de menor gravedad por vías alternativas de solución de conflictos establecidas tanto en instrumentos nacionales como internacionales. Además de encontrarse en línea con los principios constitucionales de proporcionalidad, racionalidad y *ultima ratio*²³.

Estrictamente la interpretación que se hace desde los votos mayoritarios y unánimes de la Cámara Nacional en lo Penal Económico y la Cámara Federal de Casación Penal desvirtúa y vuelve inoperante al art. 59.6 CP en el ámbito de los delitos tributarios y contra la seguridad social, sin que expresamente el legislador haya decidido excluir su aplicación, lo cual equivale a decidir en contra y con prescindencia de sus términos. En doctrina de la CSJN esta situación también es equivalente a una sentencia arbitraria²⁴.

2. El art. 4 CP establece que las disposiciones generales del CP se aplicarán a

²² La inflación desde el momento en que se publicó la ley 27.430 (B.O. 29/12/2017) hasta del mes de diciembre de 2023 fue del 2731%, por ese motivo los importes se encuentran completamente desactualizados. Ver artículo de CETERI, José Luis del 13/02/2024, publicado en www.iprofesional.com/impuestos/399433-pese-a-l-a-inflacion-los-montos-de-la-ley-penal-tributaria-no-se-actualizan-desde-2017 (consultado 16/02/2024).

²³ BERTAZZA, Humberto J. y MARCONI, Norberto J., “La extinción de la acción penal tributaria por reparación integral del perjuicio”, IMP - Práctica Profesional 2023-CLIII, 79.

²⁴ Fallos: 295:606; 301:108; 306:1242; 310:927; 311:2548; 323:192; 324:547, entre otros.

todos los delitos previstos por leyes especiales, “en cuanto éstas no dispusieran lo contrario”. En base a ello es criticable el argumento que sostiene que la vigencia del art. 16 RPT signifique cumplir con la “disposición en contrario” que señala el art. 4 CP, toda vez que no hay una disposición expresa que indique que el régimen general no se aplica al especial. Mucho más si tenemos en cuenta que la Ley 27.430 es posterior a la Ley 27.157 que introdujo la reforma del art. 59.6 CP.

Claramente surge, en mi entender, que la voluntad del legislador es la plena vigencia de ambos institutos como medio anormal de extinguir el proceso penal –una tercera vía paralela a la pena y a las medidas de seguridad²⁵– y está en los operadores jurídicos (jueces, querellantes, defensores y fiscales) interpretar ambas normas para tratar de compatibilizarlas y darle a cada una de ellas su ámbito de aplicación.

Es doctrina consolidada de la CSJN que para determinar la validez de una interpretación, debe tenerse en cuenta que la primera fuente de exégesis de la ley es su letra²⁶, 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 preceptos²⁷. A su vez, los jueces deben cuidar que la inteligencia que se le asigne a las normas que se interpretan no pueda llevar a la pérdida de un derecho²⁸.

3. No podemos negar que la vigencia del art. 59.6 CP implica ampliar los derechos de las personas imputadas por delitos tributarios y contra la seguridad social, más en la actualidad donde, por falta de actualización de las condiciones objetivas de punibilidad, muchos se ven imputados por acciones que carecen de relevancia; por lo tanto, por el principio *pro homine*, se debe estar por la

²⁵ MAIER, Julio B. J., Derecho procesal penal, Tomo I, Editores del Puerto, Buenos Aires, 1996, p. 487.

²⁶ CSJN, Fallos: 304:1820; 314:1849.

²⁷ CSJN, Fallos: 313:1149; 327:769.

²⁸ CSJN, Fallos: 310:937; 312:1484.

interpretación que amplíe los derechos y no por aquella que resulte ser más restrictiva.

Entonces, tratando de clarificar el panorama, tenemos tres interpretaciones posibles:

- 1) La única fuga del proceso vinculado con delitos tributarios y contra la seguridad social es la establecida en la ley especial;
- 2) La reparación integral solo se aplica a los delitos excluidos del art. 16 Ley 27.430, esto es a los delitos de apropiación indebida de tributos y de los recursos de la seguridad social, obtención fraudulenta de beneficios fiscales, insolvencia fiscal fraudulenta, simulación dolosa de cancelación de obligaciones y a la alteración dolosa de registros;
- 3) Ambos institutos se aplican a los delitos tributarios y contra la seguridad social y son plenamente operativos.

Considero que, en virtud de los principios *pro homine* y *ultima ratio*, esta última interpretación es la que se impone y habilita la reparación integral como forma de extinción de la acción penal, toda vez que el régimen especial no lo excluye expresamente. Se sostuvo que el art. 59.6 CP “...establece las circunstancias en que tiene lugar la extinción de la acción por reparación integral del perjuicio pero no puede entenderse que se encuentre en contradicción con la ley especial en materia de delitos tributarios. Tanto la ley 24.769 como la actual 27.430 establecen la extinción de la acción penal por cumplimiento de obligaciones, lo que es sustancialmente concordante, aun cuando con otros requisitos, con el mencionado artículo 59 inciso 6°, del Código Penal”²⁹.

4. Es importante también, para analizar este tema, tener presente la doctrina de los fallos “Nanut”³⁰ y “Cangiasso”³¹ de la Corte Suprema

que aplican la doctrina, *mutatis mutandis*, del precedente “Acosta”³², donde se resolvió que el instituto de la *probation* era aplicable al RPT. En el precedente “Cangiasso” incluso se resuelve en fecha 16/12/2014 con la plena vigencia de la ley 26.735, que había modificado el Art. 76 bis CP, disponiendo que “*Tampoco procederá la suspensión del juicio a prueba respecto de los ilícitos reprimidos por las Leyes 22.415 y 24.769 y sus respectivas modificaciones*”. Teniendo en cuenta, claro, que en ese precedente se termina aplicando la ley 24.769 por ser la vigente al momento del hecho y, también, por ser la ley penal más benigna.

Por lo tanto, si la CSJN consideró en su momento que, en virtud del principio de la ley penal más benigna, el instituto consagrado en el art. 76 bis CP era también aplicable a los delitos tributarios, a pesar de la vigencia del régimen especial y de una disposición expresa que indicaba su inaplicabilidad al régimen especial (art. 19 Ley 26.735), no resulta justificado ahora que, con ese mismo argumento y yendo en contra del principio *pro homine*, la reparación integral del perjuicio establecido en el art. 59.6 CP no sea aplicable a los delitos fiscales³³.

Sostuvo la Corte Suprema “...que el principio de legalidad (art. 18 de la Constitución Nacional) exige priorizar una exégesis restrictiva dentro del límite semántico del texto legal, en consonancia con el principio político criminal que caracteriza al derecho penal como la *ultima ratio* del ordenamiento jurídico, y con el principio *pro homine* que impone privilegiar la interpretación legal que más derechos acuerde al ser humano frente al poder estatal”³⁴.

Tomando la doctrina de la CSJN, sin cambiar su sentido y tratando de extrapolar ese criterio al instituto de la reparación integral, podemos concluir que la posición que excluye el beneficio previsto en el art. 59.6 CP a los delitos tipificados en el RPT se funda en una

²⁹ CNPE, Sala A, Reg. Int. 757/2018, voto en disidencia del juez Hendler.

³⁰ CSJN, *Nanut Daniel s/ causa N° 7800*, N. 272. XLIII. RHE, 07/10/2008.

³¹ CSJN, *Cangiasso, José Carlos s/ causa N° 155/2013*, CSJ 1253/2013 (49-C), 16/12/2014.

³² CSJN, Fallos: 331:858.

³³ TOPE N° 2, *Marítima Maruba S.A. y otro s/ inf. ley 24.769*, CPE 1540/2018/TO2/3, 07/07/2020.

³⁴ CSJN, “Acosta” (2008), Fallos: 331:858, considerando 6° *in fine*.

exégesis irrazonable de la norma, que no armoniza con los principios *pro homine* y *ultima ratio*, toda vez que consagra una interpretación extensiva de la punibilidad y otorgando una indebida preeminencia al régimen especial, que deja totalmente inoperante al derecho reconocido en el régimen general.

Es importante destacar que cada vez que se sanciona un régimen de moratoria o de blanqueo se genera la misma situación que estamos analizando. Por ejemplo, cuando se estableció la posibilidad de extinguir la acción penal mediante el sistema de regularización excepcional de obligaciones tributarias –incluso las que estaban en trámite judicial (arts. 52 y sgtes. de la Ley 27.260)– sin establecer otras excepciones que aquellas enumeradas en los arts. 82 y 83 de tal ley, claramente el legislador no consideró relevante a dichos efectos el régimen particular de la ley especial que también establecía la extinción de la acción penal por pago y, en virtud de ello, el régimen especial no fue obstáculo para establecer otra causal de extinción de la acción penal.

En virtud de lo expuesto considero que, por la forma en que fue legislado y por los principios constitucionales citados, la interpretación que se impone es la plena vigencia de ambas normas que facilitan la fuga del proceso judicial, pero se deben diferenciar correctamente para que la vigencia y operatividad de una no obstaculice la vigencia de la otra o la torne inoperante.

5. Hay también un argumento dogmático que permite distinguir ambas figuras. En doctrina se rescatan varias posturas respecto a la naturaleza jurídica de la reparación integral³⁵. También surge lo propio respecto a la extinción de la acción penal por pago del

³⁵ 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?*, LLGran Cuyo2017 (noviembre), p. 4.

art. 16 Ley 27.430³⁶. Sintetizando el panorama, y descartando aquellas posturas minoritarias, que enmarcan el instituto en un elemento negativo del tipo o como una causa de exclusión de la antijuridicidad sobrevenida, vemos que los autores se dividen entre considerarlas como una excusa absolutoria objetiva³⁷ –esto es una causa de levantamiento de la pena–, como una cláusula voluntaria de extinción de la acción penal³⁸ o como una causal de extinción de la acción penal *sui generis*³⁹.

Se sostuvo con certeza que *“Si fuera una excusa absolutoria, habría una imposibilidad de aplicar una pena, en razón de protegerse un interés superior. La reparación integral no vislumbra un interés superior que justifique la imposibilidad de aplicar la pena privativa de libertad. Asimismo, el hecho de que la reparación integral dependa de la voluntad del contribuyente (pretendido autor del delito), es una característica que resulta contradictoria con lo que se entiende por excusa absolutoria. Además, solo se beneficiaría el obligado (intraeus); subsistiendo la responsabilidad penal para los otros partícipes, primarios o secundarios”*⁴⁰. En virtud de ello, este autor sostiene que es más acertada la postura que considera a la reparación integral del perjuicio como un supuesto de extinción de la acción penal. Otra postura, que está teniendo recepción en algunas sentencias, ve a los institutos bajo

³⁶ FRIDENBERG, Juan P., La extinción de la acción penal tributaria por cancelación de obligaciones en la ley 27.430, en Carolina ROBIGNIO (Directora), *Institutos de Derecho Penal Tributario*, Volumen 2, Ad-Hoc, Buenos Aires, 2021, p. 552 y ss.

³⁷ ÁLVAREZ ECHAGÜE, Juan Manuel, *“Las sanciones tributarias frente a sus límites constitucionales”*, Ad-Hoc, Buenos Aires, 2004, p. 321.

³⁸ CATANIA, Alejandro, *Régimen Penal Tributario. Estudio sobre la ley 24.769*, Editores del Puerto, Buenos Aires, p. 281.

³⁹ FRIDENBERG, Juan P., *La extinción...*, p. 553.

⁴⁰ LUDUEÑA, Gabriel, *La posibilidad de aplicar el instituto de la reparación integral a los delitos tributarios*, en Juan Manuel ÁLVAREZ ECHAGÜE y José María SFERCO (Directores), *Derecho Penal Tributario*, Ad-Hoc, Buenos Aires, 2019, p. 761

análisis como un equivalente funcional de la pena retributiva⁴¹.

Ahora bien, centrándonos en el instituto objeto de este trabajo, debemos entender que la reparación del daño entraña un comportamiento postdelictual que es valorado positivamente por el ordenamiento jurídico. Tan positiva es la valoración que, si la reparación resulta ser integral, el imputado se ve beneficiado con la supresión de la punibilidad del ilícito cometido. La integralidad de la reparación, tomando las categorías que da Roxin, la convierte en una causal material (objetiva) de exclusión de punibilidad⁴², esto permite justificar que el beneficio de exclusión de la pena se aplique no solo a quien repara el daño sino también a los restantes autores y partícipes o aquellos imputados en virtud de lo establecido en el art. 13 Ley 27.430.

El mensaje del legislador es que si se reparan los daños ocasionados por el delito tributario la potestad punitiva del Estado se limita, se cancela. Se sostuvo que *“...la pena como la reparación forman un continuo de respuestas sociales, basadas en la idea de “compensación”; por más que en ese continuo encontraremos que, a partir de un momento dado, por determinaciones culturales, ingresamos al ámbito de las “respuestas violentas”, que no pueden ser alcanzadas ya por la idea de compensación reparatoria. Es cierto, también, que como en todo continuó existirán zonas grises, respuestas que ya pueden tener algún contenido de violencia pero que se acercan todavía a la idea básica de reparación como solución del conflicto”*⁴³.

En el marco regulatorio actual el legislador parece haber optado por un escenario donde, en determinados delitos en los cuales no existe un compromiso internacional de

prevenir, investigar y juzgar, la reparación integral opera como un límite a la potestad punitiva del Estado. En el RPT, en particular, en una interpretación armónica con el art. 59.6 CP, la finalidad recaudatoria –que podemos discutir si es constitucional o no⁴⁴– hace que la reparación integral elimine el desvalor de resultado de la defraudación y, como consecuencia de ello, se premia este accionar postdelictivo con la extinción de la acción penal y la exclusión de la pena. Ante esta situación el legislador optó porque el Estado no reaccione con la violencia de la pena, sino que se garanticen los parámetros de la reparación integral ponderando el carácter colectivo del bien jurídico que fue agredido.

En la extinción por pago se parte de la voluntariedad del acto postdelictivo⁴⁵ para regularizar la situación tributaria o la referida a los recursos de la seguridad social. Existe un fundamento de política criminal en el reconocimiento del instituto y se apoya en la valoración de la acción regulatoria en contraposición del disvalor de la acción previa defraudadora.

Esto también sucede en la reparación pero, sin embargo, no se puede equipar ni ser fundamento de la regularización tributaria⁴⁶, porque la justificación de la regularización, tal como está regulada en el RPT, surge de la voluntariedad y de la espontaneidad del pago –no se realizó la denuncia o, si se realizó, el proceso penal está en una etapa inicial–. Por su parte, la reparación integral como medio de extinción no requiere esas características toda vez que el imputado puede ejercer este derecho hasta la emisión de la sentencia. La

⁴¹ SC Mendoza, Sala 2ª, F. C. / E. C. G. D. (51804) p/recurso ext. de casación, c. nro. 13-03899192-7/1, 29/06/2017, voto de los Jueces Palermo y Gómez y, también, MONTERO, Federico, *La regularización tributaria como equivalente funcional de la pena retributiva*, InDret, 2.2020.

⁴² ROXIN, Claus, *Derecho penal Parte general*, Tomo I, Civitas, Madrid, 1997, p. 971

⁴³ BINDER, Alberto M., *Derecho procesal penal*, Tomo IV, Teoría del proceso compositivo, Ad-Hoc, Buenos Aires, 2018, p. 351.

⁴⁴ ÁLVAREZ ECHAGÜE, Juan Manuel y ZURCHMITTEN, Ivanna R., *“La finalidad recaudatoria del Régimen Penal Tributario argentino. Análisis de su inconstitucionalidad”*, en Juan Manuel ÁLVAREZ ECHAGÜE y José María SFERCO (Directores), *Derecho Penal Tributario, Ad-Hoc*, Buenos Aires, 2019, p. 65 y ss.

⁴⁵ FRIDENBERG, Juan P., *La extinción de la acción penal tributaria por cancelación de obligaciones en la ley 27.430*, en Carolina ROBIGNIO (Directora), *Institutos de Derecho Penal Tributario, Volumen 2, Ad-Hoc*, Buenos Aires, 2021, p. 566.

⁴⁶ MONTERO, Federico, *La regularización tributaria...*, p. 323.

diferencia crucial está, tal como veremos, en la extensión de los rubros que implican la extinción por pago (capital e intereses) y los propios de la reparación integral.

6. Existen otras diferencias entre ambos regímenes, una de ellas es el ámbito temporal. El régimen especial sólo se puede aplicar hasta treinta (30) días después de la notificación fehaciente de la imputación. Pasada esa fecha solo se puede solicitar la cancelación de la pena por reparación integral. Esta distinción fue criticada⁴⁷ pero la espontaneidad de la conducta postdelictiva implica una diferencia importante porque, desde un punto de vista objetivo, no es lo mismo el pago realizado en un momento determinado y la reparación integral del daño causado por el delito en un momento posterior en el tiempo cuando ya se encuentra iniciada y en curso la acción penal; mucho más si se tiene en cuenta que el bien jurídico protegido es la hacienda pública en sentido dinámico.

Existe otra diferencia que es material. El régimen especial sólo se aplica a los delitos tipificados en los arts. 1º, 2º, 3º, 5º y 6º de la Ley 27.430. Para los delitos establecidos en el RPT solo se podría aplicar el régimen general del art. 59.6 CP. No podemos obviar, tal como destacamos en opinión de algunos autores⁴⁸, que no hay un fundamento valedero que justifique la exclusión de los delitos señalados del régimen especial. Por lo tanto, podemos pensar y concluir que a esos delitos sólo se puede aplicar el régimen general.

7. Y esto nos lleva al análisis del contenido del acto postdelictivo. El pago tardío como forma de regularización tributaria, en el régimen especial, abarca el monto evadido, aprovechado o percibido indebidamente, más los intereses y accesorios correspondientes. En cambio, en el régimen general la reparación integral implica la reparación plena

(art. 1740 Código Civil y Comercial de la Nación) que consiste en la restitución del damnificado al estado anterior al hecho dañoso.

La Corte, a lo largo del tiempo, ha empleado indistintamente las expresiones “reparación integral”, “reparación plena” o “reparación íntegra”, como nociones equivalentes que trasuntan, en definitiva, el imperativo constitucional de la reparación del daño, que no es otro que restituir, con la modalidad y amplitud que establece el ordenamiento, la situación del damnificado al estado anterior al hecho dañoso⁴⁹.

La reparación integral implica, en definitiva, una indemnización de los daños causados por el accionar delictivo. Por lo tanto, el comportamiento postdelictivo debe implicar la reparación de todos los daños causados, buscando retrotraer la situación al estado anterior al ilícito. Se sostuvo con certeza que *“Indemnizar es, en suma, eximir de todo daño y perjuicio mediante un cabal resarcimiento. Ello impone que la indemnización debe ser “integral” -que vale tanto como decir “justa”-, porque no sería acabada indemnización si el daño y el perjuicio quedarán subsistentes en todo o en parte”*⁵⁰.

La Corte Suprema con certeza sostuvo que *“La violación del deber de no dañar a otro genera la obligación de reparar el menoscabo causado y tal noción comprende todo perjuicio susceptible de apreciación pecuniaria que afecte en forma cierta a otro en su persona, en su patrimonio y/o en sus derechos o facultades, reparación que debe ser integral y que no se logra si los daños subsisten en alguna medida, ni tampoco si el resarcimiento -derivado de la aplicación de un sistema resarcitorio especial o producto de utilización de facultades discrecionales de los jueces- resulta en valores irrisorios o insignificantes en relación con la entidad del daño resarcible”*⁵¹.

⁴⁷ Ver voto de la Jueza Ana María Figueroa en CFCP, Sala I, *Patagonia Fly S.A. y otro s/ recurso de casación*, 06/09/2022.

⁴⁸ Ver nota 20.

⁴⁹ CSJN, *Ontiveros* (2017), Fallos: 340:1038, voto del Juez Lorenzetti.

⁵⁰ CSJN, *La Florida S.R.L.* (1972), Fallos: 283:213, voto del Juez Risolía.

⁵¹ CSJN, Fallos: 335:2333.

Por otro lado, no podemos obviar que, en los delitos tributarios, el damnificado y el bien jurídico protegido tienen carácter colectivo. El damnificado en los delitos tributarios es la sociedad toda, la comunidad, y por las particularidades que tiene el bien jurídico protegido, la reparación integral no puede limitarse al pago del monto evadido, aprovechado o percibido indebidamente más los intereses y costas. La reparación integral regulada en el art. 59.6 CP implica, necesariamente, algo distinto. El bien jurídico protegido por los delitos tributarios es la hacienda pública en un sentido dinámico⁵² y apunta a asegurar la actividad económica financiera del Estado, en lo pertinente a la recaudación y el gasto público. Por lo tanto, no es lo mismo percibir en el momento oportuno que hacerlo muchos años después.

En ese sentido, la reparación integral no se puede limitar al pago del tributo evadido más sus intereses. En el ámbito de aplicación del art. 16 RPT el pago se limita al monto evadido, aprovechado o percibido indebidamente más los accesorios porque así lo establece la norma. No podemos trasladar esa regulación y decir que la reparación integral es lo mismo porque dejaríamos, posiblemente, sin ámbito de aplicación al instituto regulado en la ley especial. Por más que tomemos intereses altos siempre debe existir un ejercicio argumental del Juez o Tribunal que le toque resolver cuando se trate el tema de la reparación integral porque los intereses tienen finalidades propias –compensatorias y punitivas– y los daños generados por el pago tardío posiblemente no se reparen solo con el pago de intereses.

En doctrina se sostuvo que *“En definitiva, el análisis en cuestión permite postular que el pago de la suma omitida y sus intereses, en el marco de la apropiación indebida de tributos, podría dar lugar a la concurrencia de la causal de extinción de la acción analizada”*⁵³. No

estoy de acuerdo con esta postura porque considero que no es posible generalizar en este aspecto. A modo de ejemplo, un caso es la apropiación indebida por la suma de \$ 100.001 y otro caso distinto es si el monto involucrado es diez millones por dar un ejemplo. Los daños que causan esas conductas son distintos porque, necesariamente, hay que analizar el destino que tenían esos fondos, una cosa es atesorar fondos y otra si el flujo de fondos es necesario para hacer frente a obligaciones, inversiones comprometidas, entre otras.

Por otro lado, una situación es si el pago ocurre a los pocos meses de iniciada la instrucción y otra es si se paga poco tiempo antes de dictar la sentencia definitiva. Monto y tiempo influyen en los daños. Es por ello que el análisis y ponderación de la reparación integral siempre se realizará en el marco de un proceso judicial a diferencia del régimen establecido en el art. 16 RPT donde el pago del capital y accesorios justifica la no realización de la denuncia por parte del ente recaudador.

Otra opinión doctrinaria sostiene que la cancelación de la pretensión y sus intereses no resulta suficiente para entender reparado el daño causado y, en virtud de ello, propone como parámetro de cuantificación de los daños a la multa administrativa prevista por las diferentes figuras infraccionales de la ley 11.683, justificando que *“...aquella sanción pecuniaria se vincula con los intereses del organismo recaudador (en tanto víctima de este tipo de ilicitudes) en el ámbito administrativo y no deja de tener naturaleza de pena, en tanto objeto de sustitución, como alternativa de solución de conflicto, por una reparación eficaz”*⁵⁴.

No estoy de acuerdo con ese razonamiento porque se traza una equivalencia injustificada

escape al proceso penal tributario en la CABA”, publicado en LLCABA2018 (agosto), 1, cita: TR LALEY AR/DOC/82/2017

⁵⁴ CAPUTO, Rafael, *La reparación integral del perjuicio en el marco del Régimen Penal Tributario*, en Carolina ROBIGLIO (Directora), *Institutos de Derecho Penal Tributario*, Volumen 2, Buenos Aires, Ad-Hoc, 2021, p. 546/7.

⁵² BORINSKY, Mariano H.; TURANO, Pablo N.; RODRÍGUEZ, Magdalena y SCHURJIN ALMENAR, Daniel, *Delitos tributarios y contra la seguridad social*, Rubinzal – Culzoni, Buenos Aires, 2020, p. 191 y ss.

⁵³ YACOBUCCI, Ignacio y EZEYZA, Mariano Abel, *Reparación integral del perjuicio como vía de*

entre las multas administrativas –que tienen una finalidad específica– con la reparación del daño. No encuentro un argumento válido para sostener que el pago del equivalente de la multa administrativa sirve para reparar los daños causados por el comportamiento delictivo, sin analizar antes cuáles fueron los daños causados. Si queda una porción de daño sin reparar tenemos que hablar de otro instituto como la suspensión del juicio a prueba que habilita la reparación en el marco de sus posibilidades y donde se aplican otros parámetros de política criminal.

Volvemos a lo que señalaba anteriormente, en la reparación integral adquiere un rol protagónico la sana crítica y el rol constitucional de los jueces para evaluar y cuantificar los daños⁵⁵. Posiblemente los daños provocados queden compensados por los intereses, pero hay que argumentar y motivar la sentencia en ese sentido. Recordemos, en ese sentido, que el Estado recauda para cumplir con su finalidad de garante del interés público que, conforme lo estándares del Estado constitucional social de derecho, adquiere rasgos distintivos.

La sociedad colocó a la Administración, bajo el Estado constitucional social de derecho, en una posición de garante primario de la dignidad de las personas y de los derechos que le son inherentes; porque, en definitiva, la dignidad de la persona humana constituye el centro sobre el que gira la organización de los derechos fundamentales del orden constitucional⁵⁶ y el rol del Estado como garante de los mismos.

En este punto es importante tener en cuenta la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación que indica que el individuo es el eje y centro de todo el sistema jurídico y que, en tanto fin en sí mismo, la inviolabilidad de la persona constituye un valor fundamental con respecto al cual los restantes valores tienen siempre carácter instrumental⁵⁷. La acción delictiva en los delitos tributarios termina afectando, en la

medida de cada caso en particular, de manera indirecta estos fines colectivos que el Estado debe cumplir.

8. Entender que la reparación integral implica, en principio, un plus al pago de los montos cuestionados más intereses permite diferenciar los institutos regulados en el art. 16 RPT y el art. 59.6 CP. Así considero que se entendió en una causa⁵⁸ donde se investigaba el delito de evasión simple y se aceptó como reparación integral –además de la cancelación del tributo e intereses– el pago de un 15% del monto evadido. En ese caso, por propuesta del imputado, con la aceptación del Ministerio Público Fiscal, el Juez le dio un destino específico para un Hospital Público. Podemos discutir si eso sirvió o no para reparar los daños causados por el delito, pero lo cierto es que así resuelto el instituto de la reparación integral toma forma y se va diferenciando de la regularización tributaria o de la extinción de la acción penal por pago establecida en el régimen especial.

Por lo tanto, el carácter colectivo del bien jurídico protegido ejerce una influencia directa sobre la reparación integral que se suma a la finalidad propia del Estado constitucional social de derecho donde tiene plena vigencia el principio de solidaridad. Se sostuvo con certeza que *“...es posible orientar el bien jurídico penalmente protegido hacia la idea de las funciones del tributo, como expresión en el ámbito tributario del deber de solidaridad”*⁵⁹.

La dimensión de la reparación integral entonces va a abarcar un piso mínimo que es la restitución e indemnización (capital, intereses y gastos correspondientes al servicio de justicia y la investigación penal y administrativa), más la satisfacción y las

⁵⁵ CSJN, “Ángel Estrada”, Fallos: 328:651 (2005).

⁵⁶ CSJN, Fallos 327:3753, considerando 11.

⁵⁷ CSJN, Fallos 316:479.

⁵⁸ Juzgado Federal de Bell Ville, *Vasconi, Aldo Luis s/evasión simple tributaria*, FCB 87721/2018, 08/07/2021.

⁵⁹ ECHAVARRÍA RAMÍREZ, Ricardo, “Consideraciones sobre el bien jurídico penalmente protegido por el delito de defraudación tributaria del art. 305 C.P. español”, REPCP N° 16 (2014), p. 36.

garantías de no repetición⁶⁰. A lo que se podría agregar el daño moral colectivo causado a la sociedad a raíz de la defraudación que, como sabemos, no se identifica con la lesión a un bien colectivo sino a un interés específico⁶¹ de la sociedad; en estos casos en particular que estamos analizando, se evidencian con la garantía de recaudación para que el Estado cuente con los fondos necesarios para cumplir con su fin de garante del interés público.

9. La última diferencia que existe es la participación que tienen el Ministerio Público Fiscal (MPF), como titular de la acción penal, y las administraciones fiscales como recaudadores y representantes indirectos de la comunidad como damnificados.

9.1. Respecto a la participación de los organismos recaudadores la jurisprudencia sostuvo que, aun cuando el organismo denunciante no hubiera asumido en el caso el papel del querellante, la decisión de declarar la extinción de la acción por pago o regularización tributaria, no puede adoptarse sin habersele dado previa vista en su calidad de damnificado⁶².

En doctrina se señaló que este punto no tuvo mayores cuestionamientos ni discusiones y, por lo tanto, el Juez debe –previo a declarar extinguida la acción– dar traslado al fiscal y/o al querellante o damnificado (representado en este caso por los organismos de recaudación respectivos) a fin de escuchar cualquier planteo que pudieran realizar en contra del acogimiento del beneficio por parte del imputado⁶³.

⁶⁰ GRANDA TORRES, Glenda Anabel y HERRERA ABRAHAN, Carmen del Cisne, “Reparación integral: principios aplicables y modalidades de reparación”, *Revista de Derecho*, Vol. 9 (I) (2020), p. 253. Disponible en: <https://doi.org/10.31207/ih.v9i1.209> (último acceso: 05/04/2024).

⁶¹ ZAVALA DE GONZÁLEZ, Matilde, “Los daños morales colectivos”, *Lecciones y Ensayos* N° 72, 73 y 74, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1998/1999, p. 147.

⁶² CNPE, Sala A, *Ramayata S.A.*, 08/07/1993.

⁶³ ÁLVAREZ ECHAGÜE, Juan Manuel, *La extinción de la acción penal tributaria*, Ad-Hoc, Buenos Aires, 2018, p. 141.

En ese marco es un dato a destacar el rol esencial que le dan los jueces a las agencias recaudadoras como si ellas tuvieran la representatividad adecuada del colectivo que se vio afectado por el comportamiento delictivo defraudatorio. Es habitual ver en las sentencias que aceptan la reparación integral como medio de extinción de la acción penal –siempre en el marco de delitos tributarios– que se pide la opinión de la agencia recaudadora correspondiente; quienes responden si se canceló de manera integral la deuda fiscal o no. En caso que se informe que se encuentran canceladas todas las obligaciones y accesorios, los tribunales suelen tener por acreditada la reparación integral y dictan el correspondiente sobreseimiento.

Esto es un error porque, además del pedido de información al ente recaudador, se debe solicitar información a la Secretaría o Dirección de Hacienda dentro de los Ministerios de Economía correspondientes o el órgano administrativo a cargo de la ejecución y elaboración del presupuesto público nacional o local. Es este órgano administrativo quien está en mejores condiciones de evaluar los daños que experimentó la sociedad por la mora en el ingreso de los fondos.

9.2. Por otro lado, otro dato a destacar es que, en el régimen especial, la participación de los entes recaudadores y del titular de la acción es prácticamente nula porque si el deudor regulariza la deuda tributaria más sus accesorios, ni la administración fiscal ni el Ministerio Público podrían oponerse a que se declare extinguida la acción y/o a que no se realice la denuncia.

En cambio, en el régimen general la participación es más amplia porque deben ayudar al juez a controlar que el pago que pretende realizar el imputado implica la reparación integral del daño. En ese marco se pueden oponer a que se declare extinguida la acción y al eventual sobreseimiento.

La importancia de la participación del MPF fue destacada por la jurisprudencia⁶⁴, toda vez

⁶⁴ CFCP, Sala I, *Patagonia Fly S.A. y otro s/ recurso de casación*, 06/09/2022.

que es el único titular de la acción penal y, por lo tanto, no puede haber reparación integral como medio de extinción de la acción en aquellos casos de interés general que persigue este órgano público, conforme lo establecido en el art. 120 CN y en el art. 9, inc. f, de la ley 27.148, sin su debida participación.

En relación a esta última norma recordemos que el “perjuicio causado” en el tipo de delitos analizados es la sociedad toda y que el patrimonio que se intenta proteger es la hacienda pública en sentido dinámico, en concreto es el flujo de ese patrimonio lo que se tutela; en virtud de ello, el concepto de “víctima” se ve incrementado y demanda la participación del MPF en base a los principios que guían sus funciones.

Por lo tanto, si se acepta hacer lugar a la extinción de la acción penal por reparación integral del perjuicio, sin el consentimiento expreso del MPF, se estaría afectando la garantía del debido proceso legal y se privaría al MPF de ejercer el rol asignado por la CN como órgano garante de la legalidad en representación de la sociedad agraviada por el delito (art. 120 CN).

En virtud de ello, una resolución que admita o rechace la aplicación de un instituto alternativo para la solución de conflictos penales debe contar con la debida participación y conformidad del representante del MPF. En el caso que medie oposición el juez debe ponderar esos argumentos a fin de aceptarlos o no. Y en este punto considero que la guía del razonamiento judicial debe estar en la razonabilidad de la oposición.

V. Conclusiones

1. Las sentencias que receptan la reparación integral como medio de extinción de la acción penal hacen una aplicación casi automática del art. 59.6 CP, al punto tal que lo lleva a uno a pensar que no existe discusión al respecto, pero si uno comienza a leer otras sentencias, como las que fueron dictando las Salas de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, surge que existe una gran discusión respecto a si el instituto regulado en

el CP se aplica o no a los delitos tributarios y contra la seguridad social que tienen un régimen especial.

2. Estamos ante dos escenarios jurídicos posibles, uno donde la reparación integral del daño se encuentra plenamente operativa y vigente, como causal de extinción de la acción penal en los delitos tipificados en el RPT y, otro escenario, es aquel donde solo está vigente la regularización tributaria por pago conforme lo establecido en el régimen especial. Si comparamos los dos vemos como el primero es el que mejor se adapta a los principios *pro homine* y *ultima ratio*.

3. En base a los mismos principios, la interpretación del art. 4 CP implica que una disposición expresamente establezca que el art. 59.6 CP no se aplica al régimen especial de los delitos tributarios, circunstancia que no acontece en la actualidad y da fundamento para considerar aplicable la reparación integral como medio de extinción de la acción penal a los delitos tipificados en el RPT.

4. Existen varias diferencias entre un régimen y otro, dogmáticas, ámbito temporal y material de aplicación, que justifican además la vigencia de cada uno de ellos. Principalmente, corresponde señalar que el régimen especial valora de manera positiva el comportamiento postdelictivo voluntario y espontáneo del imputado. Tan es así que permite suprimir la potestad punitiva del Estado con el pago del monto evadido, aprovechado o percibido indebidamente más sus intereses y accesorios correspondientes.

Por su parte, la reparación integral como modo de extinción de la acción penal y, consecuentemente, como medio de cancelación de la pena, implica ponderar positivamente una situación objetiva que es la reparación de todo el daño causado. El resultado disvalioso provocado por el ilícito desapareció; en virtud de ello, el ordenamiento jurídico habilita una tercera vía para resolver la cuestión penal ponderando a la misma como un conflicto que tiene solución por fuera de la aplicación de la pena. Aquí, a

diferencia del supuesto regulado en el régimen especial, adquiere un papel importante el Juez o Tribunal, el titular de la acción y la víctima para evaluar si todo el daño causado fue reparado por la propuesta del imputado. A su vez, como es una causal material (objetiva) de exclusión de la punibilidad, la reparación integral permite beneficiar a todos los imputados con la supresión de la pena.

NOTAS AL PRONUNCIAMIENTO “ALPHA SHIPPING SA” DE LA CSJN SOBRE PRESCRIPCIÓN PENAL TRIBUTARIA INFRACCIONAL

José María Sferco

I. La cuestión decidida

La Corte Suprema de Justicia de la Nación se expidió recientemente en los autos “Alpha Shipping SA c/ Provincia de TDF A e TAS s/ contencioso administrativo-medida cautelar”¹, estableciendo, por mayoría, que la prescripción de las multas fiscales provinciales es de dos años. Se confirma así la doctrina general de los conocidos precedentes “Filcrosa” y “Volkswagen”, aunque en lugar de debatirse la aplicación del Código Civil y Comercial, esta vez se decidió la del Código Penal (art. 65, inc. 4).

Dicha solución remite a la concurrencia de criterios de diferente orden. Se reconoce que los estados locales pueden esgrimir su potestad soberana para definir tipos infraccionales penales a discreción -lo cual ratifica que en la República Argentina el Congreso de la Nación no monopoliza el *ius puniendi* estatal-², y, por el otro, que ese poder debe fragmentarse en cuanto a la extinción de sus efectos por tratarse de una cuestión de derecho común, es decir, perteneciente al sector delegado a la Nación vía el art. 75, inc. 12), de la Carta Magna.

Todo dicho: las reglas de la represión en la sede administrativa de la tributación se rigen por la rama penal de la fiscalidad y complementariamente por las externas, generales y centralistas del codificador nacional.

El fallo incluye el voto disidente, tajante y diametralmente opuesto del Dr. Horacio

Rosatti, que hace valer los poderes provinciales para regular integralmente la parte sancionatoria de los códigos fiscales, incluyendo sus mecanismos extintivos. Destaca tratarse de un “*régimen sancionatorio no penal...*” (con “*consecuencias punitivas no penales...*”) y, por ende, que las provincias están habilitadas a definir “*las conductas punibles, las sanciones y sus modos de extinción (...) bajo parámetros razonables y con respeto de las garantías constitucionales...*”, incluyendo “*los plazos, el cómputo y las causales de interrupción o suspensión de la prescripción de las sanciones*”, en tanto la posición contraria altera “*las bases del sistema federal de gobierno...*” y desconoce “*los regímenes e instituciones que, en ejercicio de atribuciones propias, se han dado las provincias*”.

II. Consideraciones principales

1. El juego de las atribuciones constitucionales

Como pautas de derecho público aplicables tanto al campo obligacional como al represivo, hay que apuntar que las soluciones interpretativas deben rendirse ante el imperio constitucional. El desempeño legislativo está sometido a las potestades atribuidas en cada caso y son intocables; deben desenvolverse armoniosamente y los defectos de su ejercicio juzgados en función del plan constitucional. Pueden concurrir pero no invadirse o superponerse unas en demérito de las otras³. Lo que importa es la dosis del poder político conferido en forma originaria o delegada. Es entonces clave acertar la extensión de la redistribución por parte de las provincias a

¹ Sentencia del 7/3/23. Se indica como parte demandada la Provincia de Tierra del Fuego e Islas del Atlántico Sur.

² No obstante subsisten inquietudes en torno a las atribuciones penales de las provincias, cfme. el meduloso trabajo de Harry Schurig, “Derecho administrativo sancionador. Visión articulada con el derecho tributario y aduanero. Segunda parte”, *IMP - Práctica Profesional setiembre 2023* n° 155, p. 69 y sgts.-

³ ÁBALOS, María Gabriela, “Desafíos del federalismo argentino. Provincias y municipios. Competencias concurrentes. Interpretación jurisprudencial”, *LL supl. del 29/9/21* (cfr. *TR LALEY AR/DOC/2755/2021*).

favor de la Nación, o lo que es igual, decidir la mayor o menor gravitación de la intervención central evitando interferencias o roces que permitan acrecer facultades indebidamente^{4 5}^{6 7}. Las provincias hacen valer su parte en la medida no traspasada a la Nación⁸ y otro tanto le toca a la esfera federal, por medio del Congreso, respecto de la cuota recibida de

⁴ PALACIO DE CAEIRO, Silvia B., "El Código Civil y Comercial y el federalismo", LL 2015-C, p. 662 y sgts. y sus citas.

⁵ CSJN, Fallos 306:1883 y 335:1784, entre otros.

⁶ Sin perjuicio de que la propia CSJN tiene dicho que no cabe excluir la posibilidad de que el ejercicio de las facultades delegadas a la Nación, para el dictado de los códigos de fondo, altere las jurisdicciones locales o bien que exista una absoluta y directa incompatibilidad entre el ejercicio de las facultades no delegadas por las provincias y las normas de fondo (CSJN, "Fallos": 331:1412 y 341:1148).

⁷ En tal sentido son de culto las reflexiones de Clodomiro Zavalía cuando al comentar el art. 31 de la Constitución Nacional apunta que el principio de supremacía federal "*no significa ni mucho menos, la posibilidad de que la voluntad de la Nación ha de ser impuesta a las provincias de un modo arbitrario e ineludible. No. Precisamente, dentro del concepto de que nuestras instituciones se basan en un sistema de frenos y contrapesos, existe la posibilidad de someter al juicio del Poder Judicial la apreciación de todas aquellas situaciones en las cuales aparezca excedido el uso de algunas de las facultades conferidas al gobierno nacional; del mismo modo cabe plantear cualquier otra extralimitación de las autoridades locales. Quiere ello decir, entonces, que la supremacía establecida por el art. 31 está condicionada al ejercicio regular de las respectivas facultades que dentro del sistema federal, incumben a la Nación y a las provincias. La Constitución general del país es la Ley Suprema, así como también las sanciones del Congreso que se ajusten a ella; pero si el Congreso obrase fuera de los poderes que le son propios, las leyes que de ese modo se dictasen carecerían de valor, apenas la cuestión se plantease ante los tribunales bajo la forma indispensable de un caso contencioso*" (ZAVALÍA, Clodomiro, "Derecho Federal", t. 1, p. 258, Ed. Compañía Argentina de Editores, Bs. As., 1941, citado por Antonio M. Hernández, "Federalismo y constitucionalismo provincial", Ed. Abeledo Perrot, Bs. As., 2009, p. 330).

⁸ Arts. 121, 123, 126 y ccdds. CN.

aquellas⁹. Se añade que entre ambos contextos se ubica otro adicional de nivel intermedio, también a cargo del Congreso pero con alcances locales por razones de uniformidad¹⁰. Configura un supuesto complementario de centralización basado en la denominada "cláusula de los códigos"¹¹ en cuya virtud tiene lugar la parte general del Código Penal.

2. Autonomía vs. uniformidad

Para priorizar dicha legislación común por sobre la provincial en materia de prescripción la Corte hace pie en la necesidad de criterios uniformes, condición que sólo podrían cumplir los cuerpos centrales del orden nacional, entre ellos el Código Civil y Comercial y el Penal, de modo tal de influir -esto es de por sí llamativo- tanto en el campo del derecho privado como en el público¹². El argumento es que el modelo unificado brinda seguridad e igualdad en aspectos centrales de las relaciones jurídicas, evitándose la diversidad y neutralizándose la posibilidad de que cada jurisdicción pudiese imponer discrecional -y hasta caóticamente- las reglas *sub-examine* a su antojo. Se hace parcialmente a un lado el poder constitucional originario porque se inmiscuye la centralidad, de modo de conformarse un sistema de carácter local en el que interactúa la tributación pero en conjunto con el derecho común. Nótese cómo la normativa de fondo pasa a complicarse en el entramado del sistema especial de derecho penal tributario, así como, por razones de distribución de competencias constitucionales, la especialidad pierde autosuficiencia al combinarse con regulaciones y principios extraños a ella.

Aun teniendo en cuenta el propósito uniformador¹³, la decisión de la CSJN

⁹ Arts. 4, 31, 75, inc. 32 y ccdds., CN.

¹⁰ La relación es de provincias cedentes, de nación cesionaria y de República en el rol de deudor cedido.

¹¹ Art. 75, inc. 12) cit.-

¹² En línea, cfr. CSJN, 12/8/2021, in re *Price, Brian Alan* y otros s/ *homicidio simple* (y sus citas).

¹³ Además de su función unificadora, el derecho de fondo aplica como referencia para el diseño de

evidencia dos aspectos negativos: a) la derogación parcial de la especialidad (producto del ejercicio de potestades preexistentes) porque en su reemplazo se impondría el Congreso Nacional, y b) la fractura del sistema, dado que al regir el derecho común en todo el territorio se suscitan discusiones de superioridad jerárquica (por anteposición o superposición), de contenido y hasta de preferencia, en tanto disputan supremacía la tributación soberanamente ejercida por las provincias (que incluiría la versión punitiva) y el derecho común ideado por el Congreso, dando lugar a una pugna inter-facultades y a inconvenientes sistemáticos al tratarse de órdenes que en paralelo regulan las mismas materias pero que no pueden superponerse ni practicarse al mismo tiempo, lo que obliga a priorizar algunos en sacrificio de los otros.

Pese a todo el máximo tribunal resolvió con contundencia. Es más, el criterio del Alto

determinadas figuras regulatorias del campo tributario y penal tributario. Dejando de lado las potestades constitucionales por un instante, debe reconocerse que las instituciones jurídicas clásicas, ancestralmente derivadas del derecho continental general, son una matriz de construcción óptima y comprobada para ser aplicada en todas las ramas de las ciencias jurídicas. Constituyen una guía al momento de perfilar las tipificaciones legales de cualquier especialidad. Empero no se trata de una atadura ultra rígida, aunque sí del seguimiento de principios generales indiscutibles, lo cual no parece implicar que la especialidad fiscal deba ser *ipso jure* regida por aquél, ni que forzaría sobreentender que los estados locales delegaron en el Congreso la regulación de tramos sustantivos de su derecho interno. Median bordes constitucionales concretos; en este caso las autonomías locales -y en ellas sus facultades tributarias- que son oponibles para evitar que otros poderes no preexistentes se inmiscuyan definiendo reglas, institutos y conceptos para el funcionamiento de la especialidad. Cada injerencia en su sitio. Sólo la supremacía federal es la irrefutable excepción (arts. 4 y 31, CN). Y no la hay en cabeza del derecho común (SFERCO, José M., "Sobre el derecho civil y el tributario. Pautas para su armonización a partir de la codificación", LL. 2016-C, p. 952 y sus citas).

Tribunal cuenta con la aprobación mayoritaria de la doctrina argentina¹⁴.

3. El Código Penal y los alcances de la especialidad

En el considerando 4º del voto mayoritario se invoca al art. 4º del Código Penal para dejar constancia de la "aplicabilidad a la materia de los principios del derecho penal...".

Se subraya que dicha normativa posee proyecciones más significativas que las exiguas destacadas por la Corte Suprema.

Sabido es que el "Libro Primero" del Código Penal prevé una serie de regulaciones de alcance general ("*Disposiciones Generales*"), arts. 1 a 71, cuya legitimidad en abstracto es inobjetable. Son las definiciones en las que se fundamenta la aplicación de las figuras represivas, vgr. la ley, la acción, las penas, las modalidades condenatorias, la imputabilidad, la tentativa, la participación criminal, la reincidencia, el concurso de delitos, etc.- Tales instituciones caben en dicho art. 4º al establecer que: "*Las disposiciones generales del presente código se aplicarán a todos los delitos previstos por leyes especiales, en cuanto éstas no dispusieran lo contrario*", lo cual significa que, como principio, la dogmática general se rige por la Parte General del Código, aunque si se tratase de figuras especiales el legislador está autorizado a idear previsiones diferentes tal como ocurre en derecho penal económico (vgr. aduanero, tributario, penal cambiario, etc.), en cuyo caso la primera condición es el desplazamiento de la pauta general a favor de la especial, sobre todo ante supuestos de incompatibilidad¹⁵.

Sin embargo, la CSJN ha decidido que las jurisdicciones no tienen margen para apartarse de la Parte General del Código Penal (en este caso lo atinente a la prescripción) bajo el argumento de que al implicarse un instituto de fondo no puede ser alterado por la atribución sancionatoria, así y

¹⁴ Aunque sin detenimiento en el demérito de la potestad provincial respectiva, el tema ha generado numerosos artículos doctrinarios de parte de autores de la especialidad, a los cuales se remite por razones de brevedad.

¹⁵ CSJN, Fallos 212:64.

todo el mentado art. 4° autorizase expresamente, se reitera, al diseño de un derecho penal no convencional, funcional a las necesidades del sistema jurídico que le confiere vigencia.

Planteos teóricos aparte, el abandono de la especialidad detonará situaciones de desarmonía. Por ejemplo, el régimen específico establece que la exigibilidad de las obligaciones prescribe a los cinco años, en tanto que a tenor del criterio de la CSJN la conducta infraccional connatural devendrá impune a los dos¹⁶. Entre otras varias, una asimetría evidente generadora de inconvenientes aplicativos. Y no se tiene conocimiento que los estados provinciales hubiesen efectuado las adaptaciones normativas del caso, sobre todo atento el acatamiento que deben a la doctrina del tribunal cimero en función de su autoridad moral e institucional y la necesidad de evitar dispendios jurisdiccionales.

Se señala que la especialidad penal no es un capricho legislativo. Es una técnica que exige coordinación constitucional y que se caracteriza por la particular índole de los elementos que la componen a raíz de la conexión entre la prevención y la asistencia al erario. Las capacidades represivas y las de aplicar y recaudar los tributos se conjugan para dar a luz a un sistema de coacción distinto porque acopla instituciones de variado tenor que tienen que ser entendidas en claves de unidad y de especialidad. Sin ellas no tendría lugar semejante estructura punitiva basada en influencias interdisciplinarias. Ergo, sus avatares interpretativos necesariamente deben superarse con arreglo a los particularismos que hacen la gran diferencia en comparación con la rama general¹⁷.

¹⁶ En cambio, al comentar el fallo, Lorena G. Montiel y Ricardo M. Chicolino destacan "el criterio armónico que hace nuestro Máximo Tribunal en cuanto considera que por sobre las legislaciones locales claramente se encuentra lo que manda la llamada legislación común" (cfr. *ERREPAR-Doctrina Tributaria* n° 517 abril 2023, ps. 363/365).

¹⁷ SFERCO, José M., "Perfiles de derecho tributario a partir de sus particularismos (un emblema de

4. La aplicabilidad de la doctrina de la Corte Suprema a la tributación federal

La ocasión favorece decir que la posición de la CSJN también aplicaría al derecho penal fiscal infraccional de la tributación federal regida por la ley 11.683, por manera que las regulaciones de su capítulo VIII, art. 56 en adelante, también debieran seguir el patrón de uniformidad de los códigos de fondo y en particular en cuanto a la prescripción de los tributos y de las multas federales.

Si bien dicha legislación impositiva incumbe al Congreso Nacional, no se trata de derecho común sino federal en los términos de los arts. 4 y 31, en sistema con el art. 75, inc. 32), CN. Aquél se expide como una fuente distinta de las leyes civiles y penales comunes, es decir, por fuera de la cláusula constitucional "de los códigos". El Congreso opera el sector impositivo de la Nación al modo de una autonomía y por lo tanto extraño al contenido del inc. 12) del art. 75 cit.- Así, sin perjuicio de las normativas de cada uno de los impuestos en particular, la ley de procedimientos fiscales, regulatoria de la actividad tributaria desarrollada por la Administración Federal de Ingresos Públicos, es asimilable a un código fiscal provincial. Y ninguno tiene centralmente que ver con el derecho común, aunque hoy por hoy -conforme la CSJN- deben conceptualizarse como normativas mixtas al estar regidas, por un lado, por las disposiciones dictadas por cada uno de los niveles legislativos apoderados, y, a su vez, por el derecho común que para la CSJN debe interactuar complementariamente.

Aceptar la autonomía del derecho fiscal nacional (sustantivo e infraccional) y no considerarla respecto del local, desmerece el poder preexistente y entraña una desigualdad injustificada, incompatible con las pautas del federalismo. No hay coincidencia con la premisa de desenvolvimiento coherente y armonioso de las autoridades federales y locales. No se observan razones para que

derecho penal especial", Libro de las IX Jornadas de Derecho Penal Tributario, Asociación Argentina de Estudios Fiscales, Bs. As., 2015, p. 57 y sus citas).

dichos estratos (provincial y federal) no tengan un tratamiento igualitario. El principio de uniformidad de la legislación común debiera aplicarse en ambos niveles.

III. El voto disidente del Dr. Rosatti

Esencialmente niega la gravitación de competencias de derecho común en todo esto. Postula que teniendo en cuenta la conexión inescindible de las figuras penales con el poder de imposición fiscal soberano, originario y autónomo, las provincias conservan la posibilidad de legislar y aplicar plenamente sus propios mecanismos represivos en relación a la tributación no delegada, lo cual torna incongruente que su concepción y diseño legislativo pudiese formularse en forma disociada de dicho poder, ante la amenaza cierta de afectarse las reglas del federalismo al validarse la posibilidad de inmiscusión de una jurisdicción extraña (el Congreso) en el terreno de las autonomías locales. Y si de confrontarlas con el principio de uniformidad del derecho de fondo se trata, indudablemente debieran ellas primar. La uniformidad es la virtud que caracteriza a dicho rubro por remitir a materias jurídicas esenciales, pero debiera ceder ante el señorío de las reglas del federalismo en cuanto permiten que cada jurisdicción facultada sancione las regulaciones circunscriptas a sus territorios. Con base primordial en el art. 121 de la Carta Magna, el Dr. Rosatti rehúye la invocación del derecho común. El deber ser es la soberanía y la excepción la porción cedida. Tal es la clave para entender el federalismo argentino en general y en particular en lo que a lo fiscal concierne. Lógica constitucional pura¹⁸. Implícitamente se sigue el temperamento de Horacio A. García Belsunce cuando destaca la soberanía absoluta de que gozan las autonomías locales en los términos de las potestades no delegadas al Congreso

¹⁸ SFERCO, José M., "La reforma de la ley penal tributaria y las potestades constitucionales disponibles", *Práctica Profesional LL*, nº 202, nov. 2013, p. 19.

Nacional¹⁹. El eminente jurista puntualiza, incluso, que a la materia tributaria no le son oponible las reglas del derecho privado^{20 21}. Las atribuciones de las provincias para gobernarse por sí mismas y para regular todo lo no delegado a la Nación en cuanto sea atinente a su régimen, progreso y bienestar, requiere reconocer que la atribución asignada para dictar los Códigos de fondo no significa que hubieran aceptado limitaciones a sus potestades de derecho público. Al propio tiempo dicho académico ha reafirmado la naturaleza penal del sistema, respaldando su función coactiva como elemento sustancial del derecho para ser empleado ante la comisión de un acto antijurídico, dado que mal podría hablarse de deberes si las transgresiones no dieran lugar al mecanismo represivo de las mismas^{23 24}.

La posición de Rosatti admite reparos cruciales de entrada al intentar descalificar la condición penal del sistema tratándolo de "régimen sancionatorio...". La trascendencia coactiva de lo actuado inevitablemente conecta la materia penal²⁵.

Sin dejar de reconocer que la cuestión da para mucho más que los breves objetivos planteados en la presente reseña jurisprudencial, es hora de recordar las ideas del maestro Arístides H. M. Corti cuando con el apoyo de pacífica doctrina jurisprudencial de la CSJN diera cuenta de la no vigencia del criterio del ministro disidente con arreglo a que el derecho tributario (material o sustantivo, con ejes centrales en el hecho imponible y en la obligación tributaria), entendido como derecho de los tributos (impuestos, tasas, contribuciones especiales,

¹⁹ CSJN, sent. del 21/9/2004, in re "Zavalía José Luis c/ Provincia de Santiago del Estero y Estado Nacional-Amparo", en esp. considerando 12º) y sus citas.

²⁰ CSJN, Fallos 235:571.

²¹ CSJN, Fallos 235:571.

²² CSJN, Fallos 243:98.

²³ GARCÍA BELSUNCE, Horacio A., "Derecho tributario penal", Ed. Depalma, Bs. As., 1985, p. 79 y sgts.-

²⁴ GARCÍA BELSUNCE, Horacio A., ob. cit., p. 16.

²⁵ SFERCO, José M., "Perfiles de derecho tributario a partir de sus particularismos (un emblema de derecho penal especial)" cit.-

empréstitos forzosos y contribuciones parafiscales), encuentra su protección última en el derecho penal tributario apreciado como derecho penal (última *ratio* del orden jurídico) aplicado a la materia tributaria. Bajo el principio de unidad del *ius puniendi*, tanto las conductas, como las penas implicadas, tienen sustancia penal²⁶. De allí que el derecho punitivo tributario no es independiente del derecho penal general, así como también sus principios generales básicos y su régimen de garantías constitucionales. Se trata de un derecho penal especial en los términos del art. 4° del Código Penal; hace capítulo del derecho penal económico y, por ende, se identifica con el orden público económico²⁷.

En definitiva, todos tales entornos de punición (federal, común y local) tienen naturaleza penal y responden a idénticos presupuestos conceptuales. Así es como por razón del principio de unidad, delitos e infracciones toman parte del sistema de derecho penal argentino; de su orden punitivo completo, subdividido según las distribuciones constitucionales previstas. Se reafirma así que el Congreso no monopoliza la facultad de coacción. La autonomía que portan los estados locales para darse sus propias instituciones fiscales implica, de mínima, la autoridad para definir ilicitudes referidas a ellas y sus sanciones. Es derecho penal en general y penal tributario en particular, en versiones local y federal en su caso, y de consiguiente, en línea con la opinión del juez Rosatti, ajenas a la injerencia intermedia y uniformadora del art. 75, inc. 12), CN.-

IV. Epílogo general

El criterio de la Corte Nacional comentado tiende a consolidarse. Pero en la academia subsistirá la discusión profunda sobre sus aciertos e inconvenientes.

Mientras tanto, razones constitucionales y legales, que incluyen la certidumbre jurídica, exigen que la legislación y los procedimientos especiales se atengan a la doctrina en cuestión.

²⁶ Cfr por todos ÁLVAREZ ECHAGUE, Juan Manuel, "Las sanciones tributarias frente a sus límites constitucionales", Ad Hoc, Bs. As., 2004, en esp. p. 41 y sgts.-

²⁷ SFERCO, José M., "Al insigne maestro" y profusión de citas, en "Derecho financiero y tributario. Libro en homenaje al profesor consulto doctor Arístides H. M. Corti. Su doctrina más relevante actualizada y comentada", obra colectiva, Juan M. Álvarez Echague-Director, Ed. Ad Hoc, Bs. As., 2017, p. 451 y sgts., en esp. p. 453.-

ALGUNAS LÍNEAS SOBRE LA REPARACIÓN INTEGRAL COMO MÉTODO EXTINTIVO DE LA ACCIÓN PENAL Y SU APLICACIÓN AL ÁMBITO PENAL TRIBUTARIO

Juan Weissman

I. Introducción

En atención a la convocatoria de la Revista DEBATES de Derecho Tributario y Derecho Financiero y considerando las “pautas sustanciales” propuestas, hemos optado en esta oportunidad por desarrollar las **Causales de exclusión de punibilidad y culpabilidad en el Derecho Penal Tributario**, haciendo foco en *el instituto propio de extinción de la acción penal en el Régimen Penal Tributario*.

No se establece como meta un análisis abarcativo global de la jurisprudencia sobre el tema, sino más bien los trazos indispensables que demarcan el instituto y su correlación con el *estado del arte*. Sin perjuicio de esta advertencia temprana, se esbozan –a modo de conclusiones– nuestras ideas relativas a la aplicación del mecanismo extintivo en la especie.

II. Marco normativo

No es posible ingresar en el vasto mundo de la extinción de la acción penal sin la cita obligada del título X del código penal, que expresamente se refiere a la **EXTINCIÓN DE ACCIONES Y DE PENAS. (arts. 59 a 70)**

Vale la pena recordar que el Régimen Penal Tributario (en adelante RPT) instaurado por la ley N° 27430¹ -en especial en las previsiones contenidas en el Art. 279 de dicho plexo normativo- debe ser entendido en clave con el Art 4 del código penal², dado que estamos frente a una *ley especial*.

Sin perjuicio de la especialidad inherente al RPT, tema que abordaremos en el apartado pertinente, y de las particulares normas que incluyen regímenes extintivos propios, nos

parece adecuado su acometida temprana, planteando los posibles puntos de conflicto.

II.1 Un poco de historia

En la República Argentina el Régimen Penal Tributario (en formato *RPT* o *Ley* según fuera el caso) registra un primer antecedente operativo en el año 1990 con el dictado de la ley N° 23771³, ley que fuera derogada un tiempo después por la ley N° 24769⁴.

A *posteriori*, esta ley penal tributaria fue modificada por la ley N° 26735⁵, llegándose (post derogación expresa) a la ley actual N° 27430⁶.

Este somero repaso normativo, sólo tiene como objetivo explicitar los diversos métodos que adoptó oportunamente el legislador para lidiar con este particular tipo de *injusto penal* y especialmente –para el caso que nos ocupa– con la extinción de la acción penal.

En lo que a materia extintiva específicamente se refiere, ya en un primer momento se consideró prudente adoptar el método del Art 14⁷, para pasar luego al método de extinción de la acción puro (entendido como excusa absoluta)⁸. Sin embargo, por un breve

³ Publicada en el Boletín Oficial del 27-feb-1990

⁴ Publicada en el Boletín Oficial del 15-ene-1997

⁵ Publicada en el Boletín Oficial del 28-dic-2011

⁶ Publicada en el Boletín Oficial del 29-dic-2017

⁷ Ley N° 23771, ARTÍCULO 14. - *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.*

⁸ Ley N° 24769, 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*

¹ Publicada en el Boletín Oficial del 29-dic-2017

² C.P, **ARTÍCULO 4°**.- Las disposiciones generales del presente código se aplicarán a todos los delitos previstos por leyes especiales, en cuanto éstas no dispusieran lo contrario.

período de tiempo tuvo vigencia el mecanismo de *regularización espontánea*⁹, con resultados realmente magros.

Actualmente, se ha recurrido nuevamente a una extinción de la acción clásica, con algunos bemoles de técnica legislativa (Cf. Art 16 vigente conforme la ley N° 27430¹⁰).

Este tránsito veloz por el abanico normativo ilustra el derrotero que ha sufrido el instituto en análisis, sin embargo, en todos sus formatos, se ha mantenido –al menos desde la perspectiva dogmática- la noción de que se está frente a un régimen extintivo propio.

Si bien abordaremos en el capítulo específico el alegato inhibiente precedentemente expuesto, no queremos dejar de señalar el incipiente problema que surge al conjugar, luego, un régimen extintivo propio obrante en una ley especial con la irrupción de una causal de extinción que aparece en la parte general del código penal.

II.2 Sobre cuestiones ajenas al debate

de una inspección iniciada, observación de parte de la repartición fiscalizadora o denuncia presentada, que se vincule directa o indirectamente con él.

⁹ Ley N° 24769 con la modificación de la ley N° 26735, 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.*

¹⁰ Ley N° 27430, 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 los fines de despejar los puntos controversiales, deviene necesario la transcripción del Art 59 del código penal que establece con claridad las circunstancias que extinguen la acción penal.

En ese sentido, no ofrece mayores problemas el texto propio de la norma, que reza:

ARTÍCULO 59¹¹.- 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;
- 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.

II.3 Sobre cuestiones en debate

Sin embargo, el apartado 6to del Art. 59 del código penal si ofrece el marco propicio para este artículo, en tanto dispone que la acción penal se extinguirá (...) 6) Por conciliación o reparación integral del perjuicio, de conformidad con lo previsto en las leyes procesales correspondientes; (...)

III. Sobre el argumento del régimen extintivo propio

De previo debemos señalar que no resulta extraordinario toparnos con normas que contengan regímenes extintivos propios.

A modo de ejemplo hemos escogido -como conejillo de indias- otras que conforman el universo de leyes especiales, nos referimos a la

¹¹ Artículo sustituido por el art. 1° de la Ley N° 27.147 B.O. 18/06/2015

Ley de Drogas (Ley Nº 23737¹²) y al Régimen Penal Tributario (Ley Nº 27430, Art Nº279¹³).

No son las únicas, como señalamos, puesto que existen otras que contienen un régimen de igual naturaleza, sin embargo, resultan sobreabundantes para la comparación que nos proponemos. (V.G. Ley 25401 en su Art. Nº 73, Ley Nº 23771 en su art. Nº 14, Ley Nº 26476, etc.)

III.1 En lo que al régimen extintivo propio de la ley de drogas se refiere

Previo a todo, y como bien lo ha sostenido en su oportunidad el Dr. Semachowicz, vale aclarar que las previsiones contenidas en la ley resultan integrar el universo de excusas absolutorias.¹⁴

El supuesto de la ley Nº 23737, también conocida vulgarmente como la “ley de drogas” contempla varios regímenes especiales de suspensión del trámite del sumario (artículo 18), de suspensión de la aplicación de la pena (artículo 17), y de sustitución de la misma (artículo 21), estrechamente vinculados a las características.

El Art. Nº 18 dicta que: “En el caso de artículo 14, segundo párrafo, si durante el sumario se acreditase por semiplena prueba que la tenencia es para uso personal y existen indicios suficientes a criterio del juez de la responsabilidad del procesado y éste dependiere física o psíquicamente de estupefacientes, con su consentimiento, se le aplicará un tratamiento curativo por el tiempo necesario para su desintoxicación y rehabilitación y se suspenderá el trámite del sumario.

Acreditado su resultado satisfactorio, se dictará sobreseimiento definitivo. Si

transcurridos dos años de tratamiento, por falta de colaboración del procesado no se obtuvo un grado aceptable de recuperación, se reanudará el trámite de la causa y, en su caso, podrá aplicársele la pena y continuar el tratamiento por el tiempo necesario, o mantener solamente la medida de seguridad.”

El Art. 17 por su parte dice que: “En el caso del artículo 14, segundo párrafo, si en el juicio se acreditase que la tenencia es para uso personal, declarada la culpabilidad del autor y que el mismo depende física o psíquicamente de estupefacientes, el juez podrá dejar en suspenso la aplicación de la pena y someterlo a una medida de seguridad curativa por el tiempo necesario para su desintoxicación y rehabilitación.

Acreditado su resultado satisfactorio, se lo eximirá de la aplicación de la pena. Si transcurridos dos años de tratamiento no se ha obtenido un grado aceptable de recuperación por su falta de colaboración, deberá aplicársele la pena y continuar con la medida de seguridad por el tiempo necesario o solamente esta última.”

Por último, el Art. Nº 21 dispone que: “En el caso del artículo 14, segundo párrafo, si el procesado no dependiere física o psíquicamente de estupefacientes por tratarse de un principiante o experimentador, el juez de la causa podrá, por única vez, sustituir la pena por una medida de seguridad educativa en la forma y modo que judicialmente se determine.

Tal medida, debe comprender el cumplimiento obligatorio de un programa especializado relativo al comportamiento responsable frente al uso y tenencia indebida de estupefacientes, que, con una duración mínima de tres meses, la autoridad educativa nacional o provincial, implementará a los efectos del mejor cumplimiento de esta ley.

La sustitución será comunicada al Registro Nacional de Reincidencia y Estadística Criminal y Carcelaria, organismo que lo comunicará solamente a los tribunales del país con competencia para la aplicación de la presente Ley, cuando éstos lo requiriesen.

Si concluido el tiempo de tratamiento éste no hubiese dado resultado satisfactorio por la falta de colaboración del condenado, el tribunal

¹² Ley Nº 23737, Publicada en el Boletín Oficial del 11 de octubre de 1989.

¹³ Ley Nº 27430, Publicada en el Boletín Oficial del 29 de diciembre de 2017.

¹⁴ Posición que ha mantenido en los diversos intercambios que hemos mantenido en la comisión de derecho penal tributario de la AAEP. A su vez, la cita del Diccionario Panhispánico del español jurídico de la RAE nos ilustra: “*Pen. Circunstancia que, por razones de política criminal, determina la exclusión de la pena en un comportamiento antijurídico y culpable.*”. Dpej.rae.es

hará cumplir la pena en la forma fijada en la sentencia.”

Ergo, existe una previsión expresa y normativa que establece distintos regímenes que rigen estos bienes jurídicos particulares, a mayor abundamiento la jurisprudencia se ha dedicado a esta cuestión en precedentes de nota.

III.2 En lo que al régimen extintivo propio del RPT se refiere

En el caso puntual del Régimen Penal Tributario, la previsión se encuentra en el Art. N° 16 y goza de ciertas particularidades.

Dispone el citado artículo, refiriéndose a los delitos previstos en el régimen que: *“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.”

Si bien surgen evidentes del texto, señalaremos –como particularidades- que el método elegido no solo ha ido mutando en el tiempo¹⁵, sino que afecta solo a una parte del abanico de delitos que prevé la ley.

A su vez, como resulta obvio, que la técnica legislativa utilizada lejos está de excluir

¹⁵ Nos referimos obviamente a una primera expresión del método extintivo de la acción, que le valió el mote de “bala de plata” (con la ley N° 24769) pasando por la “regularización espontánea” de la ley N° 26735 y culminando con la versión actual de la ley N° 27430 que incluso incluye la evasión agravada dentro de las posibilidades de extinción por este canal.

expresamente esos otros delitos, dejando un espacio vacío para la interpretación, de consuno con los principios *pro homine* y de igualdad *por, ante y en* la ley.

III.3.- Abordaje jurisprudencial en uno y otro sentido

III.3.A. Respecto de la regla adjetiva

Previo a adentrarnos de lleno en la problemática y su abordaje por la jurisprudencia, cabe considerar que el citado inc. 6 del art 59 del código de fondo prevé no solamente los dos métodos extintivos descriptos (conciliación y reparación integral) sino que su redacción parece subordinarlos al hecho de que concurran *“(…) de conformidad con lo previsto en las leyes procesales correspondientes;(…)”*

Esta cuestión adjetiva no sería problemática en otro contexto, más en el actual en el que conviven sendas normas adjetivas de aplicación parcial y total -me refiero tanto al CPPN como al nuevo CPPF de implementación parcial-, sí se da pie para la interpretación.

Cabe acotar respecto de la vigencia de la ley que talla sobre la aplicabilidad del mecanismo del Art 59.6 (Ley n° 27.147) que su vigencia se encontraba expresamente suspendida por el DNU n° 257/2015, pero sí el mecanismo de reparación integral se encontraba expresamente ligado a las disposiciones del Código Procesal Federal.

Al respecto resulta pertinente recordar lo dicho por el TOF 2 de Córdoba en el sentido que *“si bien el nuevo Código Procesal solo rige en su totalidad en las provincias de Salta y Jujuy, la Comisión Bicameral de monitoreo e implementación del CPPF (Ley 27150 y su Ley modificatoria 27482), es sabido que, mediante la Resolución N°2/2019, hizo operativas en el resto del país algunas de sus normas. Entre ellas, debe citarse el artículo 22, que dispone: “Los jueces y los representantes del Ministerio Público procurarán resolver el conflicto surgido a consecuencia del hecho punible, dando preferencia a las soluciones que mejor se*

adecuen al restablecimiento de la armonía entre sus protagonistas y a la paz social”.¹⁶

Sin embargo, la jurisprudencia se ha ocupado a su tiempo de este problema (que recordemos solo es coyuntural hasta que el CPPF rija en todo el territorio). A ese tenor, en la actualidad el tema se encuentra zanjado, y existe consenso en la jurisprudencia que se trata de una norma operativa. *Entre los precedentes jurisprudenciales que así lo reconocen se pueden mencionar fallos dictados por los Tribunales Orales en lo Criminal de CABA Nº 1, 2, 7, 15, 20, 26 y 30, quienes se expidieron favorablemente a la extinción de la acción penal por las causales de conciliación y reparación integral del daño. En idéntico sentido, se expresó la Sala II de la Cámara Nacional de Casación en lo Criminal y Correccional, exigiendo como el dictamen favorable del Ministerio Público Fiscal (Cfr. Causa CCC 25872/2015/to1/cnc1 “Verde, Alva, Brian Antoni s/ recurso de casación”, registro Nº 399/2017, rta. 22/05/2017). También la Sala 4 de la Cámara Federal de Casación Penal, se pronunció por la vigencia y operatividad de la Ley 27.147, al sostener que “... se trata de una ley sancionada y promulgada por el Congreso... las vicisitudes de 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, máxime cuando lo concerniente a la procedencia en el caso concreto será materia de debate en los tribunales” cfr. Causa CCC 25020/2015/to1/CFC1. Sala IV, “Villalobos, Gabriela Paola y otro s/ defraudación”. Registro 1119/2017, voto del Dr. Gustavo Hornos). También el suscripto se pronunció en el sentido descripto en los autos caratulado: “Principal en Tribunal Oral TO01 - Imputado: Suarez, Romina de los Ángeles s/Usa de*

¹⁶ TOF Nº 2 de Córdoba, in re “DOLGONOS, RICARDO WALTER Y OTROS S/INFRACCION LEY 22.415 QUERELLANTE: DGA”, (Expte. FCB 012000140/2006/TO02), sentencia del 25/11/2022

*Documento Adulterado O Falso (Art.296) 12480/2014”, entre varios otros.*¹⁷

Por lo que desde el ribete adjetivo no existe obstáculo legal para la aplicación del instituto, más allá del relativo a la correcta identificación de la víctima, la atención preferente de sus intereses, la razonabilidad del monto comprometido, etc.

III.3.B. Respetto de la regla sustantiva

No pretendo, en estas pocas líneas, hacer un análisis exhaustivo de todos los precedentes jurisprudenciales, sino simplemente exponer alguno de los argumentos –en favor y en contra- de la pretendida aplicación del instituto. Sin embargo, no puedo dejar de poner énfasis en lo que creo, lo que se traduce que la posición que se adopte deberá indefectiblemente fincarse en la noción actual y dinámica de que se entiende por el conflicto penal, y cuales son –dinamismo mediante- las soluciones que el mundo adopta para mantener el estándar de *ultima ratio*.

En favor de la aplicación

En primer lugar, el tribunal en “BUGNONE”¹⁸ nos recuerda que como expresa que la Cámara Federal de Casación Penal sostuvo en la causa “Villalobos” que es necesario que se logre satisfacer todos los aspectos del daño ocasionado por el delito, tanto objetivo como subjetivo. Agrega, que la ley penal tributaria establece un dispositivo similar a la reparación integral, que permite por única vez extinguir la acción penal aplicando un mecanismo más acotado y específico que el establecido por el art. 59 inc. 6 del C.P. Razón por la cual, por aplicación del principio de especialidad,

¹⁷ Cámara Federal de Córdoba Nº 2, principal en Tribunal Oral TO01 - IMPUTADO: FERREYRA, HECTOR DANIEL s/APROPIACIÓN INDEBIDA DE TRIBUTOS y APROPIACIÓN INDEBIDA DE RECURSOS DE LA SEG. SOCIAL VÍCTIMA: ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS 87818/2018, sentencia del 13/2/2023.

¹⁸ TRIBUNAL ORAL FEDERAL DE CÓRDOBA 2, In re BUGNONE, LUCIANO EMANUEL s/INFRACCION LEY 24.769 DENUNCIANTE: AFIP 10688/2020, sentencia del 25/11/2022.

correspondería que sea éste el mecanismo a aplicar.

Allí parece consagrar el régimen extintivo propio del Art 16 del RPT que obturaría la aplicación de la parte general del código penal (59.6), sin embargo, como se advierte del resuelve se hace lugar a la extinción por reparación.

Para ello, evalúa que *“concurren principios de carácter general que se enmarcan en el nuevo diseño procesal, razones de equidad y conveniencia que aconsejan la adopción de la propuesta que formula la defensa, se añade que la norma especial no prevé un mecanismo expreso para el delito que se le atribuye al acusado. Razón por la cual, conforme a lo expuesto no existe ningún obstáculo legal que impida declarar la extinción de la acción penal por aplicación del instituto de reparación integral, art. 59 inc. 6° del C.P., conforme lo proponen las partes.”*

En otro caso¹⁹, y aun frente a la negativa de la AFIP, el tribunal considera que ante la ausencia de prohibición expresa nada obsta a su aplicación, sosteniendo que: *“X.- Que, en la medida que las críticas de la querrela al respecto resultan ser reiteración de lo dicho en la citada audiencia del 03/06/22, se habrá de remitir a lo sostenido en la resolución del 06 del corriente. Nuevamente cabe remarcar que el régimen general del art. 59 inc. 6° del CP resulta aplicable a los delitos tributarios o previsionales de la ley n° 24.749 en tanto el legislador no lo ha prohibido en forma expresa, como sí lo hizo al restringir a tales delitos la suspensión del juicio a prueba (art. 76 bis in fine del CP agregado por la ley n° 26.785). Más allá de los supuestos que específicamente abarcan los arts. 16 de las leyes 24.769 y 27.430 del vigente régimen penal tributario, la extinción general por reparación integral del perjuicio del art. 59 inc. 6° del CP resulta aplicable, como en el presente caso, a todas las otras hipótesis atento su ausencia de prohibición expresa. En otras palabras, la ley especial n° 24.749 (art.*

¹⁹ TRIBUNAL ORAL PENAL ECONÓMICO 2 CPE 832/2015/TO1/4, Sentencia del 22/2/2023

16) no priva sobre la general (art. 59 inc. 6° del CP) por no disponer lo contrario fuera de los supuestos que concretamente refiere (art. 4 íd.). Una disposición en contrario de la ley especial, para privar sobre la general, tiene que ser expresa, como en el caso del art. 871 del CA al consagrar un régimen distinto sobre la pena aplicable al delito tentado (art. 44 del CP) o el art. 20 de la ley n° 19.359 que vedaba vgr. la aplicación de la ley más benigna referida en el art. 2 del CP.”

Más aún, el tribunal no solo acomete respecto de la aplicación del instituto a delitos penales tributarios, sino que establece un diferencial relevante, esto es: *“XII.- Que, por último, si bien en el supuesto de conciliación (art. 59 inc. 6° del CP) el acuerdo entre las partes es en principio vinculante (art. 34 del Código Procesal Penal Federal), en el caso de reparación integral del perjuicio la falta de conformidad del sujeto pasivo del delito no vincula al Tribunal, quedando el respectivo control bajo su prudente arbitrio (arg. Preámbulo de la Constitución Nacional y arts. 2, 8, 12 y 22 del citado texto procesal y doctrina de la CFPP in re: “Demarco Fabián Humberto”, sala IV, 13/12/21)”*

En otro antecedente federal el TOF de General Roca²⁰ evoca que: *“El nuevo art. 59 del Código Penal receptó las reglas de disponibilidad de la acción que el Código Procesal (Ley 27.063) incluyó en el Título II, Sección Primera, en sus arts. 30 y sgtes. (criterio de oportunidad, conversión de la acción, conciliación, suspensión del juicio a prueba), otorgándoles a los órganos encargados de la persecución penal -por razones de política criminal- la atribución de no iniciar la persecución, la de suspenderla provisionalmente cuando ya hubiera sido iniciada, de limitarla en su extensión objetiva o subjetiva o de hacerlas cesar antes de la sentencia, aun cuando concurrieran las*

²⁰ TRIBUNAL ORAL FEDERAL DE GENERAL ROCA FGR 23564/2019/TO1, in re “Principal en Tribunal Oral TO01 - IMPUTADO: GALAZ, CARLOS ABEL s/EVASIÓN AGRAVADA TRIBUTARIA PRESENTANTE: AFIP” (Expte. N° FGR 23564/2019/TO1)”, sentencia del 3/10/2023

condiciones ordinarias para perseguir y castigar o la autorización de aplicar penas inferiores a la fijada para el delito por ley, o eximir de ella a quien lo cometió.”

Para concluir en el encuadre del instituto, a partir de sostener que: *“De esta manera, el inciso 6 del art. 59 del CP, se inserta en este nuevo paradigma del sistema de enjuiciamiento penal receptado por la Ley 27.063, en el que las soluciones alternativas tienen un rol destacado como herramientas para resolver el llamado “conflicto penal.”*

Por último, en lo que refiere a la aplicación al remanente de delitos no contemplados en el Art 16 (abordado como régimen extintivo propio) nos resulta relevante –y coincidente con nuestras conclusiones- lo extractado del voto del juez Borinsky en “La cortiglia”²¹ en tanto sentencia: *“(…) con respecto al régimen especial de extinción de la acción penal previsto en la anterior ley N° 24769 (Art 16), no puede perderse de vista que aquel resultaba aplicable solamente a los casos de los delitos tipificados en los arts. 1 y 7 de la norma de cita. Por tal razón quedando excluido de tal beneficio el tipo legal aquí discernido (Art 9 según texto de la ley N° 24769), no se advierte de que modo la procedencia de la probation en la presente podría desnaturalizar o alterar un mecanismo de extinción de la acción penal, en principio, inaplicable al caso de autos”*

En contra de la aplicación

Se ha dicho en el precedente “DOLGONOS”²² que el instituto de la reparación integral del perjuicio no resulta aplicable a este caso.

Entre otras cuestiones el tribunal entiende que (...) *“tampoco se puede prescindir de la propia terminología de la ley. En efecto, si la extinción de la acción está ligada a la reparación integral del perjuicio, parece claro*

que se tienen que dar dos condiciones: la primera, que se pueda identificar a una víctima –sea persona física o ideal- a la que se le causó un perjuicio; y la segunda que el delito haya ocasionado un daño patrimonial cuantificable, de modo tal que la oferta que realiza el imputado para repararla sea integral.”

Suma a este detalle descriptivo, que existiría (en el caso puntual) damnificados directos e indirectos de la maniobra., por lo que estima que de no mediar conformidad de ambos no se daría el paradigma de justicia restaurativa que se propugna como rectora en la materia, dice: *“Lo segundo, es que, en definitiva, el damnificado indirecto de la maniobra delictiva que se juzga no prestó su consentimiento para la aplicación de este instituto. Esto constituye otro obstáculo insalvable en orden a la procedencia del planteo de extinción de la acción penal por esta vía, porque prescinde de uno de los objetivos esenciales del instituto de la justicia restaurativa que cuenta entre sus metas esenciales la satisfacción de la víctima y su intervención en el proceso de canalización y solución del conflicto. La cuestión no es menor a la luz del cambio de paradigma que supone la incorporación como causal extintiva de la acción penal de este tipo de institutos y, por, sobre todo, del rol de la víctima, como parte damnificada por el hecho y actor ineludible en el proceso de resolución del conflicto.”*

En el mismo camino establece una serie de estándares especiales (que serían inherentes al instituto) y que *“deben cumplirse para su procedencia, entre los que cuenta que se trate de un delito menor, una correcta ponderación del monto del perjuicio y la satisfacción total del daño patrimonial sufrido por los damnificados.”*

Hace la distinción entonces entre esta forma coincidente con un sistema de libre negociación o “plea bargaining”, que domina el sistema acusatorio norteamericano; diferenciándolo con otro sujeto a ciertas reglas propias del diseño de “oportunidad reglada”.

En el mismo camino, la posición institucional de la AFIP ha sido siempre por la negativa a que la aplicación del Art 59.6 del CP sea pertinente en delitos penales tributarios. Así

²¹ Cf. “La Cortiglia, Ernesto y otros s/recurso de casación”, CNCP, Sala IV, sentencia del 24/5/2012.

²²TOF N° 2 de Córdoba, in re “DOLGONOS, RICARDO WALTER Y OTROS S/INFRACCION LEY 22.415 QUERELLANTE: DGA”, (Expte. FCB 012000140/2006/TO02), sentencia del 25/11/2022

en “ESMEDE”²³ sostiene: “VI.- Que la querrela AFIP/DGI, en su presentación del 13 de este mes, consideró nuevamente que la referida causal de extinción de la acción penal no era de aplicación a los delitos de la ley n° 24.769 por poseer esta última normativa un régimen de extinción propio por pago (art. 16). El Sr. Fiscal General de Juicio estimó que, más allá de tal régimen, en el caso el art. 59 inc. 6° del CP era aplicable. Cabe señalar que la conducta imputada al nombrado ESMEDE actualmente vigente fue calificada en los términos del art. 9 de la ley n° 24.769 (conf. requerimiento de elevación a juicio).”

En antecedente importante de la casación²⁴ recorre el alegato remanido y en su relato de hechos explora el argumento negativo –basado en el desplazamiento por especialidad– en los siguientes términos: “en ese orden, conforme lo normado en el artículo 4 el Código Penal entendió que el art. 59 inc. 6° de dicho cuerpo quedaría desplazado, en atención a su generalidad, por la regla de exclusión de ley por especialidad. Agregó que el art. 16 del Régimen Penal Tributario vigente excluye expresamente la posibilidad de extinguir la acción penal por pago en casos donde se investigan delitos de apropiación indebida de recursos de la seguridad social.”

En este camino, “el dr. Raúl Omar Pleé indicó que “...recurrir a la regla del art. 59 inc. 6 del C.P. para resolver casos no subsumibles en la extinción por pago regulada en la ley especial importaría un apartamiento del procedimiento especial para la extinción expresamente regulado en el régimen penal tributario, lo cual no se condice con lo establecido por el art. 4 del C.P.”

Es interesante subrayar que se arriba a este caso en la casación luego que el fiscal de inferior instancia diera su conformidad a la

aplicación del instituto, sin perjuicio de lo cual el Fiscal General, es decir su superior jerárquico, se inclina por la contraria.

El voto del juez Borinsky (que inaugura el acuerdo y conforma conjuntamente con el juez Carbajo la mayoría final que a la postre revoca la sentencia) acomete contra el tema de fondo, señalando ex ante la posición de la doctrina mayoritaria. Informa entonces que: “el tribunal de mérito omitió ponderar debidamente la incompatibilidad del instituto previsto en el art. 59 inc. 6° del Código Penal –reparación integral– en el caso de autos, en virtud de la imputación que pesa sobre Ferreyra y los métodos de extinción de la acción penal específicamente previstos en el Régimen Penal Tributario.

Y, con cita propia²⁵, “Al respecto, se ha dicho que: “una inclinación jurisdiccional mayoritaria que tiende a marginar la aplicación del instituto de la reparación integral del perjuicio (CP, art. 59, inc. 6°) para las hipótesis de hecho que resulten subsumibles en la letra del régimen penal tributario. Y ello es así en función de una interpretación relacionada con el principio de especialidad que rige para la aplicación de las leyes que regulan dicho régimen, como así también por cuestiones interpretativas relacionadas con los bienes jurídicos sobre los cuales se proyecta la legislación penal tributaria, que superan el mero cariz patrimonial. A ello se puede agregar que el nuevo régimen penal tributario (conforme ley 27.430) que establece el artículo 16 en su redacción actual es posterior en el tiempo que la inclusión del citado inciso 6° en el artículo 59 del CP, lo cual denota la voluntad del legislador de mantener este particular y más restrictivo modo de fuga del proceso a través del pago, con respecto al instituto general establecido en el Código Penal”

Nos resultó interesante el voto del juez Hornos en la misma causa. En su voto conjuga

²³ TRIBUNAL ORAL PENAL ECONÓMICO 2 CPE 832/2015/TO1/4, Sentencia del 22/2/2023

²⁴ CPF - CÁMARA FEDERAL DE CASACIÓN PENAL - SALA 4, FCB 87818/2018/TO1/1 - Legajo N° 1 - VICTIMA: ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS IMPUTADO: FERREYRA, HECTOR DANIEL s/LEGAJO DE CASACION, sentencia del 8/5/2023.

²⁵ Cfr. Mariano Hernán Borinsky, Pablo Nicolás Turano, Magdalena Rodríguez y Daniel Schurjin Almenar "Delitos Tributarios y contra la seguridad social", Rubinzal Culzoni, Santa Fe, 2020, págs. 487/488.

el texto del Art 59.6 en directa aplicación con el Art 34 del CPPF, subrayando que el texto adjetivo indica que “...el imputado y la víctima pueden realizar acuerdos conciliatorios en los casos de delitos con contenido patrimonial cometidos sin grave violencia sobre las personas o en los delitos culposos si no existieran lesiones gravísimas o resultado de muerte”

Es interesante dado que resalta los puntos de apoyo dogmático del instituto para evaluar una aplicación al caso, sin olvidar el rol que le asigna el sistema vigente a la víctima. Dice entonces: “en principio se le ha conferido a la víctima la posibilidad de decidir sobre la acción penal persecutoria incoada en virtud de una conducta que la ha perjudicado, mediante un acuerdo con quien la damnificó; y que se justifica por la satisfacción de los intereses de la víctima, la voluntad del imputado y la inexistencia de un interés público que prevalezca sobre la voluntad de aquellos.”

Finaliza su argumento, con un dato empírico, “se trata de un medio alternativo de conclusión del proceso que traslada la gestión del conflicto a las propias partes para que estas, en forma asistida, alcancen la satisfacción de sus intereses mediante un acuerdo.”. No solo eso, sino que la posición es consecuente con los trazos de doctrina, al entender que: “en consecuencia, ya lo he dicho en otros precedentes de esta Sala IV, no resultarán objeto de reparación ni de acuerdo conciliatorio los supuestos en los que el daño exceda su interés y que con su concreción no se logre materializar los fines del proceso penal.”

Señala a su vez que se daría este supuesto en “delitos que afectan bienes jurídicos supraindividuales, como aquellos cometidos contra la administración pública, el erario público, la seguridad social, el medio ambiente, en tanto exceden el daño a una víctima concreta que pueda ver satisfechas sus pretensiones a través de una conciliación o reparación económica, pues afectan bienes jurídicos supraindividuales.”²⁶

²⁶ Sobre el particular recomendamos –como siempre– la atenta lectura de Corcoy Bidasolo,

No solo eso sino que, en el caso específico, el juez Hornos plantea “Frente a este escenario descrito, no resulta irrazonable sostener la relevancia que el legislador le ha otorgado al tipo penal bajo estudio, y de allí su exclusión de la aplicación de la causal extintiva de la acción penal en cuestión, teniendo en miras el vital cumplimiento de las funciones de un Estado democrático, que trascienden el mero carácter patrimonial individual, ante la afectación de bienes jurídicos de la sociedad en su conjunto.”, pero estimamos que el tema es objeto de otro debate que excede el presente trabajo.

III.4. Inexistencia de exclusión expresa

Se verifica aquí un apartado interesante, aun para aquellos que sostienen la posibilidad de que la existencia de un régimen especial inhiba la aplicación de la norma general. Este argumento resultaría –a nuestro criterio– medianamente viable en tanto hablemos de delitos que se incluyeran en la norma general al mismo tiempo que estuvieran bajo el paraguas de la norma particular, por ejemplo, la evasión.

Sin embargo, esa tesis tiende a flaquear cuando nos situamos en delitos que no están contemplados en la norma especial –que detallaremos a continuación– puesto que la condición que inhibe su aplicación (a lo sumo) podría ser tácita más nunca expresa

De la atenta lectura del articulado puede afirmarse cualquier cosa menos que existe una exclusión expresa de determinados delitos.

Como se advierte, están incluidos como potenciales delitos cuya acción puede ser extinta, la evasión tributaria (simple o agravada, artículos N° 1 y 2), la evasión de recursos de la seguridad social (simple o agravada, artículos N° 5 y 6) y el aprovechamiento indebido de beneficios fiscales. (Artículo N° 3)

El detalle implica que no están contemplados –advértase que no se los excluye expresamente sino por la omisión de

Mirentxu, “Delitos de peligro y protección de bienes jurídico-penales supraindividuales”, Editorial Tirant lo Blanch, 1999, ISBN 9788480029766.

detalle en el Art N° 16- los delitos de Apropiación indebida de tributos (Artículo N° 4), Apropiación indebida de recursos de la seguridad social (Artículo N° 7) y los delitos comunes del título III, es decir la Obtención fraudulenta de beneficios fiscales, Insolvencia fiscal fraudulenta, Simulación dolosa de cancelación de obligaciones y la alteración dolosa de registros (Artículos N° 8, 9, 10 y 11 respectivamente).

Esta ausencia de exclusión expresa, sumada al dato –no menor- de que los mecanismos de extinción de la acción obran en la parte general del código penal –y no cercenan la posibilidad de que se aplique a estos delitos- presentan un problema serio de aplicación en la especie, máxime si se advierte que tratamos consecuencias graves como la supresión de la libertad ambulatoria de la gente.

A su vez, y como lo desarrollaremos en las conclusiones, creemos que resulta relevante –al menos como dato a ponderar- advertir que la ley que establece el nuevo RPT data de diciembre de 2017²⁷ mientras que tanto la ley N° 27147 -que establece los métodos de extinción de la acción penal en el código de fondo- como la controversia en torno a la aplicación de dicho instituto se encontraba instaurada desde 2015.

Creemos que los tribunales –y las reglas de la semántica- son lo suficientemente claros al respecto, pero por si fuera necesario se explicita con mayor rigor científico en “ESMEDE²⁸” cuando dice: “*Más allá de los supuestos que específicamente abarcan los arts. 16 de las leyes 24.769 y 27.430 del vigente régimen penal tributario, la extinción general por reparación integral del perjuicio del art. 59 inc. 6° del CP resulta aplicable, como en el presente caso, a todas las otras hipótesis atento su ausencia de prohibición expresa. En otras palabras, la ley especial n° 24.749 (art. 16) no priva sobre la general (art. 59 inc. 6° del CP) por no disponer lo contrario*

²⁷ Ley N° 27430, Publicada en el Boletín Oficial del 29 de diciembre de 2017.

²⁸ TRIBUNAL ORAL PENAL ECONÓMICO 2 CPE 832/2015/TO1/4, ESMEDE, sentencia del 22/2/2023

fuera de los supuestos que concretamente refiere (art. 4 íd.). Una disposición en contrario de la ley especial, para privar sobre la general, tiene que ser expresa, como en el caso del art. 871 del CA al consagrar un régimen distinto sobre la pena aplicable al delito tentado (art. 44 del CP) o el art. 20 de la ley n° 19.359 que vedaba vgr. la aplicación de la ley más benigna referida en el art. 2 del CP.”

IV. Sobre el principio de oportunidad y su utilización fáctica exorbitante.

Como sostuve oportunamente²⁹ el principio de oportunidad se finca en primer lugar en razones de estricta política criminal³⁰.

Desde el punto de vista conceptual las vertientes doctrinarias se inclinan por definir el principio de oportunidad como: “*la posibilidad que tienen los órganos encargados*

²⁹ Ponencia presentada y expuesta en la X Jornada de Derecho Tributario de los UBA, Comisión de graduados de la especialización de derecho tributario (UBA). Derecho penal tributario. Panel II.

³⁰ Mir Puig, Santiago, “Derecho penal. Parte General”, BdeF, Página 60 “*en un primer sentido, consiste en aquel sector de la política que guarda relación con la forma de tratar la delincuencia: se refiere al conjunto de criterios empleados o a emplear en el tratamiento de la criminalidad. Cada ordenamiento jurídico penal responde a una determinada orientación política criminal y expresa una concreta política criminal. En este sentido, la Política Criminal, no es una disciplina teórica, sino una orientación práctica. Pero a menudo se habla de Política Criminal en otro sentido, como una rama del saber que tiene por objeto de estudio la política criminal efectivamente seguida por el derecho penal o que éste debería expresar. En este otro sentido, la Política Criminal puede verse también como una disciplina que se ocupa del derecho penal desde un prisma distinto, y complementario, al de la dogmática jurídica y la Criminología como Sociología del Derecho penal. Si se utiliza el modelo - demasiado simplificado pero gráfico - de la estructura tridimensional del derecho, que distingue en él una dimensión de norma, otra de hecho y una tercera de valor, cabría decir que la Dogmática jurídico penal se ocupa del derecho penal como norma, la Criminología como hecho, y la Política Criminal como valor. “*

de la promoción de la persecución penal, fundada en razones diversas de política criminal y procesal de no iniciar la acción, o de suspender provisionalmente la acción iniciada, o de limitarla en su extensión objetiva o subjetiva, o de hacerla cesar definitivamente antes de la sentencia, aun cuando concurran las condiciones ordinarias para perseguir y castigar”³¹. En igual sentido como la “facultad que al titular de la acción penal asiste para disponer, bajo determinadas condiciones, de su ejercicio con independencia de que se haya acreditado la existencia de un hecho punible contra un autor determinado”.³²

Al mismo tiempo, y consensuado el criterio definidor descripto, desdoblan su posible aplicación en términos sistémicos diferenciados. Aquellos se sostienen sobre la base de a) una oportunidad enteramente libre o, b) una oportunidad taxativamente reglada.

Mientras que la descrita en el punto a) descansa sobre un concepto anglosajón que maximiza las causas con “oportunidad de ganar” y desecha a su criterio las que no alcanzan ese estándar (por lo general en lugares en los que los magistrados son elegidos por el voto popular y juzgados por el mismo baremo), las del punto b) son las predominantes en nuestro sistema y se sostienen sobre la base del principio de legalidad, es decir encuentran su anclaje en la legislación positiva.

Quien pretenda profundizar en las distintas incidencias de las descripciones y diferencias expuestas podrá encontrar un interesante y enjundioso trabajo de Figari.³³

³¹ Cafferatta Nores, José “El Principio de Oportunidad en el Derecho Penal Argentino. Teoría, realidad y perspectivas.”, en Nueva Doctrina Penal, t. 1996/A y perspectivas”.

³² Gimeno Sendra, “Los procedimientos penales simplificados (Principios de oportunidad y proceso penal monitorio)”, en Justicia (2), 1987, p. 350; citado por DULCE MARÍA SANTANA VEGA en “Principio de oportunidad y sistema penal”

³³ Figari, Rubén E., *El principio de oportunidad o disponibilidad de la acción penal en el Código Penal (ley 27.147) y en el nuevo Código Procesal Penal de la Nación (ley 27.063)*, obrante en el repositorio digital <http://www.rubenfigari.com.ar/el-principio-de-oportunidad-o-disponibilidad-de-la-accion-penal-en-el->

Ahora bien, más allá de las características propias del instituto, el hecho de que repose en cabeza del titular de la acción pública, y de que el nuevo CPPF lo contemple, lo que deviene relevante para este apartado es la posibilidad de su uso como cuña en el presente.

Recordemos que se discute la aplicación o no del régimen extintivo (propio –del art 16- o general –del art 59) sin embargo ambos se encuentran encorsetados. Uno por la previsión expresa de aplicación para determinados delitos y otro por la vía interpretativa que lo excluiría.

Más este valladar no se aplicaría –de prosperar esta hipótesis- respecto del principio de oportunidad, que podría no solo trascender a delitos no previstos en el Art 16³⁴ (con el mismo efecto) sino que incluso no se vería acotado por la limitante del último párrafo, es decir que aquí no aplicaría esto de que “Este beneficio de extinción se otorgará por única vez por cada persona humana o jurídica obligada.”

Como se puede apreciar, y sin perjuicio de ahondar en las conclusiones las soluciones que se adoptan tienden a ser asistémicas.

V. Algunas señales de aplicación

Recientemente hemos advertido algunas señales que creemos van en el camino correcto. En ese sentido, hemos abordado el tema en un artículo recientemente publicado³⁵

Bien que notamos que las mismas surgen de un Procurador Interino, bien que las mismas no tienen una aplicación taxativa en materia penal tributaria y bien que las mismas llegan con una demora considerable.

Sin perjuicio de ello, creemos que –al menos- ocuparse del tema por vía de una resolución de aplicación obligatoria para los inferiores pone el tema sobre el tapete.

codigo-penal-ley-27-147-y-en-el-nuevo-codigo-procesal-penal-de-la-nacion-ley-27-063/#_ftn3

³⁴ Nos referimos por ejemplo a la apropiación indebida de tributos prevista en el Art 4 del RPT

³⁵ Doctrina Penal Tributaria y Económica, ERREPAR, “Tarda en llegar y al final, hay recompensa”, Publicado en enero de 2024

Nos referimos a la reciente Resolución PGN 92/23³⁶ tiene como objetivo “establecer los criterios generales que deben observar quienes representan a este Ministerio al considerar la viabilidad de acuerdos conciliatorios, cualquiera sea la jurisdicción en los que se produzcan”.

Entendemos que la misma refleja, como se dice, una señal en sentido positivo. Así, no solo plantea el tema como algo importante, sino que lo aborda a su modo.

Sin perjuicio de ello, algunas críticas que hicimos a modo de conclusión en aquel escueto artículo de opinión son transcriptas en itálica por resultar aplicables:

“Si bien estimamos que es un paso en la dirección correcta, aunque -debemos decirlo- llega con alguna demora, más vale tarde que nunca.

Creemos indispensable -y de previo análisis- el repaso de sendos extremos frente a la aplicación del instituto. Así, conocer los roles del ofensor y la víctima, sus derechos, los delitos y su aptitud para que la acción sea conciliable resultan determinantes.

La misma importancia debe dársele a los bienes jurídicos -eventualmente supra individuales en la especie- que se pretende tutelar, por lo que se recomienda la atenta lectura de una obra insoslayable referida al tema en trato de Corcoy Bidasolo³⁷.

Sin embargo, no podemos dejar de señalar algunos aspectos que entendemos mejorables y que han de ser expuestos como críticas, para que -con espíritu constructivo y superador- puedan constituirse en puntos de análisis y, eventualmente, oficiar de disparadores para hacer la norma más abarcativa y, por tanto, justa.

A saber:

Llamativamente la Resolución no efectúa referencia alguna a un tópico por demás

álvido actualmente, nos referimos a la aplicación del instituto al Régimen Penal Tributario. La norma nada dice sobre el particular, lo que es una señal poco auspiciosa.

En el sentido antedicho, estimamos que la crítica es acertada, la norma debería referirse expresamente a la conciliación penal aplicable a la materia penal tributaria, al igual que debería existir una resolución similar para instruir a los fiscales respecto de la aplicación del instituto de la reparación integral (también contenido en el art. 59 inciso 6 del CP).

Más allá de la ausencia de tratamiento expreso, somos de la idea de que esta circunstancia no sería óbice para que derrame en la esfera del derecho penal tributario ya que de la letra de la ley no se desprende exclusión de ninguna índole, y como es bien sabido el primer método de interpretación no es otro que el literal³⁸ (por vía de referencia expresa u omisión). En el mismo sentido debe estarse al evidente fin que inspira la ley³⁹.

La resolución hace referencia a la necesidad de que intervenga (con un rol acotado) el MPF en los acuerdos conciliatorios. Coincidimos con ello.

Sin embargo, creemos criticable el argumento vertido en la última parte del punto III de la resolución en trato, que reza “(...) Por lo tanto, la formulación de una oposición fundada debe ser obstáculo

³⁸ CSJN, Fallos: 326:4909, entre otros.

³⁹ CSJN, Nota de jurisprudencia, LA FINALIDAD DE LA LEY COMO CRITERIO DE INTERPRETACIÓN, “(...) debe preferirse siempre la interpretación que favorezca a los fines que inspiran la ley y no la que los dificulte (Fallos: 326:3679; 330:2093; 344:223; 344:2513). Así, indicó que, al interpretar una norma, es necesario indagar la ratio legis y el espíritu de la misma, extremos que no deben ser obviados por posibles imperfecciones técnicas de la instrumentación legal, precisamente, para evitar la frustración de los objetivos del precepto legal (Fallos: 344:1539). Ello ya que no es el espíritu de la ley el que debe subordinarse a las palabras sino éstas a aquél, máxime cuando aquella "ratio" se vincula con principios constitucionales que siempre han de prevalecer en la interpretación de las leyes (Fallos: 323:212).”

³⁶ Del 7 de diciembre de 2023, con la firma del Dr. Casal

³⁷ Corcoy Bidasolo, Mirentxu, “Delitos de peligro y protección de bienes jurídico-penales supraindividuales”, Editorial Tirant lo Blanch, 1999, ISBN 9788480029766.

suficiente para evitar que se homologue el acuerdo y, posteriormente, se extinga la acción (artículos 59 inciso '6' del Código Penal y 34 del CPPF). “

Creemos que, sin perjuicio de la necesaria intervención del MPF, la oposición (cuando se cuenta con la voluntad del ofendido y del imputado) no puede constituirse sin más en un DEBER del juez para evitar la homologación del acuerdo.

Sostenemos que un juez de la constitución no DEBE indefectiblemente -por la mera oposición del MPF- denegar la homologación del acuerdo que lleva la voluntad del imputado y del ofendido.

Si, sostenemos que debe evaluarse dicha oposición fundada, pero ello no puede llevar automáticamente a una negativa, so pena de relegar al juez a un rol de autómatas que no encuentra un reflejo constitucional acorde a la investidura.

En supuestos en los que exista una multiplicidad de víctimas por la comisión de un mismo hecho sólo se autoriza a prestar conformidad si existe unanimidad.

Si bien entendemos que instituto importa la extinción de la acción, creemos que en algunos supuestos esta condición puede ir en detrimento del objetivo final que busca el legislador al instaurar el método alternativo.

Creemos entonces que podrían buscarse soluciones intermedias sin boicotear (al menos respecto de las víctimas que no alcanzan la unanimidad y el ofensor) sosteniendo la acción respecto de aquellos que no alcanzan el acuerdo conciliatorio.

Advertimos que la cita de normas⁴⁰ que hace la resolución no resulta adecuada, toda vez que las mismas refieren a los derechos de las víctimas, más ningún derecho se vería conculcado de adoptarse la solución que se propone en este apartado.”

VI. A modo de conclusiones

Como dijimos, la modificación que introduce los nuevos métodos de extinción de la acción

⁴⁰ Artículos 5 inciso k de la Ley N° 27372 y 80 inciso h del CPP

penal en la parte general del código penal data de 2015, es decir dos años antes de la sanción de la ley N° 27430 (2017) que instaura el RPT.

Que, en ese camino, se ha demostrado que no existe exclusión expresa ni en el código de fondo ni en la ley especial.

En ese sentido, tomamos como propias las conclusiones⁴¹ que trazan un horizonte de política criminal, al señalar que “estos instrumentos permitirían descomprimir el sistema judicial penal, reforzando la participación de la víctima en el proceso, resolviendo casos de menor gravedad por vías alternativas, evitando de esta manera un largo proceso judicial hasta lograr llegar a una sentencia definitiva y así evitar un dispendio de recursos judiciales innecesario.”.

Resulta sumamente interesante las pautas al respecto contenidas en el resumen elaborado por el MPF en 2022 (unidad fiscal de asistencia frente a la CNCCC) denominado Conciliación y Reparación Integral, dado que allí no solo se indexa la jurisprudencia a considerar sino que se evidencian trazos de su interpretación dirigida a un órgano sustantivo.⁴²

Que, por otro lado, el legislador no es ajeno a las exclusiones expresas, es decir que cuando quiso que determinado instituto no se aplique a los delitos tributarios lo plasmó de forma taxativa. Vale la pena recordar lo dicho invariablemente por la CSJN en tanto que “Cuando la ley es clara y no exige mayor esfuerzo interpretativo no cabe sino su directa aplicación”⁴³ y que “La inconsecuencia del legislador no se presume”⁴⁴

A modo de ejemplo citamos el caso de la probation, donde el título XII en su artículo 76

⁴¹ MARIANO A. FIORITO, MAURICIO ALBAREDA, “La Reparación Integral -art. 59 inc. 6° del Código Penal- como vía de extinción de las acciones penales derivadas del Régimen Penal Tributario. Análisis Jurisprudencial²³ de Julio de 2020, www.saij.gob.ar, Id SAIJ: DACF200161

⁴² <https://www.mpf.gob.ar/>

⁴³ CSJN, Fallos: 320:2145, considerando 6° y su cita.

⁴⁴ CSJN, Fallos: 306:721; 307:518 y 319:2249.

bis reza: “El imputado de un delito de acción pública reprimido con pena de reclusión o prisión cuyo máximo no exceda de tres años, podrá solicitar la suspensión del juicio a prueba. (...) Tampoco procederá la suspensión del juicio a prueba respecto de los ilícitos reprimidos por las Leyes 22.415 y 24.769 y sus respectivas modificaciones.” (Párrafo incorporado por art. 19 de la Ley N° 26.735 B.O. 28/12/2011).

Que aun en un supuesto de apreciación restrictiva del instituto por la vigencia *intra* normativa de un régimen extintivo propio, no puede sostenerse que aquel cercena la posibilidad de análisis de aquellos delitos que no están expresamente contemplados en el citado régimen del art 16, por lo que no advertimos óbice –reitero, aun en el supuesto de máxima taxatividad- para que el debate se dé respecto de los delitos excluidos.

A su vez, tenemos presente que el Art. 4 del CP obra como principio rector, esto es que con la salvedad de que las normas *no dispongan lo contrario* (cuestión que como vimos no se da en la especie) las disposiciones generales del código penal –incluidas las extintivas del Art N° 59- se aplican de forma residual a todos los delitos previstos en las leyes especiales.

Es decir que la previsión opera exactamente al revés de lo que pretenden hacernos creer. El carácter residual sólo cede en caso que las normas dispongan lo contrario, en defecto operan las cuestiones generales del código penal, puesto que las leyes especiales conforman ese mismo entramado normativo.

Nuevamente, dado que las normas no “disponen lo contrario” el régimen general resulta –a nuestro criterio- plenamente aplicable, no pudiendo inferirse –principio de legalidad mediante y proscripción de analogía en materia penal- que la ausencia de previsión opera por la positiva excluyente, máxime considerando que cuando el legislador pretendió excluir mecanismos lo hizo de forma expresa.

Creemos entonces, en base a lo desarrollado en el punto específico, que la utilización indiscriminada del principio de oportunidad –al mismo tiempo que se le niegan los efectos

a un régimen expresamente previsto en el código nuclear- deviene exorbitante.

No solo eso, sino que por esta vía –aún en el supuesto de darle una entidad mayor a la que el propio legislador le da- se habilitaría la inclusión de todos los delitos de la ley y sin que opere a su respecto restricción alguna.

Que no se mal entienda, no estamos en contra de la aplicación del principio de oportunidad en materia penal, es más sostenemos que bien utilizado el mismo es indispensable y cumple con el principio rector que propone la aplicación del RPT para las “graves manifestaciones de delincuencia económica”. Es, en sí misma, una herramienta de política criminal, que clama por su aplicación criteriosa.

Sin embargo, subrayamos que los argumentos que se dan resultan antagónicos a los que se brindan para ocluir, por ejemplo, la vía de la reparación integral por lo que proponemos entonces la plena operatividad de ambos o la imposibilidad de que este último se utilice de forma exorbitante.

Como bien se ha sostenido el propósito final de instaurar este tipo de métodos alternativos no es meramente dogmático, sino que va de la mano del dinamismo que propone el derecho penal moderno.

Entender el injusto penal en su justo contexto conlleva –aun de forma indirecta- a dotar a los operadores de métodos alternativos de solución de conflictos de aquellas herramientas operativas que puedan desplegarse en un plano empírico, para no reservar estas soluciones a casos abstractos.

Esta mecánica implicará entonces que efectivamente se persigan con el derecho penal las graves manifestaciones de delincuencia económica a la vez que se consagrará el criterio primario del derecho penal, rama de la ciencia caracterizada por ser de última ratio.

Como bien lo cita el Dr. García Berro en el TOPE N° 1⁴⁵ “(...)no puede pasarse por alto lo

⁴⁵ TOPE N° 1, *in re* “CAZACHKOFF, SERGIO JAVIER Y OTROS SOBRE INFRACCIÓN LEY 22.415”, sentencia del 13/3/2024, CPE 71006278/2005/TO1/31

explicado por el juez Javier CARBAJO (Cfr. C.F.C.P., Sala IV, Reg. Nº 2037/21, del 13/12/21) en cuanto a que el instituto de la reparación integral, entre otros (que no cabe aquí analizar) se encarna en el “...nuevo paradigma de justicia restaurativa que propugna la búsqueda de soluciones al conflicto subyacente en el suceso delictivo con activa participación de la víctima y del acusado, intentando alcanzar la reparación del daño, la reconciliación de las partes, el reforzamiento de los vínculos y el orden comunitario...”, que “...Las causales extintivas en cuestión deben ser analizadas como pautas concretas que racionalizan la potestad punitiva estatal...”, y “... que ‘... el principio de ultima ratio es un principio organizador de todo el proceso penal. El proceso penal no se utiliza sólo para generar las condiciones de certeza de seguridad jurídica para que se descubra la verdad en el proceso y se aplique una sentencia lo menos arbitraria posible. No es ésa la única función del proceso penal sino lo es también evitar la violencia en tanto sea evitable y minimizarla en tanto sea minimizable. El principio de ultima ratio se convierte en un principio rector de todas las actuaciones procesales, cuyo carácter es preeminentemente reductor de la violencia y cuya función es empujar el caso, en tanto sea posible -y esto nunca en una consideración abstracta o ex ante- hacia otras formas de solución con menor o nulo contenido de violencia...” (BINDER, Alberto M., *Legalidad y Oportunidad en Estudios sobre Justicia Penal. Homenaje al Profesor Julio B. J. Maier*, 1ra. ed., Editorial Del Puerto, Buenos Aires, 2005, p. 212) ...”.

Como se sostiene acertadamente “De todos modos, es preciso delimitar los alcances de este instituto, porque el propósito que la inspira, esto es, el arribar a una solución justa que satisfaga a la víctima y al mismo tiempo reponga la paz social, se debe hacer sin desarticular los principios que informan el sistema penal actual y vigente”⁴⁶

⁴⁶ TRIBUNAL ORAL FEDERAL DE CÓRDOBA 2, FCB 12000140/2006/TO2 “DOLGONOS, RICARDO WALTER Y OTROS S/INFRACCION LEY 22.415 QUERELLANTE: DGA”, (Expte. FCB 012000140/2006/TO02), del 25/11/22

INTEGRACIÓN DE LA INTELIGENCIA ARTIFICIAL CON EL COMPLIANCE TRIBUTARIO

Karina Lucía Álvarez Mendiara

I. Introducción

En Argentina, al igual que en todo América Latina y el Caribe existe un alto grado de incumplimiento de normas tributarias, que conllevan a la evasión fiscal, fraudes e informalidad, sumado a la conjunción con otros delitos tales como lavado de activos, corrupción y narcotráfico, cuyo origen se debe a múltiples causas, e implica una importante pérdida de recursos para los Estados.

Constantemente los países se encuentran discutiendo esta problemática, y han tomado en estos últimos años medidas concretas tendientes a reducirlos, como por ejemplo a nivel interno se ha puesto el foco en incrementar el recurso humano especializado, e incorporar tecnología de la información, ayudando a manejar, analizar, y a entrelazar las grandes bases de datos que tienen las administraciones tributarias, identificar riesgos, incumplimientos, y predecir la conducta de los contribuyentes tendiendo a lograr un cumplimiento voluntario de las normas y tributos.

Es entonces que, frente a esta problemática, mi planteo y el objeto de este trabajo es el siguiente ¿puede la inteligencia artificial ayudar a reducir los índices de incumplimiento tributario, evasión fiscal, fraude, lavado de activos, corrupción, narcotráfico? Y desde el punto de vista del contribuyente ¿puede la IA o un programa de compliance fiscal basado en inteligencia artificial disminuir el riesgo de incumplimientos fiscales a los que se ven inmersos?

A modo de síntesis, se verifica que existen importantes avances en los distintos estados que han incorporado las IA, mejorando la eficacia y eficiencia de las administraciones tributarias, elevando la recaudación tributaria y disminuyendo los índices de estas infracciones y delitos.

Sin embargo, como todo nuevo fenómeno, existen retos que deben sortear las administraciones tributarias en torno a los

problemas y riesgos que genera la aplicación de algoritmos, el uso de la IA, y la disposición de gran cantidad de datos de los contribuyentes, ejemplo de ello son los sesgos o discriminación al crear y entrenar un algoritmo, frente a lo cual es preciso avanzar en un sistema normativo que contemple los lineamientos para crearlos, que consagre los nuevos derechos de los contribuyentes, como lo es el derecho a conocer cómo fue diseñado y entrenado para arribar al resultado esperado y obtener el código fuente del algoritmo.

II. Avances y limitaciones en la digitalización de la administración tributaria en argentina: hacia una era de cumplimiento inteligente

El sistema tributario en Argentina se basa, en términos generales, en la autodeterminación del tributo, es el contribuyente quien tiene que realizar las declaraciones juradas y presentarlas ante el fisco y pagar en su caso el impuesto determinado. Por su parte la administración tributaria es quien posteriormente fiscaliza, verifica el correcto cumplimiento y recauda los tributos, y quien tiene facultades de realizar observaciones, efectuar la correcta determinación del tributo y aplicar sanciones ante incumplimientos.

Ahora bien, la gran de tributos y de normas tributarias existentes en el país, a nivel nacional, provincial y municipal, el cumplimiento de todas las leyes en sentido estricto, y también de decretos y resoluciones, sumado a numerosos regímenes de retenciones, de recaudación y percepción, lleva a pensar en el beneficio de tener un programa interno en las empresas destinado a la prevención del incumplimiento tanto de obligaciones normativas como aquellas que voluntariamente creen dentro de la organización, pues muchas veces ante discrepancias en la interpretación de todo este cúmulo de normas parecería ser que el sólo cumplimiento de la norma no basta, haciendo

caer al contribuyente en incumplimiento y por lo tanto en ser acreedor de sanciones.

El compliance o programa de cumplimiento o de integridad, ha sido receptado por Argentina en la Ley N° 27401 que regula la responsabilidad penal de las personas jurídicas la cual en su artículo 22 lo define como “...el conjunto de acciones, mecanismos y procedimientos internos de promoción de la integridad, supervisión y control, orientados a prevenir, detectar y corregir irregularidades y actos ilícitos comprendidos por esta ley...”.

Ahora bien, la cuestión principal radica en determinar qué beneficios obtiene el contribuyente que ha adoptado una política de compliance o un programa de gestión de riesgo fiscal, Siguiendo a HADDAD, el mismo entiende que “la principal consecuencia que surgirá es la de una clara conducta ética que expondrá a los Fiscos la inexistencia de ardid o engaño en su actuación y en su relación con estos...”¹ entendiendo que se han cumplido con las normas específicas y aun así se ha incurrido en perjuicio al fisco por una errónea interpretación de la norma, lo cual traería como resultado la inexistencia de infracciones por aplicación del artículo 50 de la Ley 11683, y mejor aún la inexistencia de conducta descripta en el tipo penal conforme lo dispone el artículo 19 previsto en el Título IX de la Ley 27430 que establece el Régimen Penal Tributario.

Desde el otro punto de vista, para controlar y verificar el cumplimiento de las obligaciones, se ha dotado al fisco de enormes facultades de fiscalización y verificación, y se han creado diversos regímenes de información, percepción y retención. En este sentido, el fisco es quien recibe grandes afluencias de datos provenientes de diferentes sujetos obligados a proveer información de los contribuyentes.

En la actualidad la obtención de los datos de los contribuyentes y de sus operaciones reviste una importancia de gran magnitud, es así que algunos autores sostienen que el arribo de la cuarta revolución industrial sobrevenida por los avances tecnológicos,

genera la transformación de la relación jurídico tributaria simple, en la que sólo se contempla como obligación principal el pago del tributo, pasando a ser una relación jurídico tributaria en el que además de ese deber y como principal se encuentra el deber de información².

Por su parte, la era de la digitalización en el intercambio de bienes y servicios ha planteado enormes desafíos para las administraciones tributarias acostumbradas durante toda su existencia a trabajar con papeles y documentación física. Es así que la utilización de herramientas de inteligencia artificial y la digitalización han sido impulsadas por normas de derecho blando o soft law, como sucede a nivel latinoamericano con informes y acuerdos generados en el marco de la OCDE, CIAT, BID, CEPAL entre otros, por los enormes beneficios que conlleva su utilización.

En este sentido, la aplicación de las IA a la hacienda pública ha permitido analizar estas bases de datos digitales, cruzar información, utilizar algoritmos para predecir comportamientos, inducir al cumplimiento voluntario, verificar inconsistencias sin la intervención humana, facilitando la identificación de maniobras de lavado de activos, narcotráfico y corrupción, permitiendo incrementar la recaudación y reducir los niveles de incumplimiento, obteniendo como resultado final una administración tributaria eficiente y eficaz.

A modo representativo, se estima que en Argentina la evasión representa el 54%, tomando como referencia al impuesto al valor agregado por ser el tributo más recaudado en el país.³

² Nigrelli, Juan Ignacio y Laguzzi, Eduardo Mario, *Tratado de Derecho Tributario, Procedimientos y Administración Tributaria*, Ed. Thomson Reuters La Ley, año 2021, T. I, pág. 424.

³ Informe del Centro de Estudios Tributarios (CET) *Diagnóstico de la informalidad de la economía argentina*, octubre 2023. Disponible en: https://www.austral.edu.ar/wp-content/uploads/2023/10/CET-INFORME-COMPLETO-N%C2%B01-Infomalidad_FCE-Universidad-Austral_VF-09102023.pdf?x63752&x63752.

¹ Haddad, Jorge, *Introducción al compliance tributario*, Ed. Thomson Reuters, La Ley, 2019.

En este marco la Administración Federal de Ingresos Públicos ha incorporado la digitalización paulatinamente a lo largo de los años. La creación de una página web en línea las 24 horas con el domicilio fiscal electrónico del contribuyente y la presentación por este medio de las declaraciones juradas, la facturación electrónica, formaron parte de esta transformación, generando la despapelización y consecuente digitalización, y si bien el desarrollo de la IA aplicada a la administración puede avanzar aún más a otros niveles más sofisticados, es aún el contribuyente quien debe realizar su propia declaración jurada. No obstante, no es un dato menor el entrecruzamiento de información que realiza la AT poniendo a disposición todos los datos que tiene de los contribuyentes -adquiridos por ejemplo a través de regímenes de información, retención y percepción-, ya sea en los bienes inmuebles o muebles registrados, en las compras de bienes y servicios, consumos en tarjeta de crédito, moneda extranjera, lo cual determina el comportamiento del contribuyente, induciendo al correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Frente a este panorama, reviste particular relevancia la presentación por parte de la AFIP del Plan Estratégico para el período 2021-2025⁴ en el cual se ha establecido como una de sus metas el desarrollo de inteligencia y tecnología fiscal para alcanzar los objetivos trazados en materia de cumplimiento voluntario y fiscalización de los incumplimientos.

El plan, entre otras cuestiones, evoca la creación de regímenes de información, percepción y retención, dando cuenta que durante el año 2010 se estableció un régimen de percepción del Impuesto al Valor Agregado para las ventas efectuadas a través de portales virtuales, en 2017 se comenzó a aplicar el IVA a los servicios digitales prestados por sujetos residentes o domiciliados en el exterior cuya utilización o

explotación efectiva se lleve a cabo en el país, así como el Impuesto a las Ganancias sobre los resultados de la enajenación de monedas digitales. A fines de 2019, se creó el régimen de información que deben cumplir los sujetos que administran servicios de procesamiento de pagos a través de plataformas de gestiones electrónicas o digitales, residentes o domiciliadas en el país. Finalmente, se establecieron regímenes de retención de los Impuestos al Valor Agregado y a las Ganancias a cargo de los sujetos que administran servicios electrónicos de pagos y/o cobranzas por cuenta y orden de terceros. En 2021 se perfeccionaron los controles sobre los servicios financieros, equiparando el tratamiento impositivo de las cuentas bancarias y no bancarias y facilitando la trazabilidad de las transferencias de fondos.

Asimismo, advirtiendo que las administraciones tributarias utilizan minería de datos, modelos predictivos, ciencia de datos e inteligencia artificial, es que a nivel organizacional la Administración Tributaria ha diseñado un nuevo modelo de explotación de datos, para transformar los datos en información procesable y de calidad. En tal sentido se ha creado a partir del año 2023 la Dirección de Explotación de Datos bajo la órbita de la Subdirección General de Fiscalización, la cual tiene como objetivo analizar, proponer, diseñar e implementar soluciones a las problemáticas de las distintas áreas del Organismo, basadas en ciencia de datos e inteligencia artificial.

Recientemente, en febrero del año 2023, la Administración Tributaria sancionó la RG 5329/2023 estableciendo un "Programa de Monitoreo Fiscal" para explotar los recursos informáticos del fisco y por el cual se controlará en tiempo real las declaraciones juradas que presenten los contribuyentes y responsables. El programa presenta modalidades de control que permiten inferir anticipadamente la magnitud de las obligaciones fiscales, tendientes a promover el

⁴ Plan Estratégico para el período 2021-2025 Disponible en: <https://www.afip.gob.ar/institucional/documentos/P-LAN-ESTRATEG-22a-WEB2.pdf>

cumplimiento voluntario y reducir la evasión y la informalidad.⁵

Otra de las digitalizaciones y automatizaciones incorporadas por el fisco argentino ha sido la creación de perfiles de riesgos de contribuyentes (Siper), incorporaciones en la base de datos de contribuyentes no confiables (de facturaciones apócrifas APOC) o mediante el bloqueo de la CUIT, ó la determinación de la capacidad económica financiera (CEF).

En tal sentido mediante la Resolución General N° 1974/2005 se creó el SIPER, y tal como su norma lo indica se establece mediante *procedimientos que permitan evaluar, en forma objetiva, el grado de cumplimiento relativo de los deberes formales y materiales a cargo de los contribuyentes y/o responsables -pertenecientes a sectores y/o grupos estadísticamente homogéneos-, a través de la valoración de la información disponible en las bases de datos de esta Administración Federal*. Posteriormente en el año 2017 el sistema se actualizó mediante una reestructuración informática y operativa, reflejando de manera precisa y rápida la categorización y el comportamiento fiscal del universo de contribuyentes y/o responsables (RG. 3985/2017).

Si bien la normativa contempla un breve procedimiento para quienes presenten un reclamo por alguna inconsistencia o error en la categorización, mediante una solicitud de reconsideración y un planteo de disconformidad, resolución que en definitiva puede ser causal de Recurso Directo de Apelación ante el Director General de la AFIP, se observa que este mecanismo de clasificación de contribuyentes no presenta en principio un mecanismo recursivo que contemple el pleno ejercicio de derecho de defensa del contribuyente, al no existir un acto administrativo fundado de la Administración Tributaria con los antecedentes de hecho y derecho tenidos en cuenta para la incorporación en uno u otro perfil, con lo cual difícilmente sea posible impugnar un no acto,

pues no es posible el ejercicio de la defensa si no se conoce exactamente los elementos que han tenido en cuenta para arribar a ese resultado, en tal sentido ante un error sistémico podría traer aparejado graves perjuicios de índole económica, financiera, eliminando ciertos beneficios, entre otras cuestiones, y el contribuyente queda en un estado de indefensión al no tener información respecto de qué datos fueron considerados para clasificar su perfil.

Esto merece su tratamiento pormenorizado, en particular el replanteo y reformulación de las normativas existentes a fin de que éstas contemplen y garanticen el efectivo ejercicio de los derechos, pues ante el auge y la incorporación de inteligencia artificial, frente a la automatización de los perfiles y las comunicaciones automáticas de incumplimiento, que no requieren de la intervención humana, se encuentran los derechos de los contribuyentes que deben ser garantizados ante fallas o inconsistencias que genere el algoritmo.

Recientemente, en el mes de enero del 2024 el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) ha publicado el Índice de Innovación, Digitalización y Tecnología INDITEC 2023 / 2024⁶, surgiendo del mismo que Argentina ha alcanzado niveles altos en todos los tópicos analizados sea en innovación tecnológica, en aplicación de herramientas para mejorar el cumplimiento tributario y en la digitalización de procesos operativos, dando cuenta del gran avance en materia de digitalización que se encuentra realizando la administración tributaria.

En lo relativo a la información proporcionada por la Administración Tributaria al contribuyente, sucede que la Administración aún no ha aclarado qué tipo de inteligencia artificial usa, cómo ha sido diseñado el algoritmo, y con qué datos se alimenta, entre otras cuestiones. Ello permitiría un control y verificación por los administrados de los sesgos o discriminaciones que probablemente

⁵ RG 5329/2023. Disponible en: <https://www.boletinoficial.gob.ar/detalleAviso/primera/281164/20230213>.

⁶ Índice de Innovación, Digitalización y Tecnología INDITEC 2023 / 2024. Disponible en: <https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosdeTrabajo/2024/DT-01-24-inditec.pdf>

podría tener en su creación, dependiendo de quién lo diseñó, qué partes intervinieron, como así también la información relativa a la manera en que llega al resultado, o si pertenece a la categoría de las black box (cajas negras) en la que el algoritmo llega a un resultado pero se desconoce exactamente cómo lo hizo y qué consideró, como así también información respecto a si la IA tiene un control humano posterior.

En relación a lo expuesto, resulta de interés traer a consideración un reciente pronunciamiento judicial la Cámara Contencioso Administrativo Federal de Córdoba⁷ en el cual la firma Agraco S.A. inició una acción de amparo contra la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) para obtener información sobre la fórmula y parámetros utilizados en la valoración de su Capacidad Económica Financiera (CEF) según la Resolución General AFIP 4294/18. En el proceso, en primera instancia se admitió la acción, ordenando a la AFIP brindar la información solicitada. La AFIP apeló, argumentando que la petición era imprecisa y que la actora no había agotado las vías administrativas. Sin embargo, la actora sostuvo que su pedido era un derecho de acceso a la información pública según la ley 27.275 y no estaba en disconformidad con el CEF calculado, sino que buscaba entender cómo se calculaba y los datos utilizados para ello, finalmente la Cámara confirmó la sentencia de primera instancia.

Otra de las sentencias vinculadas con garantizar el pleno ejercicio del derecho de defensa, es la proveniente de otra sala de la misma Cámara⁸, se trataba de un contribuyente, Marcelo Javier ANDRADA quien luego de un requerimiento, se le procedió automáticamente al bloqueo de la CUIT y la inclusión en la base de contribuyentes no confiables, sin un acto

administrativo y sin haberlo antes notificado de alguna decisión que permita ejercer su defensa. Frente a ello presentó un amparo considerando que se trató de una vía de hecho por parte de la administración, planteo que es rechazado por el juez de primera instancia, mientras que la Cámara en el tratamiento del recurso de apelación por mayoría lo revoca, admitiendo la acción de amparo. Sus fundamentos radican en que no existe un acto administrativo dictado por autoridad competente, tampoco se ha notificado al contribuyente a los fines del ejercicio de su derecho de defensa, concluyendo que esto rompe la presunción de legitimidad del que gozan los actos administrativos al no cumplir con los requisitos esenciales, por lo tanto importa el comportamiento desplegado por la Administración Federal de Ingresos Públicos una vía de hecho administrativa lesiva de un derecho o garantía constitucional.

III. La evolución de las administraciones tributarias en el mundo con las herramientas de inteligencia artificial

En los últimos años, y en particular desde la pandemia COVID-19, el uso de las IA se ha ido expandiendo en las administraciones tributarias de diferentes países, reemplazando los procedimientos hasta entonces manuales y de gran carga para los contribuyentes, por una transformación digital, verificando su utilización tanto para las cuestiones más simples hasta las que revisten mayor complejidad.

Los resultados de la utilización de estas herramientas digitales dan cuenta de la contribución notable a los niveles de recaudación de la hacienda pública facilitando el cumplimiento voluntario fiscal y disminuyendo la carga de los contribuyentes.

A la par de este evento, algunos autores sostienen que ha existido un cambio de paradigma en la relación jurídico tributaria pues la relación fisco-contribuyente siempre giró en torno a poner en la balanza o bien a la administración asignando mayores facultades al fisco, o bien al contribuyente, afianzando y otorgando preeminencia a sus derechos, mientras que en la actualidad se trata de

⁷ CACAF Córdoba, Sala II “Agraco SA c/ EN -AFIP- expte 14268242/22 s/amparo ley 16.986”, Sentencia del 18 de noviembre del 2022.

⁸ Cám. Fed. Córdoba, Sala A “Andrada, Marcelo Javier c/AFIP - DGI s/amparo ley 16986”, Sentencia del 9 de diciembre del 2019.

“establecer un clima de mutua confianza entre la Administración y el contribuyente, con frecuencia roto debido a la aparición de conflictos en la interpretación y aplicación de las normas tributarias”.⁹

Esta evolución hacia una relación cooperativa ha tenido sus raíces e inicios en informes, foros internacionales, como la OCDE, en el *Forum on Tax Administration (FTA)*, Seminario de la *Internacional Fiscal Association (IFA)*, en el informe de la OCDE en 2013 “*Cooperative Compliance: a framework from enhanced Relationship to Co-operative Compliance*”, y el fundamento de ello es luchar contra la planificación fiscal agresiva, esto explica que sólo inicialmente a las grandes empresas se les exija un programa de compliance tributario.

El elemento preponderante que enmarca la nueva relación jurídico tributaria son los compromisos recíprocos para ambas partes. Por un lado, el contribuyente debe consagrar un programa de gestión de riesgos de incumplimientos, y por el otro la administración debe otorgar seguridad jurídica, confianza y transparencia para reducir las controversias fiscales.

En esta línea, el uso de la IA y el aprendizaje automático ha favorecido a mejorar las administraciones tributarias para gestionar los riesgos, brindar mejores y variados servicios a los contribuyentes, facilitando el cumplimiento y reduciendo las cargas que tienen los mismos.

Un artículo publicado por el CIAT¹⁰ da cuenta de ello, por ejemplo, en países como en Francia los algoritmos utilizados, permitirán extraer los contornos de edificios y piscinas de las imágenes aéreas públicas. Parece ser aquí fundamental la vinculación entre la administración tributaria y el organismo que tiene a su cargo el censo analítico de la

propiedad inmobiliaria, y la implementación de IA.¹¹

Por su parte, en Suecia la AT está utilizando IA en el registro de las empresas desde mayo de 2021.

También en Brasil, con el objetivo de analizar el comportamiento de los contribuyentes e impulsar su cumplimiento se ha utilizado una IA para predecir qué tipo de carta para inducir al cumplimiento se adecúa a cada contribuyente, elaboradas en base a ciencias del comportamiento.

Asimismo, en el informe surge que muchas ATT están utilizando asistentes virtuales basados en IA para brindar mejores servicios (España, Perú, Australia, Canadá, Reino Unido, Irlanda, Finlandia, Suecia, Letonia, Estonia, República de China, Rusia, Singapur, Guatemala, Chile, México, Costa Rica, Colombia y Brasil).

La Autoridad Tributaria de Singapur (IRAS) está ampliando el uso de datos e IA de orientación de servicios digitales, logrando reducir las solicitudes para presentaciones electrónicas.

Por otra parte, la utilización de métodos predictivos de análisis de datos para crear perfiles de riesgo fiscal de contribuyentes está siendo cada vez más utilizada por las Administraciones Tributarias. Hay autores que definen a estos modelos predictivos como aquellos que “se basan en datos de ejercicios fiscales anteriores o presentes para anticipar futuros problemas e identificar la acción a tomar”¹², la problemática que presenta para las administraciones el análisis y procesamiento de estas grandes bases de datos es que suelen existir numerosos formatos extraíbles, es por ello que la OCDE propuso la adopción de un standard de fichero en formato XML para homogeneizar el intercambio de información.

⁹ Ribes Ribes, Aurora, *La Inteligencia Artificial al Servicio del “compliance tributario”*, Revista española de Derecho Financiero 188, pág.125 a 170.

¹⁰ *Inteligencia Artificial en las Administraciones Tributarias*. Disponible en: https://www.ciat.org/inteligencia-artificial-en-las-administraciones-tributarias/#_ftn2, 7-09-2022.

¹¹ Disponible en: <https://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/database/b.6.2-france-foncier-innovant.pdf>

¹² Ribes Ribes, Aurora, *La inteligencia artificial al servicio del compliance tributario*, Revista Española de Derecho Financiero 188, octubre-diciembre 2020, pág. 134

Por su parte, la ya citada autora trae a colación la figura del “contribuyente certificado” la cual se ha previsto para el IVA en Europa por ser el tributo que mayores datos proporciona por la gran cantidad de operaciones a informar al fisco, se aplica a las grandes compañías, e implica en síntesis “un sujeto cumplidor, que haya implementado un sistema homologado de gestión del riesgo fiscal y al que, en contrapartida, se le garantiza un trato más favorable”¹³.

En definitiva el uso de las IA aplicadas a las ATT redundan en un beneficio mutuo tanto para la administración como para los contribuyentes, en tal sentido se han relevado mejoras en la relación fisco contribuyente, generando confianza de los ciudadanos en las administraciones, contribuyendo a que el ciudadano comprenda las normas tributarias, coadyuvar a la liquidación de tributos por ejemplo visualizando una pre liquidación del tributo, mejorando así el cumplimiento fiscal, y logrando predecir también los riesgos fiscales, conllevando en definitiva a un aumento de los niveles de recaudación, reduciendo el tiempo de los empleados en la verificación y fiscalización, en el tratamiento de las grandes cantidades de datos que tienen la ATT, comprimiendo también la carga de datos por parte de los contribuyentes.

Por su parte, la OCDE ha publicado el último informe de la Serie de Información Comparada sobre Administración Tributaria. En éste del año 2023¹⁴ titulado *Tax Administration 2023: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies*, se destaca cómo las administraciones han comenzado el proceso de transformación digital impulsadas abruptamente por la pandemia covid-19 pero con una conducta resiliente han buscado la efectividad y eficiencia en la recaudación.

En este sentido, el informe destaca como una de las transformaciones preponderantes el apoyo al cumplimiento voluntario del contribuyente, para que éste sea lo más sencillo y rápido posible.

Así pues, en el 60% de las Administraciones Tributarias disponen de un canal con el contribuyente para responder a consultas y respaldar el autoservicio las 24 horas del día y los 7 días de la semana, mediante asistentes virtuales. También ayudan al contribuyente a aprender sobre los tributos y cómo cumplirlos.

El informe también enuncia seis bloques o pilares básicos de la transformación digital, en tal sentido en primer lugar pone de resalto a la seguridad digital, la verificación digital y la identidad digital las cuales han pasado a revestir suma importancia en este proceso de transformación digital, llevando a algunas a tener algún tipo de método de autenticación para verificar la identidad digital cuando se utiliza en línea algunas por ejemplo con una contraseña, seguida de la autenticación multifactor y la aplicación móvil, otras están utilizando el reconocimiento facial o la huella digital.

En segundo término, se resaltan los puntos de contacto con los contribuyentes, integrado los sistemas de facturación con las empresas privadas con ello se busca modernizar y facilitar el proceso tributario a través de la digitalización, la integración de tecnologías como las APIs, y la colaboración entre diferentes sectores, facilitando el cumplimiento y disminuyendo la carga de los contribuyentes.

Como tercer punto se menciona la gestión de datos y los estándares, esto implica que a medida que se intercambian mayor cantidad de datos entre la administración y terceros la importancia en la seguridad cibernética crece, siendo imprescindible contar con un sistema donde los datos sensibles de los contribuyentes se gestionen de forma correcta y segura.

Otro de los bloques es el destinado a facilitar la aplicación de las normas tributarias, a tal efecto se proporcionan las reglas técnicas y la información necesaria para los elementos del procesamiento tributario para que puedan tomar lugar dentro de los

¹³ Ribes Ribes, ob cit., pág. 129

¹⁴ *Tax Administration 2023: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies*. Disponible en: <https://www.oecd-ilibrary.org/sites/900b6382-en/index.html?itemId=/content/publication/900b6382-en>

sistemas naturales de los contribuyentes, por ejemplo, con la incorporación de normas y cálculos de la legislación tributaria en software de contabilidad o el uso de aplicaciones para retener impuestos o enviar información automáticamente a la administración.

Las modificaciones operativas incorporadas en los procesos de transformación y digitalización, hacen imperioso que las administraciones deban contratar nuevo personal con conocimientos específicos en estas áreas, como asimismo que inviertan en capacitar y dotar de nuevas habilidades al personal ya existente.

IV. Las administraciones inteligentes a la luz de los derechos de los contribuyentes

La Ciencia de Datos, el Machine Learning y el Data Analytic están permitiendo a las Administraciones Tributarias el análisis, explotación, exploración, tratamiento de grandes volúmenes de datos, facilitando el cumplimiento voluntario por parte de los contribuyentes, y automatizando los procesos.

Sin embargo, como se adelantó, se enfrentan a grandes desafíos y retos, pues en la utilización de la IA debe prestarse atención a salvaguardar los derechos de los contribuyentes a la protección de sus datos, al buen uso y manejo de los mismos, a la información sobre los mismos, y a eliminar o corregir sus datos erróneos.

En este mismo orden de ideas hay autores que sostienen que *“el principal problema al que nos enfrentamos está vinculado a que no habría ningún límite para que una IA avanzada se utilice para analizar enormes cantidades de datos de información obtenida de los contribuyentes, y de redes sociales, información que los organismos tributarios han almacenado por décadas, cuando los algoritmos generen desde la analítica “nueva información de valor agregado” de contenido tributario con una finalidad de generar control, vigilancia, encasillamiento, o castigo del contribuyente”*¹⁵

¹⁵ Iriarte Yanicelli, Adolfo A., *Derechos y Garantías de los contribuyentes en la era de la inteligencia*

Resulta de interés destacar el análisis efectuado por la Dra. RIBES RIBES¹⁶, de la decisión del Consejo Constitucional de Francia sobre la sanción de la ley de presupuestos para el año 2020 que incorporó en la ley de procedimientos tributarios un mecanismo experimental que, durante un período de tres años, permitía a la Administración, al objeto de investigar la posible comisión de infracciones tributarias y aduaneras, recopilar de forma automatizada, así como utilizar, determinada información accesible públicamente mediante plataformas de internet (de intermediación de venta de bienes y servicios, redes sociales), ello a través de algoritmos de control fiscal y data analytics.

La autora menciona que el consejo declaró compatible dicho procedimiento con los derechos fundamentales como el derecho a la intimidad, la protección de datos personales o la libertad de expresión de los contribuyentes. Sin perjuicio de ello destacó que su resolución era provisional, y que debería reevaluarse el procedimiento al cabo de tres años y debía cumplimentar específicamente estos puntos: 1. *Ámbito de aplicación*: el contenido debe ser accesible libremente y ha de existir voluntariedad sobre su divulgación pública; 2. *Situaciones excluidas*: captación de datos sobre opiniones religiosas, políticas, de orientación sexual, de carácter biométrico o genético, etc.; 3. *Uso para finalidad exclusivamente fiscal*; 4. *Deber de cancelar toda la información recabada que no revista trascendencia fiscal*; 5. *Acceso y empleo de los datos solo por personal administrativo, bajo secreto profesional y régimen de confidencialidad*; 6. *Utilización de los datos captados*: los indicios de fraude fiscal obtenidos no pueden constituir la única prueba para fundamentar una regularización, sino que tales datos deben contrastarse a través de medios no automatizados; en caso de tramitarse un procedimiento de comprobación, debe garantizarse el ejercicio

artificial, Ed. Thomson Reuters, Disponible en: Checkpoint.

¹⁶ Ribes Ribes, Aurora, *La Inteligencia Artificial al Servicio del “compliance tributario”*, Revista española de Derecho Financiero 188, pág.

de los derechos de defensa, así como del conjunto de garantías alojadas en la normativa de protección de datos de carácter personal (derechos de acceso, rectificación y cancelación); y, 7. Obligación de borrar los datos no reveladores de fraude en un plazo máximo de 30 días. En caso contrario, tal información puede almacenarse durante un año o bien hasta que concluyan los procedimientos penales, fiscales o aduaneros en curso.

Esta decisión resulta relevante pues, establece parámetros ciertamente limitativos al uso de las IA en pro de proteger a los contribuyentes, y sólo cumpliendo estas pautas existiría proporcionalidad entre el sistema y los derechos de los contribuyentes y sus garantías.

Ahora bien, como ya se dijo anteriormente, las Administraciones Tributarias se nutren de una magnitud de datos que provienen de diversas fuentes. Por ejemplo de aquellos especialmente obligados a suministrar información de terceros, como los bancos, la incógnita que surge es ¿hasta dónde puede llegar la Administración con el requerimiento de información de terceros? acaso ¿existe algún límite?, para responder a este interrogante resulta del caso traer a consideración una decisión del Tribunal Supremo Administrativo de Finlandia¹⁷ en un caso en que la administración tributaria le realizó un requerimiento a un banco de toda la información sobre sus clientes, esta solicitud era demasiado laxa, y en la práctica conducía a la transferencia masiva de datos sin limitaciones. Asimismo, desde el lugar de quien tiene que proveer esa información hay un aspecto relevante tratado en el caso finlandés, pues se comienza a reconocer en la justicia y contemplar los costos asociados a recabar y remitir la información requerida por la Administración, y determinar en qué medida el banco está obligado a presentar el material requerido.

El Tribunal Supremo consideró que para apreciar la proporcionalidad en cuestión, es necesario tener en cuenta, por un lado, la salvaguardia del control fiscal, que forma parte del ejercicio del poder público, como factor a favor de la recaudación de los datos y, por otra parte, los requisitos de razonabilidad y transparencia, la pertinencia a la finalidad de uso y la minimización de los datos como factores que limitan la recogida y en tal sentido concluyó que no debe considerarse que la solicitud de información de la autoridad cumple el requisito de proporcionalidad cuando la solicitud de información se refiere a un registro completo de sus clientes.

En definitiva, la utilización de IA por parte de las administraciones tributarias debe poner en el centro al contribuyente, debe garantizar que no se conculcan sus derechos, poner a disposición la información para lo cual debe ser transparente, y debe tener como directriz la no discriminación, evitando sesgos y arbitrariedades, y debe tender a disminuir los costos administrativos que le genera a los obligados a proveer información.

V. Conclusión

La relación mutua entre la inteligencia artificial con la compliance tributario representa un avance hacia sistemas más eficientes, eficaces y justos. Como primera ventaja observable se incrementa la recaudación y se combate el fraude fiscal. Sin embargo, su utilización desmesurada y sin límites puede acarrear severas violaciones a los derechos de los contribuyentes, por lo que, para garantizar su ejercicio, es necesario establecer regulaciones través de sistemas normativos que delimiten por ejemplo el uso de los datos o el derecho a la información de los algoritmos. En definitiva, estos desafíos éticos y legales permiten equilibrar la innovación tecnológica con la protección de derechos fundamentales, asegurando que el uso de la IA en la fiscalidad sea transparente, justo y respetuoso con la privacidad de los contribuyentes.

¹⁷ Tribunal Supremo Administrativo de Finlandia, KHO:2020:8. Sentencia del 30 de enero del 2020. Disponible en: <https://www.kho.fi/fi/index/paatokset/vuosikirjapaatokset/1580270510939.html>

ADAPTACIÓN DE PROGRAMAS DE TAX COMPLIANCE A CUESTIONES DE TRIBUTACIÓN PROVINCIAL Y DE LA CABA EN LA ARGENTINA

María Julieta Canobbio

I. Introducción

Desde hace un tiempo el *compliance* ha dejado de ser una novedad para convertirse en una realidad, como herramienta con una función preventiva y de detección temprana de conductas que, dentro de una empresa, se encuentren en posible conflicto con la normativa legal vigente¹. Juan Pablo Montiel² sitúa históricamente el desembarco del fenómeno del *compliance* en el derecho penal en la primera década del siglo XXI, motivado por grandes escándalos de corrupción a nivel de importantes empresas multinacionales. “Los emblemáticos casos Siemens, World Com o Parmalat, entre otros, sirvieron no solo para poner al desnudo de qué manera algunas empresas habían adoptado el soborno y el falseamiento de balances como *modus operandi* para ganar mercados, sino también para revalorizar el rol de las propias empresas para prevenir y reaccionar frente a la criminalidad”³.

El término *compliance* viene entonces del ámbito del derecho penal, y alude a la totalidad de medidas mediante las cuales las empresas pretenden asegurarse que las

reglas vigentes sean cumplidas por ellas y su personal, que las infracciones se descubran y que eventualmente se sancionen (Lothar Kuhlen⁴). El *criminal compliance* apunta a que las empresas se doten de procesos y sistemas que les permitan estar en condiciones de evitar la comisión de delitos ligados a su actividad, esto es, delitos económicos⁵.

Como una derivación del *compliance* o del *criminal compliance*, surgió el *tax compliance*, con foco en el cumplimiento de las obligaciones tributarias formales y materiales de los contribuyentes y responsables. En este sentido, Marta Nercellas⁶ concibe al *tax compliance* como un programa en el que, teniendo en cuenta el mapa de riesgos de la actividad concreta de la empresa, se establezcan requisitos y recomendaciones para implementar un sistema de cumplimiento de las obligaciones fiscales y contables.

El *tax compliance*, a la fecha de este trabajo, no se encuentra especialmente previsto en la legislación argentina, a diferencia de lo que sucede en otros países, como España⁷⁸. No

¹ Yebra, Pablo, “Breves notas de la influencia del “*compliance*” en el derecho penal tributario”, en *Doctrina Penal Tributaria y Económica ERREPAR; Profesional y Empresaria (D&G); Doctrina Societaria y Concursar ERREPAR (DSCE); Contabilidad y Auditoría* – Marzo 2017; Abril 2018, pág. 81 – Cita Digital: EOLDC095565A.

² “Breve introducción al *criminal compliance*”, en *Actualidad Penal – Derecho penal – Parte General – Doctrina práctica* – Junio 2016, pág. 141.

³ Sieber, Ulrich, “Programas de *compliance* en el derecho penal de la empresa. Una nueva concepción para controlar la criminalidad de empresa”, en Urquiza Olaechea, José; Abanto Vázquez, Manuel y Salazar Sánchez, Nelson (coords.), *Homenaje a Klaus Tiedelmann*, Lima, Fondo Editorial de la Universidad de San Martín de Porres, 2011, pág. 206 (citado en Montiel, Juan Pablo, “Breve introducción...”, op. cit., pág. 141).

⁴ Citado en Montiel, Juan Pablo, “Breve introducción...”, op. cit., pág. 144.

⁵ Montiel, Juan Pablo, “Breve introducción...”, op. cit., pág. 144.

⁶ “*Tax compliance*”, en *Doctrina Penal Tributaria y Económica ERREPAR – Diciembre 2019 – Cita Digital: EOLDC100306A*.

⁷ Nercellas, Marta, “*Tax compliance*”, ob. cit.

⁸ En España, el 27/02/2019 se publicó la Norma UNE 19602:2019 *Sistemas de gestión de compliance tributario. Requisitos con orientación para su uso*, elaborada por el Comité CTN 165/SC 4 – *Compliance tributario de la UNE* – Asociación Española de Normalización, como un estándar para ayudar a las organizaciones a prevenir y gestionar los riesgos tributarios. La Norma UNE 19602 tiene una doble finalidad: (i) por un lado, da pautas para implementar un sistema de cumplimiento y, en caso de producirse riesgos, facilita la creación de mecanismos de detección y corrección, así como pautas de aprendizaje para evitarlos en el futuro y; (ii) del otro, la certificación de una empresa de

obstante ello, cabe mencionar que, el 28/12/2011 se publicó en el Boletín Oficial de la República Argentina la ley 26735, la cual introdujo diversas modificaciones a la Ley Penal Tributaria entonces vigente 24769⁹; entre ellas, un último párrafo al art. 14 referido a la responsabilidad penal de las personas jurídicas¹⁰ que se considera como la primera referencia concreta al instituto del *tax compliance* en la legislación de nuestro país¹¹.

acuerdo con la Norma UNE 19602 podría utilizarse como un elemento de prueba para demostrar, ante la Administración o los Tribunales, la voluntad de la organización de cumplir con sus obligaciones y así evitar la imposición de sanciones, tanto administrativas como penales. Por lo tanto, la Norma UNE 19602 facilita diseñar o evaluar sistemas de gestión de *tax compliance* que permitan generar o mejorar una adecuada cultura organizativa, sensible a la prevención, la detección, la gestión y la mitigación del riesgo tributario y opuesta a las prácticas que toleran o amparan conductas ilícitas o abusivas, en el seno de las organizaciones de todos los tamaños y actividades, tanto del sector público como privado, con o sin ánimo de lucro. La Norma UNE 19602 establece un marco de referencia completo que permite disponer de un sistema de gestión de *tax compliance* alineado con las exigencias del conjunto de la normativa española, para lo cual se sigue la experiencia de los estándares internacionales, que pretenden, como finalidad común y con el *criminal compliance*, conseguir el mejor cumplimiento normativo. Sin perjuicio de ello, cabe advertir que, que se cumpla con los requisitos de la Norma UNE 19602 no asegura, completamente, que no se produzcan, en el seno de la empresa, riesgos tributarios, ni que no vayan a producirse en el futuro (conf. Martín, Javier, “La referencia del *compliance* tributario”, en Revista UNE – La revista de la Normalización Española, N° 11, Febrero de 2019, disponible en: <https://revista.une.org/11/la-referencia-del-compliance-tributario.html>).

⁹ B.O. 15/01/1997.

¹⁰ Puede consultarse al respecto Orce, Guillermo y Trovato, Gustavo Fabián, *Delitos Tributarios. Estudio analítico del régimen penal de la Ley 24.769*, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 2008.

¹¹ Ranz, Rodrigo J., “Delito tributario: ¿es aplicable la exención de responsabilidad penal con el “*compliance*” tributario?”, en Doctrina Penal Tributaria y Económica ERREPAR – Junio 2023 – Cita Digital: EOLDC107927A.

Por otra parte, cabe mencionar que, **el Régimen Penal Tributario actualmente vigente en la Argentina (y que recoge el párrafo referido *supra*) protege a las haciendas públicas nacional¹², provinciales y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (en adelante, “la CABA”¹³).**

Sin contar la hacienda pública nacional, son veintitrés provinciales más la de la CABA, cada una con sus tributos, su Código Fiscal o Tributario, sus leyes impositivas o tarifarias, sus reglamentaciones o resoluciones generales de sus organismos de recaudación, sus regímenes de percepción y/o retención en la fuente, etc. Según datos del Instituto Argentino de Análisis Fiscal (IARAF)¹⁴, del análisis de la legislación tributaria para el año **2022**, se identificó la existencia de **25 tributos provinciales y de la CABA vigentes**. Siendo frecuente que, una empresa desarrolle actividades en más de una jurisdicción.

¿Sería posible entonces pensar en la posibilidad de implementar políticas de *tax*

¹² Impuestos nacionales cuya aplicación, percepción y fiscalización se encuentra a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP), ej. Impuesto a las Ganancias; Impuesto al Valor Agregado; Impuesto sobre los Bienes Personales; Impuesto sobre los Débitos y Créditos en Cuentas Corrientes Bancarias; Impuesto para una Argentina Inclusiva y Solidaria (Impuesto PAÍS), etc.

¹³ Ello se desprende por ej. del art. 1° del Régimen, al tipificar el delito de Evasión simple de tributos del siguiente modo: “*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” (el destacado es propio).

¹⁴ IARAF. Disponible en: <https://www.iaraf.org/index.php/informes-economicos/area-fiscal/444-informe-economico-158>

compliance con foco en el cumplimiento de obligaciones fiscales de carácter provincial y de la CABA? ¿Qué elementos habría que tener en cuenta? ¿Sería ello factible en materia de costos, sea para grandes empresas, multinacionales y/o empresas pequeñas y medianas? ¿Serían mayores que aquellos, los beneficios? En términos del Régimen Penal Tributario vigente en la Argentina, ¿podría diseñarse uno de estos programas para -por ej.- evitar la comisión del delito de evasión simple respecto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos de la Provincia de Buenos Aires? ¿O la del delito de apropiación indebida del Impuesto de Sellos de la CABA? ¿Sería ello de utilidad, siendo que, los montos para la configuración de las figuras han quedado relativamente bajos, de \$ 1.500.000 por tributo y por ejercicio anual (aun cuando se tratara de un tributo instantáneo o de período fiscal inferior a 1 año) para el caso de la evasión simple¹⁵; o de \$ 100.000 por cada mes para la apropiación indebida de tributos¹⁶?

II. Responsabilidad penal de las personas jurídicas en la órbita del Régimen Penal Tributario (Tít. IX, ley 27430 - art. 13, últ. párr.). Reglas y procedimientos internos

La Ley Penal Tributaria 24769 y sus modif. fue años después derogada por la ley 27430¹⁷ (Tít. IX, art. 280), en cuyo Tít. IX, art. 279 se estableció un nuevo Régimen Penal Tributario¹⁸, de aplicación desde el

¹⁵ Conf. art. 1º del Régimen Penal Tributario. A un Tipo de Cambio de 1 USD = 351,587 (Tipo Comprador) conforme publicación del Banco Central de la República Argentina del 16/11/2023 (https://www.bcra.gob.ar/PublicacionesEstadisticas/Tipo_de_cambio_minorista_2.asp), ello equivaldría a USD 4.266,37.

¹⁶ Conf. art. 4º del Régimen Penal Tributario. A un Tipo de Cambio de 1 USD = 351,587 (Tipo Comprador) conforme publicación del Banco Central de la República Argentina del 16/11/2023 (https://www.bcra.gob.ar/PublicacionesEstadisticas/Tipo_de_cambio_minorista_2.asp), ello equivaldría a USD 284,42.

¹⁷ B.O. 29/12/2017.

¹⁸ Régimen vigente a la fecha de este trabajo.

30/12/2017¹⁹. En el art. 13 de dicho Régimen, dentro del Tít. IV – Disposiciones Generales se recogieron casi en su totalidad las disposiciones del derogado art. 14 de la ley 24769, entre ellas, la referencia al *tax compliance* a que se hacía mención anteriormente en este trabajo.

Dicho art. 13 del Régimen Penal Tributario actualmente vigente en la Argentina establece lo siguiente: “Cuando alguno de los hechos previstos en esta ley hubiere sido ejecutado en nombre, con la ayuda o en beneficio de una persona de existencia ideal, una mera asociación de hecho o un ente que a pesar de no tener calidad de sujeto de derecho las normas le atribuyan condición de obligado, la pena de prisión se aplicará a los directores, gerentes, síndicos, miembros del consejo de vigilancia, administradores, mandatarios, representantes o autorizados que hubiesen intervenido en el hecho punible inclusive cuando el acto que hubiera servido de fundamento a la representación sea ineficaz.

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

1. 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

¹⁹ Al día siguiente de la publicación en el Boletín Oficial de la ley 27430 (conf. ley 27430, art. 317). La ley 27430 dispuso que entraría en vigencia desde el día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial y con efecto de conformidad con lo previsto en cada uno de los Títulos que la componen (art. 317). En el caso del Régimen Penal Tributario dispuesto en el Título IX aquí en comentario, no se establece disposición especial respecto de su entrada en vigencia, con lo cual cabría interpretar que entró en vigor el 30/12/2017.

comisión del delito, o esos actos constituyan la principal actividad de la entidad.

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.

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 1 y el inciso 3” (el destacado es propio).

Parafraseando la norma, podría decirse que, el **cumplimiento de reglas y procedimientos internos** aparece como uno de los **elementos a ser tenidos en cuenta por el juez penal, para la graduación de las sanciones a imponer a una persona de existencia ideal por la comisión de alguno de los delitos previstos en el Régimen Penal Tributario, cuando hubieren sido realizados en nombre o con la intervención, o en beneficio de esa entidad.**

Como señala Juan Manuel Álvarez Echagüe, “...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.

La norma sigue estos lineamientos, pues con claridad y precisión afirma que, para graduar la pena, los jueces tendrán en cuenta el **incumplimiento de reglas y procedimientos internos**, la omisión de vigilancia sobre la actividad de los autores y partícipes. Visto de otro modo, esto significa que **adoptar y ejecutar procedimientos internos**, así como

realizar controles sobre sus dependientes, **serán circunstancias que deberán meritarse por el juez**, incluso para eximir de sanciones, ya que si lo que se persigue es que la norma tenga efecto disuasorio, deberá premiarse implementándolos a quien la cumpla (tal como acontece, por ejemplo, en la legislación italiana)”²⁰ (el destacado es propio).

Teniendo en cuenta que el abanico de sanciones va desde la publicación de un extracto de la sentencia condenatoria a costa de la persona de existencia ideal, hasta la cancelación de la personería²¹, pasando por la pérdida o la suspensión de beneficios estatales, el mayor o menor cumplimiento de dichas reglas y procedimientos internos cobraría cierta relevancia.

La norma comprende a todos los delitos tipificados en el Régimen Penal Tributario, sin limitación²², es decir, a los delitos tributarios del Tít. I (Evasión simple -art. 1°-; Evasión agravada -art. 2°-; Aprovechamiento indebido de beneficios fiscales -art. 3°-; Apropiación indebida de tributos -art. 4°-); a los delitos relativos a los recursos de la seguridad social del Tít. II (Evasión simple -art. 5°-; Evasión agravada -art. 6°-; Apropiación indebida de los recursos de la seguridad social -art. 7°-); y a los delitos fiscales comunes del Tít. III (Obtención fraudulenta de beneficios fiscales -art. 8°-; Insolvencia fiscal fraudulenta -art. 9°-; Simulación dolosa de cancelación de obligaciones -art. 10-; y Alteración dolosa de registros -art. 11-).

Por otro lado, cabe mencionar que, el último párrafo del art. 13 del Régimen Penal Tributario no brinda mayores precisiones

²⁰ Álvarez Echagüe, Juan Manuel, “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, Cartagena de Indias, Colombia, Febrero de 2020.

²¹ Lo cual equivaldría a la “muerte” de la organización (Álvarez Echagüe, Juan Manuel, “Responsabilidad penal...”, op. cit.)

²² A diferencia de lo que ocurre, por ej., con la extinción de la acción penal prevista en el art. 16 del Régimen Penal Tributario.

acerca de las “reglas y procedimientos internos”, cómo deben ser; su contenido; parámetros; lineamientos; etc.; ni tampoco pueden encontrarse en el proyecto de ley, en el Mensaje de Elevación y/o en los debates parlamentarios de las leyes 26735 (que introdujo originalmente la expresión) y 27430 (que la reiteró).

III. Responsabilidad penal de las personas jurídicas según la ley 27401. Programa de Integridad (arts. 9, 22 y 23). Lineamientos

En la legislación nacional, el antecedente más importante hasta el momento en materia de implementación y diseño de un “Programa de Cumplimiento” surge de la **Ley de Responsabilidad Penal de las Personas Jurídicas 27401**²³, la cual establece el régimen de responsabilidad penal aplicable a las personas jurídicas privadas, ya sean de capital nacional o extranjero, con o sin participación estatal, aplicable a los delitos de (art. 1°):

a) Cohecho y tráfico de influencias, nacional y transnacional, previstos por los arts. 258²⁴ y

258 bis²⁵ del Código Penal de la Nación (en adelante, “el C.P.N.”);

b) Negociaciones incompatibles con el ejercicio de funciones públicas, previstas por el art. 265²⁶ del C.P.N.;

c) Concusión, previsto por el art. 268²⁷ del C.P.N.;

²⁵ “Será reprimido con prisión de un (1) a seis (6) años e inhabilitación especial perpetua para ejercer la función pública el que, directa o indirectamente, ofreciere, prometiére u otorgare, indebidamente, a un funcionario público de otro Estado o de una organización pública internacional, ya sea en su beneficio o de un tercero, sumas de dinero o cualquier otro objeto de valor pecuniario u otras compensaciones tales como dádivas, favores, promesas o ventajas, a cambio de que dicho funcionario realice u omita realizar un acto relacionado con el ejercicio de sus funciones públicas, o para que haga valer la influencia derivada de su cargo en un asunto vinculado a una transacción de naturaleza económica, financiera o comercial.

Se entenderá por funcionario público de otro Estado, o de cualquier entidad territorial reconocida por la Nación Argentina, a toda persona que haya sido designada o electa para cumplir una función pública, en cualquiera de sus niveles o divisiones territoriales de gobierno, o en toda clase de organismo, agencia o empresa pública en donde dicho Estado ejerza una influencia directa o indirecta”.

²⁶ “Será reprimido con reclusión o prisión de uno (1) a seis (6) años e inhabilitación especial perpetua, el funcionario público que, directamente, por persona interpuesta o por acto simulado, se interesare en miras de un beneficio propio o de un tercero, en cualquier contrato u operación en que intervenga en razón de su cargo.

Se aplicará también multa de dos (2) a cinco (5) veces del valor del beneficio indebido pretendido u obtenido.

Esta disposición será aplicable a los árbitros, amigables componedores, peritos, contadores, tutores, curadores, albaceas, síndicos y liquidadores, con respecto a las funciones cumplidas en el carácter de tales”.

²⁷ “Será reprimido con prisión de dos (2) a seis (6) años e inhabilitación absoluta perpetua, el funcionario público que convirtiere en provecho propio o de tercero las exacciones expresadas en los artículos anteriores.

Se aplicará también multa de dos (2) a cinco (5) veces del monto de la exacción”.

²³ B.O. 01/12/2017.

²⁴ “Será reprimido con prisión de uno a seis años, el que directa o indirectamente diere u ofreciere dádivas en procura de alguna de las conductas reprimidas por los artículos 256 y 256 bis, primer párrafo. Si la dádiva se hiciera u ofreciere con el fin de obtener alguna de las conductas tipificadas en los artículos 256 bis, segundo párrafo y 257, la pena será de reclusión o prisión de dos a seis años. Si el culpable fuere funcionario público, sufrirá además inhabilitación especial de dos a seis años en el primer caso y de tres a diez años en el segundo”.

d) Enriquecimiento ilícito de funcionarios y empleados, previsto por los arts. 268 (1)²⁸ y (2)²⁹ del C.P.N.; y

e) Balances e informes falsos agravados, previsto por el art. 300³⁰ del C.P.N.

En su art. 9º, la ley 27401 establece que, **la persona jurídica quedará eximida de pena y responsabilidad administrativa**, cuando concurren simultáneamente las siguientes circunstancias:

²⁸ “Será reprimido con la pena del artículo 256, el funcionario público que con fines de lucro utilizare para sí o para un tercero informaciones o datos de carácter reservado de los que haya tomado conocimiento en razón de su cargo.

Se aplicará también multa de dos (2) a cinco (5) veces del lucro obtenido”.

²⁹ “Será reprimido con prisión de dos (2) a seis (6) años, multa de dos (2) a cinco (5) veces del valor del enriquecimiento, e inhabilitación absoluta perpetua, el que al ser debidamente requerido, no justificare la procedencia de un enriquecimiento patrimonial apreciable suyo o de persona interpuesta para disimularlo, ocurrido con posterioridad a la asunción de un cargo o empleo público y hasta dos (2) años después de haber cesado en su desempeño.

Se entenderá que hubo enriquecimiento no sólo cuando el patrimonio se hubiese incrementado con dinero, cosas o bienes, sino también cuando se hubiesen cancelado deudas o extinguido obligaciones que lo afectaban.

La persona interpuesta para disimular el enriquecimiento será reprimida con la misma pena que el autor del hecho”.

³⁰ “Serán reprimidos con prisión de seis (6) meses a dos (2) años:

1º. El que hiciere alzar o bajar el precio de las mercaderías por medio de noticias falsas, negociaciones fingidas o por reunión o coalición entre los principales tenedores de una mercancía o género, con el fin de no venderla o de no venderla sino a un precio determinado.

2º. El fundador, director, administrador, liquidador o síndico de una sociedad anónima o cooperativa o de otra persona colectiva, que a sabiendas publicare, certificare o autorizare un inventario, un balance, una cuenta de ganancias y pérdidas o los correspondientes informes, actas o memorias, falsos o incompletos o informare a la asamblea o reunión de socios, con falsedad, sobre hechos importantes para apreciar la situación económica de la empresa, cualquiera que hubiere sido el propósito perseguido al verificarlo”.

a) Espontáneamente haya denunciado un delito previsto en dicha 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 arts. 22 y 23 de la ley 27401**, con anterioridad al hecho del proceso, cuya valoración hubiera exigido un esfuerzo de los intervinientes en la comisión del delito; y

c) Hubiere devuelto el beneficio indebido obtenido.

Teniendo en miras este precepto, Juan Pablo Montiel señala que, a la ley 27401 no subyace una lógica de “castigo absoluto” de la persona jurídica que comete en calidad de autor o de partícipe alguno de los delitos plasmados en su art. 1º, esto es, no prevé castigar a la persona jurídica siempre que ella aparezca involucrada en esos delitos. Por ej., y según lo establecido en la propia ley (art. 9º, inc. b), la comisión de alguno de los delitos tipificados en el art. 1º no obsta a que la persona jurídica quede exenta de responsabilidad penal cuando se dispone de un sistema de integridad idóneo³¹. Así, el autor explica que la ley 27401 “...presenta en sus arts. 22, párr. 1º y 23 una especie de guía que permite a los destinatarios de la norma guiarse en relación a la orientación y a los elementos que deben formar parte de un sistema de compliance considerado idóneo. Estos preceptos resultan fundamentales para poder valorar un sistema de compliance, pero especialmente para concluir si este sistema es lo suficientemente sólido como para habilitar la exclusión de pena”³².

Con respecto al **art. 22 de la ley 27401**, dispone que, las personas jurídicas comprendidas en ese régimen podrán implementar “**Programas de Integridad**”, “consistentes en el conjunto de acciones, mecanismos y procedimientos internos de

³¹ Montiel, Juan Pablo, “Ley 27.401 y criterios para determinar la idoneidad de los programas de integridad”, en Durrieu, Nicolás y Sacconi, Raúl (Dir.), *Compliance, Anticorrupción y responsabilidad penal empresaria*, Buenos Aires, La Ley, 2018, pág. 74.

³² Montiel, Juan Pablo, “Ley 27.401 y criterios para determinar la idoneidad...”, ob. cit, pág. 75.

promoción de la integridad, supervisión y control, orientados a prevenir, detectar y corregir irregularidades y actos ilícitos comprendidos por” dicha normativa. Pese a lo facultativo de tal implementación que se desprendería del uso de la expresión “*podrán*”, ha de tenerse presente, como se ha visto arriba que, el art. 9 de la ley 27401 en su inc. b) la prevé como una de las circunstancias que debe necesariamente concurrir, en forma simultánea con la denuncia del delito y la devolución del beneficio obtenido, para la exención de pena. El **Programa de Integridad** exigido³³ por la ley 27401 deberá guardar relación con: (i) los riesgos propios de la actividad que realiza la persona jurídica; (ii) su dimensión y (iii) su capacidad económica; y deberá contener, al menos, los siguientes elementos, conforme la enunciación del **art. 23 de la ley 27401**:

a) Un código de ética o de conducta, o la existencia de políticas y procedimientos de integridad aplicables a todos los directores, administradores y empleados, independientemente del cargo o función ejercidos, que guíen la planificación y ejecución de sus tareas o labores de forma tal de prevenir la comisión de los delitos contemplados en la ley 27401;

b) Reglas y procedimientos específicos para prevenir ilícitos en el ámbito de concursos y procesos licitatorios, en la ejecución de contratos administrativos o en cualquier otra interacción con el sector público; y

c) La realización de capacitaciones periódicas sobre el **Programa de Integridad** a directores, administradores y empleados.

Como elementos facultativos, que el **Programa de Integridad** podrá contener, el art. 23 de la ley 27401 menciona los siguientes:

I. El análisis periódico de riesgos y la consecuente adaptación del **Programa de Integridad**;

II. El apoyo visible e inequívoco al **Programa de Integridad** por parte de la alta dirección y gerencia;

III. Los canales internos de denuncia de irregularidades, abiertos a terceros y adecuadamente difundidos;

IV. Una política de protección de denunciantes contra represalias;

V. Un sistema de investigación interna que respete los derechos de los investigados e imponga sanciones efectivas a las violaciones del código de ética o conducta;

VI. Procedimientos que comprueben la integridad y trayectoria de terceros o socios de negocios, incluyendo proveedores, distribuidores, prestadores de servicios, agentes e intermediarios, al momento de contratar sus servicios durante la relación comercial;

VII. La debida diligencia³⁴ durante los procesos de transformación societaria y adquisiciones, para la verificación de irregularidades, de hechos ilícitos o de la existencia de vulnerabilidades en las personas jurídicas involucradas;

VIII. El monitoreo y evaluación continua de la efectividad del **Programa de Integridad**;

IX. Un responsable interno a cargo del desarrollo, coordinación y supervisión del **Programa de Integridad**;

X. El cumplimiento de las exigencias reglamentarias que, sobre estos programas, dicten las respectivas autoridades del poder de policía nacional, provincial, municipal o comunal que rija la actividad de la persona jurídica.

El decreto 277/2018³⁵, reglamentario de la ley 27401, otorgó a la Oficina Anticorrupción del Ministerio de Justicia y Derechos Humanos de la Nación la facultad de elaborar los lineamientos y las guías que resulten necesarios para la implementación de **Programas de Integridad**. Como resultado de ello, se aprobaron los “**Lineamientos de**

³³ Aquí también la expresión “*exigido*” choca con la de “*podrán*” utilizada en el párrafo anterior de la norma.

³⁴ Traducción literal de la expresión “*Due Diligence*”, como “*Proceso por el que el potencial comprador de una empresa realiza, con explícito consentimiento y asistencia del vendedor, una detallada investigación de diferentes áreas del negocio para conocer con mayor profundidad el objeto del contrato*” (conf. Real Academia Española. Diccionario de la lengua española. Disponible en: <https://dpej.rae.es/lema/du-diligence>).

³⁵ B.O. 06/04/2018.

integridad para el mejor cumplimiento de lo establecido en los artículos 22 y 23 de la ley 27.401 de responsabilidad penal de personas jurídicas” (Resolución 27/2018³⁶), con el objetivo de brindar una guía para las organizaciones que deseen implementar o mejorar sus programas de integridad. Luego, se aprobó una “Guía complementaria para la implementación de programas de integridad en PyMES” (Resolución 36/2019³⁷) y, más tarde, fueron aprobándose distintos Planes de Integridad y Cumplimiento en el marco de diversas reparticiones y actividades³⁸.

IV. Cotejo entre ambos regímenes

Del cotejo de los dos regímenes que se han revisado en las páginas anteriores de este trabajo (art. 13 del Régimen Penal Tributario dispuesto en el Tít. IX de la ley 27430 y arts. 9, 22 y 23 de la Ley de Responsabilidad Penal de las Personas Jurídicas 27401) podría extraerse lo siguiente:

* El art. 13 refiere a “reglas y procedimientos internos”; la ley 27401 instituye un Programa de Integridad.

* El art. 13 prevé el cumplimiento de reglas y procedimientos internos como uno de los

elementos a ser tenidos en cuenta por el juez penal, para la graduación de las sanciones a imponer a una persona de existencia ideal por la comisión de alguno de los delitos previstos en el Régimen Penal Tributario, cuando hubieren sido realizados en nombre o con la intervención, o en beneficio de esa entidad. La ley 27401 establece que, la implementación de un Programa de Integridad conforme dicha normativa (junto con otros elementos) habilita la eximición de pena y responsabilidad administrativa (art. 9°).

* El art. 13 comprende a todos los delitos tipificados en el Régimen Penal Tributario, sin limitación (Evasión simple; Evasión agravada; Aprovechamiento indebido de beneficios fiscales; Apropiación indebida de tributos; Evasión simple; Evasión agravada y Apropiación indebida de recursos de la seguridad social; Obtención fraudulenta de beneficios fiscales; Insolvencia fiscal fraudulenta; Simulación dolosa de cancelación de obligaciones; y Alteración dolosa de registros). La ley 27401 comprende los delitos tipificados en el C.P.N. de: Cohecho y tráfico de influencias, nacional y transnacional; Negociaciones incompatibles con el ejercicio de funciones públicas; Concusión; Enriquecimiento ilícito de funcionarios y empleados; y Balances e informes falsos agravados.

* El art. 13 prevé el cumplimiento de reglas y procedimientos internos para la graduación de las siguientes sanciones, a imponer a la persona de existencia ideal:

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;
4. Pérdida o suspensión de los beneficios estatales que tuviere; y
5. Publicación de un extracto de la sentencia condenatoria a costa de la persona

³⁶ B.O. 04/10/2018.

³⁷ B.O. 12/11/2019.

³⁸ Por ej. el “Plan de Integridad y Cumplimiento” aprobado por el Ministerio de Agricultura, Ganadería y Pesca de la Nación por medio de la Resolución 146/2020 (B.O. 30/06/2020); el “Programa de Integridad y Transparencia” aprobado por la Caja de Retiros, Jubilaciones y Pensiones de la Policía Federal por medio de la Resolución 4155/2021 (B.O. 24/12/2021); el “Reglamento del Registro de Integridad y Transparencia para Empresas y Entidades” aprobado por la Oficina Anticorrupción por Resolución 25/2022 (B.O. 07/12/2022); y la Resolución 500/2023 (B.O. 06/06/2023) del Servicio Nacional de Sanidad y Calidad Agropecuaria, que establece la obligatoriedad de la inscripción en el Registro de Integridad y Transparencia para Empresas y Entidades (RITE) de la Oficina Anticorrupción, de todas las empresas y entidades que concurren con el Servicio Nacional de Sanidad y Calidad Agroalimentaria (SENASA) en las tareas de control, certificación y/o asistencia sanitaria.

de existencia ideal. La **ley 27401** contempla la implementación de un **Programa de Integridad** para la eximición de **pena**, que, según el delito del C.P.N. de que se trate, puede consistir en: prisión de uno (1) a seis (6) años; prisión de dos (2) a seis (6) años; inhabilitación especial para el funcionario público, de dos (2) a seis (6) años o de tres (3) a diez (10) años según el caso; inhabilitación especial perpetua para ejercer la función pública; multa de dos (2) a cinco (5) veces del valor del beneficio indebido pretendido u obtenido, o del enriquecimiento, según el caso.

* El **art. 13** menciona el cumplimiento de reglas y procedimientos internos para: **los directores, los gerentes, los síndicos, los miembros del consejo de vigilancia, los administradores, los mandatarios, los representantes o los autorizados que hubiesen intervenido en el hecho punible inclusive cuando el acto que hubiera servido de fundamento a la representación sea ineficaz.** La **ley 27401** contempla el **Programa de Integridad** aplicable a: **los directores, los administradores y los empleados, independientemente del cargo o función ejercidos.**

V. Propuesta de programa de **tax compliance** orientado a cuestiones de tributación provincial y de la CABA en la Argentina

Teniendo en cuenta todo lo visto, debajo se elabora una propuesta de implementación de un programa de **tax compliance** respecto de cuestiones de tributación provincial y de la CABA en la Argentina, es decir, un programa de **tax compliance** con foco en el cumplimiento de obligaciones fiscales de carácter provincial y de la CABA, a fines de evitar la comisión de los delitos previstos en el Régimen Penal Tributario del Tít. IX de la ley 27430, y al que se llamará **“Programa de Local Tax Compliance”**:

a) El **“Programa de Local Tax Compliance”** debería contener reglas y procedimientos internos dirigidos a: los directores, los gerentes, los síndicos, los miembros del consejo de vigilancia, los administradores, los mandatarios, los representantes o los

autorizados³⁹ y los empleados, de la persona jurídica, independientemente del cargo o función ejercidos.

b) El **“Programa de Local Tax Compliance”** debería estar relacionado con:

-- los riesgos propios de la actividad que realiza la persona jurídica: aquí debería distinguirse si se trata de una actividad agropecuaria, ganadera, industrial, inmobiliaria, financiera, etc. Para ello sería conveniente revisar: el Estatuto Social o instrumento equivalente; otros libros contables; si se está analizando el comportamiento fiscal de la empresa respecto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, su inscripción ante la Administración Tributaria de que se trate y las actividades en las que se encuentra inscripta, con su código de actividad, etc.

-- la dimensión de la persona jurídica: aquí debería señalarse las jurisdicciones en las que la persona jurídica desarrolla su actividad y en las que se encuentra inscripta; si lo hace a través de sucursales, filiales; si es parte de una multinacional.

-- la capacidad económica de la persona jurídica: aquí debería establecerse por ej. si se trata de una empresa de una gran envergadura; de una PyME, etc.

-- debería distinguirse si se trata de una sociedad anónima; de una sociedad de responsabilidad limitada u otro tipo societario; si es contratista del Estado; etc.

-- un punto muy importante a identificar sería, si la persona jurídica es agente de retención y/o percepción de impuestos, porque en ese caso no sólo se deberá evaluar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias propias, sino también de sus deberes (formales y materiales) como agente.

-- en la línea antedicha, se debería también especificar si la persona jurídica es agente de información.

³⁹ Ej. en el ámbito de la CABA, un autorizado mediante Poder de la Dirección General de Rentas Resolución N° 1013/DGR/2011 (Administración Gubernamental de Ingresos Públicos (AGIP). Disponible en: [https://agip.gob.ar/filemanager/source/Grandes%20contribuyentes/iibb-poder-resolucion-1013-dgr-2011\(2\).pdf](https://agip.gob.ar/filemanager/source/Grandes%20contribuyentes/iibb-poder-resolucion-1013-dgr-2011(2).pdf)).

c) En cuanto a los elementos que debería contener el **“Programa de Local Tax Compliance”**:

-- Un código de ética o de conducta o la existencia de políticas y procedimientos de integridad, aplicables a los directores, los gerentes, los síndicos, los miembros del consejo de vigilancia, los administradores, los mandatarios, los representantes o los autorizados⁴⁰ y los empleados, de la persona jurídica, independientemente del cargo o función ejercidos.

-- La realización de capacitaciones periódicas sobre el **“Programa de Local Tax Compliance”**, a los directores, los gerentes, los síndicos, los miembros del consejo de vigilancia, los administradores, los mandatarios, los representantes o los autorizados⁴¹ y los empleados, de la persona jurídica, independientemente del cargo o función ejercidos. Por ej., a comienzos de cada año, para repasar la normativa vigente en la jurisdicción de que se trate, las modificaciones que se hayan operado respecto del año anterior.

d) El **“Programa de Local Tax Compliance”** también podría contener los elementos facultativos indicados en el art. 23 de la ley 27401, a excepción del señalado en el punto X, ya que, como se dijo, no hay exigencias reglamentarias o mayores precisiones normativas respecto de programas de *tax compliance*.

⁴⁰ Ej. en el ámbito de la CABA, un autorizado mediante Poder de la Dirección General de Rentas Resolución N° 1013/DGR/2011 (Administración Gubernamental de Ingresos Públicos. Disponible en:

[https://agip.gob.ar/filemanager/source/Grandes%20contribuyentes/iibb-poder-resolucion-1013-dgr-2011\(2\).pdf](https://agip.gob.ar/filemanager/source/Grandes%20contribuyentes/iibb-poder-resolucion-1013-dgr-2011(2).pdf))

⁴¹ Ej. en el ámbito de la CABA, un autorizado mediante Poder de la Dirección General de Rentas Resolución N° 1013/DGR/2011 (Administración Gubernamental de Ingresos Públicos. Disponible en:

[https://agip.gob.ar/filemanager/source/Grandes%20contribuyentes/iibb-poder-resolucion-1013-dgr-2011\(2\).pdf](https://agip.gob.ar/filemanager/source/Grandes%20contribuyentes/iibb-poder-resolucion-1013-dgr-2011(2).pdf))

e) A la hora de confeccionar el **“Programa de Local Tax Compliance”**, sería fundamental tener en cuenta:

-- la normativa aplicable en la/s jurisdicción/es de que se trate (Código/s Fiscal/es o Tributario/s; Ley/es Tarifaria/s o Impositiva/s; Resolución/es General/es; y/o Interpretativa/s; Dictamen/es; Informe/s, etc. de la/s Administración/es Tributaria/s; para el caso del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, y de tratarse de una persona jurídica contribuyente de Convenio Multilateral, es decir, que ejerza su actividad en dos o más provincias y/o la CABA, normativa de los organismos de aplicación de dicho Convenio -Comisión Arbitral y Comisión Plenaria-: Convenio Multilateral, Resoluciones Generales, Resoluciones de Casos Concretos). Por otra parte, el Régimen Penal Tributario dispuesto en el Tít. IX de la ley 27430, y el/los capítulo/s del/de los Código/s Fiscal/es o Tributario/s referidos a las Infracciones Formales y Materiales.

-- el/los calendario/s de vencimientos establecido/s por la/s Administración/es Tributaria/s de que se trate según la/s jurisdicción/es, a fin de estar atento a los vencimientos de los plazos para la presentación de Declaraciones Juradas.

-- respecto del/de los sujeto/s con el/los cual/es la persona jurídica tuviese una relación comercial (proveedor/es; distribuidor/es; prestador/es de servicios; cliente/s; etc.), tener en cuenta el/los régimen/es de retención y/o de percepción del Impuesto sobre los Ingresos Brutos provincial/es y/o de la CABA que puedan resultar aplicables; las alícuotas a las que habría que efectuarse la/s retención/es y/o percepción/es, etc.

-- normativa relativa a categorías de riesgo de los contribuyentes, Padrones de Riesgo Fiscal, etc.

f) En cuanto a los **costos**, es interesante señalar una encuesta publicada en Marzo del año 2022 por la Dirección Nacional de Planificación Tributaria Federal en la órbita del

Ministerio de Economía, a nivel nacional⁴², con el objetivo de evaluar el costo de cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, tanto en el ámbito local como en el marco del Convenio Multilateral. Se hizo un sondeo entre 771 contadores/as de las 24 jurisdicciones, haciéndoles preguntas respecto al tiempo que les toma realizar distintos trámites, y según se trate de una jurisdicción adherida a los diversos esquemas de la llamada "armonización tributaria" en la Argentina o no⁴³. La encuesta arrojó los siguientes resultados:

Tiempo de trámites por contribuyente tipo (minutos)						
Sistema	Contribuyente Local				Contribuyente de CM	
	Monotributista		No Monotributista		Complejidad media	
	Monotributo Unificado (MU)	No tiene MU	SIFERE Local	DDJJ web	Armonizado	No Armonizado
Retenciones bancarias					7,7	18,9
Retenciones de tarjetas					13,5	24,7
Liquidación Impuesto sobre los Ingresos Brutos Monotributista	19,6	27,1	35,5	39,7		
Retenciones generales					12,7	28,3
Alícuota Integrada						12,6
Tiempo total	19,6	27,1	35,5	39,7	33,8	84,3

⁴² Portal oficial del Estado argentino. Disponible en: <https://www.argentina.gob.ar/economia/politicatributaria/encuesta-de-costo-de-cumplimiento-tributario>

⁴³ Bajo la expresión "Armonización Tributaria Provincial" se engloban las medidas de las provincias y la CABA en la Argentina para integrar y simplificar los sistemas tributarios locales, optimizando instrumentos que otorgan sustentabilidad a las cuentas fiscales (fuente: Portal oficial del Estado argentino. Disponible en: <https://www.argentina.gob.ar/economia/politicatributaria/armonizacion>).

El análisis se completaría con el cálculo del valor hora de los honorarios de los contadores por (por ej.) las confecciones de las Declaraciones Juradas, los cuales varían según la jurisdicción provincial y/o de la CABA de que se trate. Lo que correspondería señalar aquí sería que, por todos los elementos que se han mencionado en los párrafos anteriores de este trabajo respecto del contenido del **“Programa de Local Tax Compliance”** y los aspectos a considerar, claramente la tarea insumiría más de 20 minutos o de 1 hora y media.

Acerca de los costos del diseño y de la implementación del **“Programa de Local Tax Compliance”**, son interesantes las reflexiones siguientes de Carolina Boehler y Juan Pablo Montiel: *“...La conexión entre la capacidad económica de la persona jurídica en cuestión y la calidad del sistema de compliance merece un comentario particular. No es infrecuente que se interprete a este requisito bajo el lema “menos compliance para empresas pobres”, como si los riesgos de corrupción fuesen menores a los de las empresas de mayor capacidad económica. Toda organización debe gestionarse eficientemente también en materia de compliance, lo que implica que con el presupuesto disponible debe tener un programa adecuado a sus riesgos. El negocio debe ser rentable para el empresario, contando entre los diferentes costos económicos de su actividad también el correspondiente al diseño y mantenimiento del programa de integridad. ¡El negocio debe ser rentable incluyendo el costo del compliance!”*⁴⁴

g) Finalmente, en el diseño, la implementación y el seguimiento del **“Programa de Local Tax Compliance”** deberían intervenir participantes de distintas ciencias y disciplinas, actores involucrados con el día a día de la persona jurídica, que trabajen

en forma conjunta e interdisciplinaria: abogados, contadores, administradores de empresa, economistas (de corresponder), jefes de producto o que tengan que ver directamente con la actividad de la firma y que puedan dar explicaciones respecto de aquella, etc.

VI. Conclusiones

A la fecha de este trabajo, en el ordenamiento jurídico argentino, la única referencia al *tax compliance* podría ubicarse en el último párrafo del art. 13 del Régimen Penal Tributario (Tít. IX de la ley 27430), al decir que, para graduar las sanciones aplicables a una persona de existencia ideal, cuando los delitos previstos en dicho Régimen hubiesen sido realizados en nombre o con la intervención, o en beneficio de aquella, el juez tendrá en cuenta -entre otros elementos- el incumplimiento de reglas y procedimientos internos. En el Régimen Penal Tributario, por lo tanto, la adopción y el cumplimiento de reglas y procedimientos internos (siguiendo la expresión del último párrafo del art. 13), o bien la implementación de un programa de *tax compliance* (como se ha traducido aquí) no es obligatoria, en el sentido de que, no aparece como un elemento necesario para eximir a la persona jurídica de responsabilidad penal, a diferencia de lo que sucede en la órbita de la ley de responsabilidad penal de las personas jurídicas 27401. En paralelo, la ausencia de dichas reglas y procedimientos internos tampoco sería suficiente para atribuir a la persona jurídica responsabilidad penal por la comisión de alguno de los delitos del Régimen Penal Tributario, sino que -en todo caso-, ello podría ser considerado como un elemento para la graduación de la sanción. Ahora bien, teniendo en cuenta que, una de las sanciones previstas para la persona jurídica es ni más ni menos que la cancelación de la personería, lo cual equivaldría a la "muerte" de la organización, sería recomendable que las empresas adoptasen y ejecutasen algún tipo de reglas y procedimiento interno o programa de *tax compliance*, de modo de, en todo caso, ser condenada con la mera publicación de un

⁴⁴ Boehler, Carolina; Montiel, Juan Pablo, “¿Cómo testear la adecuación de un programa de *compliance*? Introducción al modelo de los tres filtros”, en Almeyra, Miguel A. (Dir.), *Compliance y responsabilidad penal empresaria*, Suplemento Penal N° 2, Buenos Aires, La Ley, 2022, pág. 43.

extracto de la sentencia condenatoria a su costa.

El Régimen Penal Tributario no brinda mayores precisiones acerca de cómo deberían ser estas reglas y procedimientos internos, por lo que cabría entender que, las empresas tendrían total libertad en su diseño, implementación y seguimiento. Como una pauta a seguir podrían utilizarse los lineamientos de la ley de responsabilidad penal de las personas jurídicas 27401 (arts. 22 y 23), por tratarse también de una norma de carácter penal, donde el Programa de Integridad está previsto como uno de los elementos necesarios para la eximición de pena (en el art. 13 del Régimen Penal Tributario, las reglas y procedimientos internos son -como se ha dicho- un elemento para la graduación de la sanción), y las penas posibles podrían ser (entre otras), la de prisión (que equivaldría a la cancelación de la personería del art. 13), o la de inhabilitación para el funcionario público (que podría equipararse a la suspensión total o parcial de actividades del art. 13). Pero, bien las empresas podrían diseñar sus programas de *tax compliance* siguiendo otros modelos (ej. la Norma UNE 19602 de España, claro que con las adecuaciones necesarias al sistema argentino).

Siendo que el Régimen Penal Tributario protege, además de la hacienda pública nacional, a las haciendas públicas provinciales y de la CABA, sería buena práctica implementar programas de *tax compliance* con foco en el cumplimiento de obligaciones fiscales provinciales y de la CABA (que, en este trabajo se ha dado en denominar "Programa de *Local Tax Compliance*"), de manera de correr el foco exclusivamente de los tributos nacionales de la Argentina y la AFIP. Máxime teniendo en cuenta que, son en total veintitrés haciendas públicas provinciales más la de la CABA, por lo que hay que prestar especial atención a la/s jurisdicción/es en las que la empresa se desenvuelva (que puede ser una, dos o todas), y que, el monto para la configuración del delito (por ej.) de apropiación indebida de tributos es de tan sólo \$100.000 por cada mes.

Sería recomendable que todas las empresas, pequeñas, medianas y grandes contemplasen, dentro de sus presupuestos disponibles, los costos que insumirían el diseño, la implementación y el seguimiento del Programa de *Local Tax Compliance*, si bien, en principio, podría pensarse que la premura mayor pasaría por aquellas cuya capacidad económica haría presumir que, podrían caer en la órbita de alguno de los delitos tipificados en el Régimen Penal Tributario. Ello no obstante, cabe tener presente también que, hay delitos fiscales comunes para cuya configuración ni siquiera hay establecido un monto (la Obtención fraudulenta de beneficios fiscales; la Insolvencia fiscal fraudulenta y la Alteración dolosa de registros). El beneficio de dicho diseño, implementación y seguimiento del Programa de *Local Tax Compliance* sería, en todo caso, que, dada la comisión de uno de los delitos tipificados en el Régimen Penal Tributario en nombre o con la intervención o en beneficio de la empresa, y de acreditar ésta que tenía tal Programa y que lo cumplió, en la mayor medida de lo posible, se le aplique la pena de publicación de un extracto de la sentencia condenatoria a su costa o, en todo caso, la suspensión total o parcial de actividades por menos de cinco (5) años, antes que la cancelación de la personería.

LA UNE 19602 COMO MODELO DE PREVENCIÓN DE RIESGOS PARA ARGENTINA

Mariel Carboni

I. La problemática

Es sabido que en nuestro país existe una complejidad normativa en materia tributaria y un sistema autodeterminativo por medio del cual son los propios contribuyentes quienes declaran sus impuestos y luego el Fisco puede selectivamente controlar esas declaraciones e imponer infracciones o sanciones.

La ley de procedimiento fiscal establece el principio de autodeterminación de impuestos mediante el cual cada contribuyente efectúa la liquidación de los gravámenes pues es quien conoce el hecho imponible y las sanciones aplicables.¹

Como sabemos, los contribuyentes tienen a su cargo innumerables deberes formales y materiales enfrentándose a incumplimientos que activan el régimen infraccional o delictual. Así el Fisco posee una función que la doctrina denomina “policía fiscal” en el sentido que se limita a verificar algunas autoliquidaciones y a sancionar a aquel contribuyente que interprete la norma en un sentido distinto a la Administración.

El *compliance*, específicamente el *compliance fiscal*- entendido como una disciplina que se encarga de establecer los procesos para asegurarse que una empresa cumpla con la normativa tributaria- se utiliza para mitigar estas contingencias.

La doctrina lo ha definido como una cultura de cumplimiento organizativa al alcance de todas

las empresas. Se trata de una decisión estratégica que va más allá del departamento fiscal de cada organización. También como aquella rama dentro del derecho tributario que permite la identificación, tratamiento y prevención de los riesgos tributarios.

La prevención de estos ilícitos tributarios se puede lograr mediante la implementación del *compliance fiscal* entendido como la materia que se encarga de establecer procesos y estrategias para asegurarse que una organización cumpla con las normas (leyes, normativas, política interna de la empresa y código de ética).

Como veremos a lo largo del presente trabajo, a nivel internacional ya existen varias normas certificables sobre *compliance fiscal*, pero no así en Argentina.

En el presente haremos un recorrido por algunas normas internacionales, pero nos centraremos específicamente en la norma española UNE 19602 como punto de partida para pensar un modelo aplicable a nuestro país.

El objetivo del presente es repensar la posibilidad de adoptar en Argentina algún modelo internacional de cumplimiento tributario que facilite la cooperación entre los contribuyentes y la Administración tributaria.

En el primer apartado nos dedicaremos a analizar a grandes rasgos la normativa internacional y su evolución en materia de *compliance fiscal*. A continuación, haremos un repaso por la UNE 19602, una norma no obligatoria dictada por el Organismo de Normalización en España el 28 de febrero de 2019, para luego resumir cómo se gestionan estos riesgos tributarios en nuestro país concluyendo la importancia de adoptar alguna certificación específica a los fines de mitigar los riesgos tributarios.

II. Normas Internacionales

La normativa internacional tuvo una lenta evolución que partiendo del *compliance penal*

¹ El artículo 11 de la ley 11683 establece “La determinación y percepción de los gravámenes que se recauden de acuerdo con la presente ley, se efectuará sobre la base de declaraciones juradas que deberán presentar los responsables del pago de los tributos en la forma y plazos que establecerá la Administración Federal de ingresos públicos. Cuando ésta lo juzgue necesario, podrá también hacer extensiva esa obligación a los terceros que de cualquier modo intervengan en las operaciones o transacciones de los contribuyentes y demás responsables, que estén vinculados a los hechos gravados por las leyes respectivas.” [...]

derivó en el *compliance fiscal*.

Las normas ISO son directrices que ayudan a las organizaciones a conseguir estándares de calidad y mitigar riesgos fiscales. A continuación, veremos brevemente las más relevantes:

En el año 2014 se dictó la norma ISO 19600 como un estándar adecuado para definir sistemas de gestión en campos específicos de *compliance*. Es una guía de referencia internacional para implementar un sistema eficaz de gestión de *compliance* con el objetivo de evitar los riesgos de incumplimiento legal, por ejemplo: minimizar los riesgos de sufrir sanciones, multas, contingencias, etc.

Es importante destacar que no es una norma certificable, pero es aplicable a todo tipo de organización ya sea pública o privada.

En abril de 2021 fue publicada la norma ISO 37301 que anula y reemplaza la ISO 19600. Este documento insta los requisitos que debe tener una organización para establecer un sistema de gestión de cumplimiento.

Ahora bien, veamos cómo define la norma este sistema de gestión eficaz. La norma sostiene que debe cumplir con las leyes pertinentes, los requisitos reglamentarios, los códigos de la industria y estándares organizativos, estándares de buen gobierno, ética, entre otros.

Los objetivos de este documento es lograr que las organizaciones tengan una cultura positiva del cumplimiento mejorando así las oportunidades comerciales y la sostenibilidad, así como la credibilidad de la organización.

Respecto de su alcance este documento es aplicable a todo tipo de organizaciones, independientemente de su tamaño, sector público o privado.

Finalmente, este año se publicó la ISO 37001 que establece los requisitos que debe tener una organización antisoborno.

La norma sostiene que la palabra soborno debe ser entendida como una oferta, promesa, entrega, aceptación o solicitud de una ventaja indebida de cualquier valor directa o indirectamente, o independientemente de su ubicación en

violación a la ley aplicable, como incentivo o recompensa para que una persona actúe o deje de actuar en relación con el desempeño de las obligaciones de esa persona.

Para tener un sistema de gestión antisoborno las organizaciones deben tener en cuenta los siguientes parámetros: tener las actividades estandarizadas, realizar análisis de riesgos involucrando a todo el personal, establecer el liderazgo a través del establecimiento de un Código de Conducta o ética, establecer la evaluación del personal e instaurar un sistema de denuncia.

Por su parte las normas UNE son creadas por Comités Técnicos de Normalización (CTN) de la Asociación española de normalización (UNE) y tienen como principal objetivo garantizar los niveles de seguridad y calidad.

En el año 2017 se publica la norma UNE 19601 Sistema de gestión de *compliance penal*. Se trata de la primera norma española que incluye requisitos para reducir el riesgo penal y prevenir delitos en las organizaciones. Ante los cambios legislativos que se produjeron en 2015 en España en el ámbito penal, el subcomité trabajó para una posible exoneración de la responsabilidad de las personas jurídicas.

Tiene como objetivo prevenir la comisión de delitos en su seno y reducir el riesgo penal estableciendo los requisitos para implantar, mantener y mejorar continuamente un sistema de gestión de *compliance penal* en las organizaciones.

Entre los requisitos, la UNE 19601 establece que las organizaciones deben:

Supervisar el sistema por parte del órgano de *compliance penal*.

Usar procedimientos para la puesta en conocimiento de las conductas potencialmente delictivas.

Identificar, analizar y evaluar los riesgos penales.

Disponer de recursos financieros, adecuados y suficientes para conseguir los objetivos del modelo.

Adoptar acciones disciplinarias si se producen incumplimientos de los elementos del sistema de gestión.

Crear una cultura en la que se integren la

política y el sistema de gestión de *compliance*.

Al igual que otras normativas de cumplimiento corporativo, la UNE 19601 es certificable.

II.1. La UNE 19602: Guía eficaz para gestionar el *compliance* fiscal

La norma UNE 19602 - Sistemas de gestión de *compliance* tributario - fue publicada el 27 de febrero de 2019 por la Asociación Española de Normalización.

Se trata de un documento que establece los requisitos que debe reunir un sistema de gestión ayudándole a prevenir y gestionar los riesgos tributarios. Se elaboró con la colaboración de treinta expertos de organizaciones: empresas, asociaciones de profesionales, ONG, abogados y consultores, universidades, entre otros.

Tiene una doble finalidad: por un lado, da pautas para implantar un sistema de cumplimiento y en caso de producirse riesgos facilita la creación de mecanismos de detección y corrección y por otro lado, la certificación permite que el contribuyente pueda utilizar la normativa como elemento de prueba para demostrar ante la administración tributaria o los tribunales de justicia su voluntad de cumplir con las obligaciones tributarias.

La norma UNE 19602 se enfoca en los riesgos tributarios de las organizaciones distinguiendo dos tipos de riesgos:

- Los riesgos de procedimientos entendidos como la contingencia tributaria consecuencia de un inadecuado procedimiento de control y gestión de las obligaciones tributarias;
- Los riesgos de interpretación entendidos como aquellos que son seguidos por la Organización y no son compartidos por la Administración Tributaria o por los tribunales de Justicia.

A diferencia de la anterior, esta norma es certificable por un tercero independiente pudiendo su acatamiento constituirse en un elemento probatorio a favor de la organización con el objeto de demostrar su cumplimiento con sus obligaciones tributarias.

Una característica fundamental de esta norma es que es aplicable a cualquier organización, no solo a las grandes empresas, pudiendo aplicarse a PYMES y otras organizaciones.

Otro punto destacado de la norma es que se incorpora la figura de colaborador social como intermediario entre la Administración y el contribuyente cuya función más relevante es prevenir el fraude fiscal.

Dentro de los requisitos que debe contener la norma se encuentran: concientizar al personal de la organización sobre los riesgos tributarios, establecer controles financieros y no financieros, establecer canales de comunicación de incumplimiento y una política de *compliance* tributario aprobado por los órganos de gobierno que minimice los riesgos tributarios.

Otro de los beneficios de esta norma es que establece la certificación por una tercera parte independiente.

La norma define al órgano de *compliance* tributario como aquel "dotado de poderes autónomos de iniciativa y control, al que se le confía la responsabilidad de supervisar el funcionamiento y eficacia del sistema de gestión de *compliance* tributario".

Entre sus funciones se encuentran: la de adoptar procesos para gestionar la información de las denuncias, supervisar la eficacia de la aplicación del Manual de Buenas Prácticas, establecer y analizar indicadores de desempeño, formar a todos los miembros de la organización y relacionarse con las Administraciones tributarias en el desempeño de todas sus tareas.

El responsable de Buenas prácticas tributarias debe ser conocedor del Derecho tributario, contable y cuestiones administrativas, civiles, laborales y penales.

Asimismo, podrán contactar con asesores externos en el desarrollo de sus deberes quienes podrán elaborar un mapa de riesgos además de ser asesores tributarios permanentes.

Procedimiento de denuncias:

El responsable de buenas prácticas tributarias recibirá las denuncias a través de un correo electrónico habilitado a tal fin.

Una vez recibidas éste debe registrarlas en el sistema evaluando su gravedad y comprobando si los incumplimientos están siendo investigados o no para terminar concluyendo si corresponde darle curso.

Si decide darle curso elabora un informe – no vinculante – al órgano de gobierno quien decide si procede o no iniciar la investigación.

En la práctica, la utilización de este manual de buenas prácticas tributarias es utilizado por las grandes empresas multinacionales, aunque el fin de este artículo es repensar si no podría también aplicarse a pequeñas y medianas empresas como muestra de buena voluntad al cumplimiento de las normas fiscales.

En definitiva, adoptar esta norma dentro de las empresas le otorga un marco de seguridad jurídica a la organización y le sirve para constituir prueba que luego podría aportar a la administración en instancia administrativa o en un juicio de ajuste fiscal o penal.

III. Gestión de riesgos en Argentina

A nivel nacional la ley 27430 - Régimen penal tributario - y la ley 11683 - Procedimiento fiscal - son las normas que regulan la graduación de sanciones en función a la conducta del contribuyente.

Mientras la primera (27430) incluye la graduación de las sanciones en el ámbito penal tributario, la ley de procedimiento fiscal hace lo propio con las sanciones en el ámbito infraccional.

Si bien estas normas no exigen a los contribuyentes la existencia de normas de cumplimiento tributario, existe en su articulado la posibilidad que las sanciones se gradúen en base a la actitud del administrado.

Debemos resaltar en este punto que la ley 11683 contiene en su estructura sanciones de tipo culposo, que reconocen su origen en la negligencia del contribuyente, pudiendo a todas luces ser resueltos por un modelo de *compliance tributario*.

A modo de ejemplo podemos destacar el

artículo 45 de la ley 11683² que al describir la omisión de impuestos sostiene que el mismo procede siempre que no exista *error excusable*. Este debe ser entendido como la actitud mediante la cual el contribuyente pueda demostrar que no comprendió el verdadero significado de la norma. Es decir, se trata de aquel error que no proviene de la culpa o negligencia de quien lo alega.

Asimismo, a lo largo de toda la norma de procedimiento fiscal se describen atenuantes o agravantes a la hora de graduar las penas.

En el artículo sin número a continuación del artículo 50 de la ley 11683 se describen los atenuantes y agravantes de las sanciones contempladas. A saber:

“... a) La actitud positiva frente a la fiscalización o verificación y la colaboración prestada durante su desarrollo.

b) La adecuada organización, actualización,

² *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:*

a) El pago de impuestos mediante la falta de presentación de declaraciones juradas o por ser inexactas las presentadas.

b) Actuar como agentes de retención o percepción.

c) 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.

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.

técnica y accesibilidad de las registraciones contables y archivos de comprobantes, en relación con la capacidad contributiva del infractor.

c) La buena conducta general observada respecto de los deberes formales y materiales, con anterioridad a la fiscalización o verificación.

d) La renuncia al término corrido de la prescripción.

Asimismo, se considerarán como agravantes, entre otros, los siguientes:

a) La actitud negativa frente a la fiscalización o verificación y la falta de colaboración o resistencia —activa o pasiva— evidenciada durante su desarrollo.

b) La insuficiente o inadecuada organización, actualización, técnica y accesibilidad de las registraciones contables y archivos de comprobantes, en relación con la capacidad contributiva del infractor.

c) El incumplimiento o cumplimiento irregular de los deberes formales y materiales, con anterioridad a la fiscalización o verificación.

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.”

Como puede verse no se establece expresamente un modelo de cumplimiento, pero tiene dicho la doctrina que podría pensarse que si una organización tiene un modelo de cumplimiento acorde podría aportarlo en un futuro proceso judicial, ya sea para probar el error excusable o para solicitar la atenuación de la pena impuesta.

En definitiva, si la empresa posee un programa de cumplimiento fiscal éste podría ser invocado para demostrar su diligencia y buena fe.

Respecto de la ley penal tributaria con la sanción de la ley 26.735 se incorporaron las sanciones a las personas de existencia ideal.

En resumen, la norma establece que será sancionada la persona de existencia ideal cuando los hechos delictivos previstos en la

ley hubieren sido realizados en nombre o con la intervención o en beneficio de ésta.

Ahora bien, para poder aplicar esta pena es necesario individualizar las funciones y las responsabilidades de cada uno dentro de la empresa y la organización debe poder controlar el cumplimiento de la normativa por parte de sus empleados. Es decir que los representantes legales tienen la obligación de controlar que se cumplan las normas a las que está sujeta la organización para evitar posibles sanciones.

Un programa de cumplimiento adecuado y el conocimiento por parte de los integrantes de la empresa de aquellas normas les evitará cometer infracciones y permitirá un mayor control de riesgos tributarios.

En este sentido debemos resaltar el siguiente párrafo de la norma que establece la pena a las personas de existencia ideal: “Para graduar estas sanciones, los jueces tendrán en cuenta el incumplimiento de reglas y procedimientos internos, la omisión de vigilancia sobre la actividad de los autores y partícipes, la extensión del daño causado, el monto de dinero involucrado en la comisión del delito, el tamaño, la naturaleza y la capacidad económica de la persona jurídica. (Párrafo incorporado por art. 13 de la Ley N° 26.735 B.O. 28/12/2011)”

Como podemos ver el legislador introdujo la importancia de tener reglas de cumplimiento claras, procedimiento, normas internas, operaciones estandarizadas por parte de los representantes de la sociedad. Es decir que la norma resalta la importancia de un programa de cumplimiento dentro de cada organización.

En definitiva, pudiendo atenuar las penas de los contribuyentes es necesario efectuar una revisión de los riesgos tributarios a los que están sujetos los mismos para intentar evitarlos.

En línea con lo expuesto, y con el objetivo de lograr una cooperación entre los responsables tributarios y la Administración, en el año 2015 el Fisco dictó la resolución general 1974 que creó el Sistema de Perfil de Riesgo (SIPER) “a efectos de categorizar a los contribuyentes y/o responsables, de acuerdo con el grado de cumplimiento de sus

obligaciones fiscales formales y/o materiales". El objetivo de esta norma es promover el cumplimiento voluntario de las obligaciones formales y materiales por parte de los contribuyentes.

Dos años más tarde, la AFIP dictó la resolución 3985 mediante la cual realiza evaluaciones mensuales sobre los contribuyentes teniendo en cuenta indicios tales como: la falta de presentación de declaraciones juradas, falta de pago de impuestos, no haber constituido domicilio fiscal electrónico, inclusión en bases de contribuyentes apócrifos, incumplimiento de regímenes de información, entre otros.

Estas normas son utilizadas por el Fisco para persuadir a los contribuyentes de cumplir con las normas tributarias. Es decir, que si bien son aplicados por la administración en forma unilateral podría decirse que cumplen una función similar a un modelo de cumplimiento fiscal.

IV. Conclusiones

Como vimos a lo largo del presente el uso de programas de cumplimiento constituye una herramienta con grandes beneficios tanto para los contribuyentes como para la Administración tributaria. Ello en tanto para el contribuyente puede significar una prueba para lograr la exención o atenuación de las penas y al Fisco le otorga mayor transparencia y seguridad jurídica.

Conforme a lo desarrollado a nivel internacional existen normas sobre *compliance tributario* que facilitan la cooperación entre los contribuyentes y el Fisco, como las normas ISO y las normas UNE que muchas empresas multinacionales en el mundo adoptan.

En Argentina, la ley de procedimiento tributario y la ley penal tributaria contemplan la graduación de las penas en función a la debida diligencia del contribuyente, pero no existe una norma de cumplimiento vinculante.

Es el desafío que nuestro país deberá asumir en esta era donde la colaboración entre las organizaciones y las administraciones es moneda corriente en el

asunto.

Sin ir demasiado lejos hemos visto el ejemplo de España que a través de la norma UNE 19602 incorporó con éxito una política de *compliance tributario* aprobado por los órganos de gobierno para minimizar los riesgos tributarios.

En síntesis, realizar un modelo de cumplimiento fiscal dentro de las empresas u organizaciones otorgará un marco de seguridad jurídica que beneficiará a ambas partes en la relación jurídica tributaria.

COMPLIANCE FISCAL PARA MICROEMPRESAS

María Victoria Di Gloria

I. Problemática

Las microempresas, juegan un papel fundamental en la economía del país. Según la Resolución 36/2019 de la Oficina Anticorrupción del Ministerio de Justicia y Derechos Humanos, “*las microempresas (MiPyMEs) representan el 99% del total de empresas que existen en el país, y generan aproximadamente el 70% del empleo registrado total.*”¹ Generalmente se conforman por una o más personas físicas, en su mayoría bajo el tipo de explotación unipersonal, Sociedad Simple, Sociedad de Responsabilidad Limitada o Sociedades Anónimas, cuyos titulares, socios o accionistas, directores o gerentes, son familiares o personas conocidas entre sí, siendo la MiPyme la actividad principal de sustento familiar y personal. La distribución geográfica de este tipo de firmas está fuertemente concentrada en el interior del país, en su mayoría en la Provincia de Buenos Aires, y en segundo lugar en Caba, Córdoba y Santa Fe.² Debido a la falta de seguridad jurídica del sistema tributario argentino, el riesgo fiscal al que están expuestas es alto y aumenta aún más dependiendo del nivel de facturación, cantidad de empleados y cuanto mayor sea regulada su actividad específica,

entre otros aspectos. Las consecuencias de dichos incumplimientos, pone en peligro no solamente la marcha de la empresa, sino también la estabilidad económica familiar de sus dueños, directivos, empleados, clientes y proveedores de la zona. Asimismo, se verá afectada su reputación, dificultándoles la reinserción en un contexto reducido en el corto plazo. Deben conocer, entender, lograr proyectar lo que les sucederá de incumplir con dichas normas y tomar medidas al respecto. Tal como propone Ros, Olivera y Loreti: “*Estas sanciones, contenidas en la normativa de cada nivel de Estado, admiten en su gran mayoría, la graduación en función del comportamiento del contribuyente, haciendo necesario analizar los riesgos y las contingencias tributarias a las que se ven expuestos, como primera medida para establecer un sistema de prevención y mitigación, es decir, un sistema de gestión de compliance tributario.*”³ Este sistema de acuerdo con la Res. 36/2019 (OA): es “*un elemento que, en determinadas condiciones, además puede conducir a la eximición de la sanción penal.*”⁴ “*En este contexto, la menor dimensión de una empresa no justifica que ella no actúe éticamente. Una menor capacidad económica tampoco excusa tal comportamiento, dado que existen muchas*

¹ Resolución 36/2019. Oficina Anticorrupción. Ministerio de Justicia y Derechos Humanos. Argentina. *Guía complementaria para la implementación de programas de integridad en PyMes.* Página 2.

https://www.argentina.gob.ar/sites/default/files/guia_pymes.pdf

² Sofía Rojo, Alan Plummer, Silvina Laham, Iara Lening, Emiliano Bonanotte, Carlo Ferraro, Daniel Scheingart y Natalia Benítez. (2022). Estructura y dinámica reciente de las mipymes empleadoras. Documento N° 7 | Septiembre 2022. Secretaría de Industria y Desarrollo Productivo. MECON. Página 4.

https://www.argentina.gob.ar/sites/default/files/2021/10/dt_7_-_estructura_y_dinamica_mipyme.pdf

³ Ros María Laura, Olivera Estefanía y Loreti Esmeralda: “Riesgo tributario: delimitación conceptual y aplicación de la metodología de análisis de compliance corporativo”, en *Revista de Investigaciones Científicas de la Universidad de Morón*, N°12, Año 6, Buenos Aires, Morón, Abril 2023. Página 19.

<https://repositorio.unimoron.edu.ar/bitstream/10.34073/312/3/Riesgo%20tributario%20delimitaci%C3%B3n%20conceptual%20y%20aplicaci%C3%B3n.pdf>

⁴ Resolución 36/2019. Oficina Anticorrupción. Ministerio de Justicia y Derechos Humanos. Argentina. *Guía complementaria para la implementación de programas de integridad en PyMes.* Página 2 y 3.

https://www.argentina.gob.ar/sites/default/files/guia_pymes.pdf

formas de promover la integridad en una empresa que tienen un costo muy bajo o nulo.”⁵

II. Desarrollo

II.A Antecedentes

II.A.1 Normativa

La normativa vigente en Argentina relacionada con el tema es la Ley 27.401 de Responsabilidad Penal de las Personas Jurídicas, en conjunto con Resolución 27/2018 Ministerio de Justicia y Derechos Humanos, así como normas específicas de otros países (Norma UNE 19.602) o normas certificables como la UNE ISO-37.301. También las Leyes 11.683 y 27.430, rectoras a nivel nacional en ilícitos tributarios. La Resolución 27/2018 del Ministerio de Justicia y Derechos Humanos, en su Anexo I, Lineamientos de integridad para el mejor cumplimiento de lo establecido en los artículos 22 y 23 de la Ley N° 27.401 de responsabilidad penal de las personas jurídicas, acerca una metodología para el análisis de riesgos de compliance, conocido en la literatura referente al tema como mapa de riesgos, que es utilizable para los riesgos tributarios, aunque los mismos no estén directamente incluidos en la ley 27.401. Por otra parte, a través de la Resolución 36/2019, la Oficina Anticorrupción (OA) publicó la Guía complementaria para la implementación de programas de integridad en Pequeñas y Medianas Empresas (PyMEs).

II.A.2 Doctrina

Tal como propone Vitolo, citando a Alain Casanovas Ysla “Control de riesgos legales en la empresa” Ed. Difusión Jurídica y Temas de la Actualidad - Barcelona - 2008: “El compliance es un instituto del derecho, de la economía, de las finanzas y de la administración que consiste en establecer las políticas y los procedimientos adecuados y

⁵ Resolución 36/2019. Oficina Anticorrupción. Ministerio de Justicia y Derechos Humanos. Argentina. *Guía complementaria para la implementación de programas de integridad en PyMes*. Página 4.
https://www.argentina.gob.ar/sites/default/files/guia_pymes.pdf

suficientes para garantizar que una empresa - organizada del modo que fuera-, incluidos sus directivos, empleados y agentes vinculados, cumpla con el marco normativo aplicable al régimen legal vigente, y a las disposiciones que regulan la creación y la actividad del ente, así como el de la propia actividad que dicho ente desarrolla.”⁶

II.A.3 Jurisprudencia

El compliance definido por la Cámara Federal de Casación Penal –Sala IV – el Dr. Borinsky dijo: “Con el término compliance se quiere significar que una determinada actividad se desarrolla dentro del marco de las normas jurídicas que regulan esa actividad. Más precisamente en la órbita jurídico-penal, se la emplea para referir a la obligación de las personas jurídicas de establecer mecanismos internos que prevengan que, determinadas personas físicas, que ocupan puestos de relevancia dentro de ellas, cometan un delito en beneficio de la empresa. Es una estrategia de prevención de las conductas desviadas dentro de las corporaciones.”⁷

Tal como lo propone la Dra. Teresa Gómez: “Tengo una norma penal que me habla de un programa de cumplimiento, artículo 9 de la Ley 27.401. Tengo por oposición otra norma penal, el artículo 13 de la Ley 27.430 y tengo una definición de la casación por mayoría en la Causa Báez del 28/2/23. El compliance tributario en la Argentina es una realidad.”⁸

⁶ Daniel Vitolo (DSCE Errepar- 12/2016) citando a Alain Casanovas Ysla “Control de riesgos legales en la empresa” Ed. Difusión Jurídica y Temas de la Actualidad - Barcelona - 2008.

⁷ CFCP - Sala IV - (“Causa Baez” 28/2/23) – Voto de Borinsky.

⁸ Gomez, T. Charla Virtual: Responsabilidad profesional del asesor fiscal. Su actuación en el compliance tributario. Uba Derecho. Curso de Posgrado Independiente Compliance Fiscal. (09/10/2023).

II.B Pasos para la elaboración de un programa de integridad

Según Resolución 27/2018 MJ y Resolución 36/2019 OA.^{9 10}

II.B.1 Paso 1: compromiso

De acuerdo con la Res. 36/2019 (OA), es fundamental que el compromiso sea asumido por las máximas autoridades (propietarios, accionistas, presidente, directores, gerentes). Además, es conveniente que el compromiso: Se registre por escrito y sea comunicado adecuada y periódicamente a todos los integrantes de la empresa y a sus proveedores o contratistas.¹¹

Según la Disp. 30/2024 del MECON, Subsecretaría Mediana y Pequeña empresa, una MiPyME es una microempresa que realiza, en el país, sus actividades en alguno de estos sectores y topes de facturación: servicios \$ 91.494.000, comercial \$ 599.483.000, industrial y Minería \$ 435.869.000, agropecuario \$ 316.630.000, construcción \$ 208.401.000.¹² El monto de ventas excluye el

IVA, impuestos internos y deduciendo el 75% del monto de las exportaciones.¹³

Coincido con T. Gómez en que “Al empresario le preocupa verse inmerso en una denuncia de delito de balance falso y no tener problemas con las administraciones tributarias”.¹⁴

Recordemos que el monto como condición objetiva de punibilidad del delito de evasión simple está en 1 millón y medio de pesos, es decir que cualquier PyME puede llegar a ese monto.

“A nivel mundial, la Argentina está en el 5to lugar dentro del ranking de evasión. Por maniobras fraudulentas se pierde una recaudación por año de 20.000 millones de dólares equivalente a un 4,4% del PBI”.¹⁵

Muchas MiPymes al asumir este compromiso, si no se diferencian, dejarán de ser competitivas y más que nada en el interior del país, donde la informalidad es muy alta, de esta forma tendrán que estimar los costos adicionales que surgirán y establecer estrategias de diferenciación en el mercado, para mantener la rentabilidad del negocio.

II.B.2 Paso 2: evaluación de riesgos

De acuerdo con la Res. 36/2019 (OA), la forma de evaluar los riesgos va a depender de las particularidades de cada organización y su contexto.¹⁶

⁹ Resolución 27/2018 del Ministerio de Justicia y Derechos Humanos, en su Anexo I, Lineamientos de integridad para el mejor cumplimiento de lo establecido en los artículos 22 y 23 de la Ley N° 27.401 de responsabilidad penal de las personas jurídicas.

<https://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/310000-314999/314938/norma.htm>

¹⁰ Resolución 36/2019. Oficina Anticorrupción. Ministerio de Justicia y Derechos Humanos. Argentina. *Guía complementaria para la implementación de programas de integridad en PyMes.*

https://www.argentina.gob.ar/sites/default/files/guia_pymes.pdf

¹¹ Resolución 36/2019. Oficina Anticorrupción. Ministerio de Justicia y Derechos Humanos. Argentina. *Guía complementaria para la implementación de programas de integridad en PyMes.* Página 14 y 15.

https://www.argentina.gob.ar/sites/default/files/guia_pymes.pdf

¹² Disposición 30/2024. Anexo I Apéndice IV. Punto A. MECON, Subsecretaría Mediana y Pequeña empresa.

<https://www.boletinoficial.gob.ar/detalleAviso/primera/305298/20240403>.

¹³ Resolución 220/2019. Anexo I. Artículo 4°. Ministerio de Producción y Trabajo. Secretaría de emprendedores y de la pequeña y mediana empresa.

<https://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/320000-324999/322102/texact.htm>

¹⁴ Gomez, T. Charla Virtual: Responsabilidad profesional del asesor fiscal. Su actuación en el compliance tributario. Uba Derecho. Curso de Posgrado Independiente Compliance Fiscal. (09/10/2023). Página 8.

¹⁵ LA NACIÓN. (11 de 09 de 2023). “Los contribuyentes son héroes”: el abecedario de la evasión fiscal en la Argentina y su lugar en América Latina. Por: Saenz Valiente Santiago.

<https://www.lanacion.com.ar/economia/campo/los-contribuyentes-son-heroes-el-abecedario-de-la-evasion-fiscal-en-la-argentina-y-su-lugar-en-america-nid11092023/>

¹⁶ Resolución 36/2019. Oficina Anticorrupción. Ministerio de Justicia y Derechos Humanos.

En cualquier caso, para efectuar dicha evaluación puede seguirse el siguiente método:¹⁷

II.B.2.1 Establecimiento del proceso

Consiste en delimitar cuál será el alcance de la evaluación y qué riesgos serán tenidos en cuenta.

Tal como propone Ros, Olivera y Lorete: *”Merino Jara et al (2021), toman el concepto de la Norma UNE 19.602 para definir el riesgo tributario como el riesgo de que se produzca una contingencia tributaria (p. 106), y también toman de la norma la clasificación de los riesgos tributarios en función a la causa generadora de la contingencia. En este caso, los riesgos de procedimiento y los riesgos de interpretación. Los riesgos de procedimiento son aquellos que se presentan por un error en el procedimiento de gestión o control de la obligación tributaria. Mientras tanto los riesgos de interpretación son aquellos que se presentan por una interpretación de las normas tributarias realizada por la empresa que no sea coincidente con la interpretación de las autoridades fiscales. Si bien la norma no lo contempla, existe un tipo de riesgo frecuente, sobre todo cuando se trata de empresas PyME, el riesgo por desconocimiento de la normativa tributaria.”* *”En este sentido, la cantidad de normas tributarias a las que se ve sometido un contribuyente en Argentina, es un factor que aumenta el riesgo tributario, sumado al creciente número de regímenes de*

*recaudación y de información con los que debe cumplir.”*¹⁸

*”La MiPyme deberá realizar un relevamiento de las Leyes de Impuestos Nacionales, los Códigos Fiscales Provinciales con los que opere, las Ordenanzas Fiscales municipales y sus reglamentaciones, determinando los tributos, que pueden llegar a corresponderse con obligaciones tributarias con riesgos tributarios. Tanto en el caso de los tributos provinciales como municipales, el desarrollo de las actividades en más de una jurisdicción multiplica los riesgos a que el sujeto se ve expuesto. A estos tributos se les debe sumar una cantidad de regímenes de información de carácter obligatorio para los contribuyentes. El proceso se centrará en los riesgos tributarios, a partir de las Leyes 11.683, 27.430.”*¹⁹

II.B.2.2 Identificación de riesgos

De acuerdo con el punto 2 del Anexo V de la Res. 36/19 (OA), una vez establecido el proceso, es necesario avanzar con la identificación de los riesgos. La información recolectada para la identificación de los riesgos suele volcarse en una matriz en la que se individualiza el escenario de riesgo, y el proceso y actores al cual el escenario se asocia. En esa matriz, podrán consignarse luego los datos referidos a la calificación de

Argentina. *Guía complementaria para la implementación de programas de integridad en PyMes.* Página 17.

https://www.argentina.gob.ar/sites/default/files/guia_pymes.pdf

¹⁷ Resolución 36/2019. Oficina Anticorrupción. Ministerio de Justicia y Derechos Humanos. Argentina. *Guía complementaria para la implementación de programas de integridad en PyMes.* Página 54.

https://www.argentina.gob.ar/sites/default/files/guia_pymes.pdf

¹⁸ Ros María Laura, Olivera Estefanía y Loreti Esmeralda: “Riesgo tributario: delimitación conceptual y aplicación de la metodología de análisis de compliance corporativo”, en *Revista de Investigaciones Científicas de la Universidad de Morón*, N°12, Año 6, Buenos Aires, Morón, Abril 2023. Página 22.

<https://repositorio.unimoron.edu.ar/bitstream/10.34073/312/3/Riesgo%20tributario%20delimitaci%C3%B3n%20conceptual%20y%20aplicaci%C3%B3n.pdf>

¹⁹ Ros María Laura, Olivera Estefanía y Loreti Esmeralda: “Riesgo tributario: delimitación conceptual y aplicación de la metodología de análisis de compliance corporativo”, en *Revista de Investigaciones Científicas de la Universidad de Morón*, N°12, Año 6, Buenos Aires, Morón, Abril 2023. Página 22, 23 y 24.

<https://repositorio.unimoron.edu.ar/bitstream/10.34073/312/3/Riesgo%20tributario%20delimitaci%C3%B3n%20conceptual%20y%20aplicaci%C3%B3n.pdf>

riesgos, según se indica en el punto siguiente 2.2.2.3.

“Las inobservancias a las normas tributarias se denominan ilícitos, clasificados según la doctrina en ilícitos formales y materiales”²⁰

Tal como propone Ros, Olivera y Lorete: *“Estos ilícitos son el génesis de las contingencias tributarias. Las contingencias tributarias en Argentina pueden identificarse a partir de los ilícitos mencionados en las distintas normas tributarias, en especial la Ley 11.683 de Procedimiento Fiscal y la Ley 27.430 Régimen Penal Tributario, a nivel nacional, y Códigos Fiscales provinciales y Ordenanzas municipales, que pueden agruparse de la siguiente manera:*

- *Falta de ingreso de las obligaciones tributarias a su vencimiento.*
- *Falta de presentación de las declaraciones juradas (informativas o determinativas) a su vencimiento.*
- *Incumplimiento de deberes formales impuestos por la normativa.*
- *Determinación en defecto de las obligaciones tributarias.*
- *Falta de ingreso de importes retenidos o percibidos de terceros.*

La gravedad de las sanciones dependerá de la cuantía de los montos involucrados.”²¹

²⁰ Ros María Laura, Olivera Estefanía y Loreti Esmeralda: “Riesgo tributario: delimitación conceptual y aplicación de la metodología de análisis de compliance corporativo”, en *Revista de Investigaciones Científicas de la Universidad de Morón*, N°12, Año 6, Buenos Aires, Morón, Abril 2023. Página 23 .

<https://repositorio.unimoron.edu.ar/bitstream/10.34.073/312/3/Riesgo%20tributario%20delimitaci%C3%B3n%20conceptual%20y%20aplicaci%C3%B3n.pdf>

²¹ Ros María Laura, Olivera Estefanía y Loreti Esmeralda: “Riesgo tributario: delimitación conceptual y aplicación de la metodología de análisis de compliance corporativo”, en *Revista de Investigaciones Científicas de la Universidad de Morón*, N°12, Año 6, Buenos Aires, Morón, Abril 2023. Página 24.

<https://repositorio.unimoron.edu.ar/bitstream/10.34.073/312/3/Riesgo%20tributario%20delimitaci%C3%B3n%20conceptual%20y%20aplicaci%C3%B3n.pdf>

II.B.2.3 Calificación del riesgo inherente

De acuerdo con el punto 3 del Anexo V de la Res. 36/19 (OA) una vez identificados los riesgos, la evaluación debería listarlos y considerar tanto la probabilidad de ocurrencia como el impacto potencial de cada uno. Para organizar la información que se genere con el análisis de riesgos, puede ser útil volcarla en una matriz, en donde los riesgos que se identificaron se califican de acuerdo con la probabilidad de que sucedan, y las consecuencias negativas que tendrían (impacto), como se muestra en el ejemplo más abajo. De esa manera, se podrá visualizar qué grado de prioridad debería recibir cada situación. Probabilidad = posibilidad de que un acontecimiento identificado como riesgoso suceda en un plazo previsible. Impacto = cálculo de todas las consecuencias negativas que puede acarrear el hecho de que ese riesgo ocurra (las consecuencias pueden consistir en daños financieros, legales, normativos, operativos y de reputación).

PROBABILIDAD x IMPACTO = RIESGO INHERENTE

A cada nivel de probabilidad se le puede asignar un valor, que puede ser tanto cuantitativo (una escala numérica, que suele ser del 1 al 3 o del 1 al 5) o cualitativos (por ejemplo: calificación alta/media/baja). Si se usan valores aritméticos a cada factor por separado, entonces se deben multiplicar para poder obtener el riesgo inherente (esto es, el riesgo puro en forma previa a la incorporación de controles mitigantes).

Por ejemplo:

PROBABILIDAD	5	CASI CIERTO	MEDIO	ALTO	ALTO	CRÍTICO	CRÍTICO
	4	PROBABLE	BAJO	MEDIO	ALTO	ALTO	ALTO
	3	POSIBLE	BAJO	MEDIO	MEDIO	ALTO	ALTO
	2	IMPROBABLE	MUY BAJO	BAJO	MEDIO	MEDIO	ALTO
	1	RARO	MUY BAJO	MUY BAJO	BAJO	BAJO	MEDIO
			INSIGNIFICANTE	MENOR	MODERADO	MAYOR	SEVERO
			1	2	3	4	5
			IMPACTO				

Fuente: World Compliance Association (2019), Guía de implementación de compliance para pymes. "Manual práctico de implementación", pág. 77.

Valoración del riesgo inherente

RANGO	VALORACIÓN	DESCRIPCIÓN
1 a 2	MUY BAJO	Escasa probabilidad de riesgo
3 a 4	BAJO	Posibilidad de riesgo. Es asumible por la empresa
5 a 9	MEDIO	Poco probable, pero de ocurrencia posible a plazo
10 a 19	ALTO	Probabilidad de ocurrencia elevada. Acción inmediata
20 a 25	CRÍTICO	Riesgo inminente, precisa acciones inmediatas

Elaborado por: (Ros, Olivera, & Loreti, 2023, pág. 25)

El mapa de riesgo hasta esta etapa tendría el siguiente aspecto:

Modelo de mapa de riesgo

IDENTIFICACIÓN DE RIESGO					VALORACIÓN DE RIESGO		RIESGO INHERENTE	CONTROLES		
TIPO DE RIESGO	DESCRIPCIÓN DEL RIESGO	CONSULTA DE RIESGO	PROCESO	ÁREA RESPONSABLE	PROBABILIDAD	IMPACTO		EXISTENTES	RESPONSABLE	REALIZACIÓN
ilícitos formales	Incumplimiento de los deberes formales	No presentar una Declaración Jurada determinativa o informativa del vencimiento	Liquidación de impuestos	Contabilidad e impuestos	3	3	9			
		No cumplir con los deberes formales impuestos por la normativa en general	Áreas varias	Contabilidad e impuestos	3	4	12			
		No declarar correctamente el domicilio fiscal	Liquidación de impuestos	Contabilidad e impuestos	1	5	5			
		No colaborar durante una fiscalización	Liquidación de impuestos	Contabilidad e impuestos	1	5	5			
		No proporcionar información o conservar documentación de Precios de Transferencia	Liquidación de impuestos	Contabilidad e impuestos	2	5	10			
		Falta de inscripción	Liquidación de impuestos	Contabilidad e impuestos	3	5	15			
		Falta de emisión de documentación/n o conservarla	Áreas varias	Facturación	3	5	15			
		No llevar las registros exigidas	Liquidación de impuestos	Contabilidad e impuestos	2	5	10			
		Incumplir una clausura	Áreas varias	Gerencia	1	5	5			
ilícitos materiales	Omisión material culposa	Falta de presentación de DDJJ o inexactitud en la presentada	Liquidación de impuestos	Contabilidad e impuestos	3	4	12			
		Omitir actuar como agente de retención o percepción	Tesorería/ Facturación	Tesorería/ Facturación	3	5	15			
		Omitir el pago de ingresos a cuenta o anticipos	Tesorería	Tesorería	4	4	16			
	Omisión material dolosa	Defraudación	Áreas varias	Contabilidad e impuestos	2	5	10			
Usar indebidamente reintegros, recuperos, devoluciones, subsidios, etc.		Liquidación de impuestos	Gerencia	2	5	10				
Mora	Retardo	No pagar el tributo debido a la fecha de vencimiento	Tesorería	Tesorería	3	3	9			

Elaborado por: Ros María Laura, Olivera Estefanía y Loreti Esmeralda: "Riesgo tributario: delimitación conceptual y aplicación de la metodología de análisis de compliance corporativo", en *Revista de Investigaciones Científicas de la Universidad de Morón*, N°12, Año 6, Buenos Aires, Morón, Abril 2023. Página 26 y 27.

II.B.2.4 Identificación de controles

De acuerdo con el punto 4 del Anexo V de la Res. 36/19 (OA) determinado el riesgo inherente es necesario proceder a la identificación y valoración de los controles y medidas de mitigación existentes.

II.B.2.5 Cálculo del riesgo residual

El riesgo residual, según el punto 5 del Anexo V de la Res. 36/19 (OA), es el riesgo remanente después de valorar los controles existentes. Determinar cuán vulnerable es la empresa frente a los riesgos de corrupción. La misma forma de calcular el riesgo inherente puede ser utilizada para determinar el riesgo residual.

II.B.3 Paso 3: plan de acción

De acuerdo con el punto 6 del Anexo V de la Res. 36/19 (OA), la empresa tiene que decidir cuál será el tratamiento de los riesgos evaluados y definir qué nivel de exposición al riesgo le parece aceptable. Las opciones para su tratamiento pueden consistir en:

- abandonar los riesgos (abandonar una actividad comercial o industrial, cambiar el enfoque de negocios, terminar un vínculo con un cliente o con un tercero)
- mitigar los riesgos (reforzando los controles, implementando nuevos controles o disponiendo herramientas o actividades adicionales para amortiguar el impacto de los riesgos que lleguen a configurarse)
- transferir los riesgos (opción escasamente disponible frente a riesgos de corrupción)
- asumir los riesgos (cuando ninguna de las opciones anteriores está disponible, el riesgo persiste y se debe ser consciente de ello)

Será importante que la organización determine, en base a la evaluación de riesgos, qué elementos formarán parte del programa.

De acuerdo con la normativa vigente, el artículo 23 de la Ley 27.401, establece que hay tres elementos que son obligatorios para que un programa de integridad sea adecuado:

- a) Un código de ética o de conducta, o la existencia de políticas y procedimientos de integridad aplicables a todos los directores, administradores y empleados, independientemente del cargo o función ejercidos, que guíen la planificación y

ejecución de sus tareas o labores de forma tal de prevenir la comisión de los delitos contemplados en esta ley.

- b) Reglas y procedimientos específicos para prevenir ilícitos en el ámbito de concursos y procesos licitatorios, en la ejecución de contratos administrativos o en cualquier otra interacción con el sector público.

- c) La realización de capacitaciones periódicas sobre el Programa de Integridad a directores, administradores y empleados.

Más allá de estos elementos, la ley ejemplifica otros que un programa puede contener de manera no obligatoria.

De acuerdo con lo expresado en el Paso 3 Plan de acción de la Res. 36/19 (OA), es aconsejable que la empresa elabore un documento (que puede ser muy sencillo) donde establezca qué componentes tendrá su programa de integridad y su plan de acción.

II.B.4 Paso 4: implementación

En esta etapa, la Res. 36/19 (OA) establece que el plan de acción debe llevarse a la práctica. Esta fase seguramente va a requerir la asignación de recursos (económicos, humanos, tecnológicos etc.) en función de la capacidad económica de cada empresa. Se deben poner en práctica los distintos componentes del programa.

II.B.5 Paso 5: medición de impacto y mejora

La Res. 36/19 (OA) indica que el quinto paso consiste en medir el impacto del programa de integridad una vez transcurrido un periodo de tiempo considerable. Esta actividad permite identificar sus fortalezas y debilidades, lo que hará posible realizar los ajustes necesarios y actualizarlo periódicamente a los riesgos cambiantes. Las revisiones pueden darse de distintas formas y periodicidad de acuerdo con las características y recursos de la organización. Es recomendable que exista al menos una revisión anual del programa, que verifique si el mismo aborda de manera suficiente los riesgos de la empresa.

II.B.6 Paso 6: comunicación

Un factor esencial de todo programa de integridad, según la Res. 36/19 (OA) consiste

en la comunicación interna y externa. Es importante que la empresa garantice que los empleados y los terceros estén permanentemente informados de sus políticas y procedimientos de integridad y que lleve adelante actividades de sensibilización promoviendo que la cultura de integridad se impregne en la organización, sus procesos, sus integrantes y los terceros.

III. Conclusiones

El desafío para las MiPyme será entonces tomar conciencia de los riesgos y sus consecuencias, establecer un programa de cumplimiento o compliance tributario que guarde relación con los riesgos propios de la actividad que realiza, su dimensión y capacidad económica, de conformidad a lo que establezca la reglamentación. De esta manera constituir prueba suficiente para demostrar la falta de dolo y con ello intentar liberar al contribuyente del proceso penal o infraccional, ya que en todo caso habrá cometido un error, como también ser un elemento para graduar sanciones de la Ley 27.401, 27.430 y 11.683.

Coincido con la Dra. Gómez Teresa, que los Contadores necesitamos que los Consejos Profesionales de Ciencias Económicas regulen estas incumbencias, como lo hizo el CPCE Córdoba. Asimismo, se necesita de manera urgente una norma del Instituto Argentino de Normalización y Certificación (IRAM). La certificación podría constituir un elemento de prueba fundamental para acreditar, ante las Administraciones Tributarias o los Tribunales, la debida diligencia de la organización para cumplir con sus obligaciones, y así evitar sanciones, tanto administrativas como penales.²²

Más allá de ello, de acuerdo con el modelo de los tres filtros propuesto por Boehler C. y Montiel J.P., ellos plantean que la certificación por sí sola, no resulta capaz de bloquear cualquier intento de responsabilizar a una

persona jurídica.²³ Dicen que: *“Un sistema es adecuado en la medida en que goza de una solidez tal que solamente mediante sofisticadas maniobras de los delincuentes podría verse doblegado para impedir la comisión de un delito. Ello significa que la adecuación está sujeta a que el sistema cuente con los elementos requeridos por el tipo de riesgo ligado a la actividad, su dimensión y su capacidad económica y que ellos funcionen de tal manera que únicamente resulte vulnerable ante enormes esfuerzos defraudatorios. Bastaría entonces para eludir la sanción cumplir con los primeros dos filtros, pero ello todavía no podría dejar totalmente tranquila a la organización, pues podría existir un caldo de cultivo de ilicitudes residual que favorezca la aparición de comportamientos desviados. La eficacia del programa justamente tiene que ver con esto último, esto es, representa un plus en relación con la adecuación. La eficacia en un programa de compliance marca un salto cualitativo desde el estadio de buscar evadir sanciones a la prevención efectiva de delitos. Creemos que una organización que no ha internalizado profundamente la cultura ética y del cumplimiento en sus negocios nunca podrá eliminar completamente los riesgos de verse involucrada en ilicitudes.”*²⁴ Siendo este último, el tercer filtro que lo llaman behavioral compliance (cumplimiento conductual).

Según la Dra. Gómez Teresa:

“¿Qué es el Compliance Tributario?”

- *No es un escudo, pero es un remedio fiscal.*
- *Es una vacuna contra el dolo.*
- *Demuestra la diligencia debida empresaria, por ende, también es una vacuna contra la culpa.*

²³ Boehler, Carolina y Montiel, Juan Pablo. “¿Cómo testear la adecuación de un programa de compliance? Introducción al modelo de los tres filtros” en *Suplemento Penal N.º 2, LA LEY, 2022*. Página 37.

²⁴ Boehler, Carolina y Montiel, Juan Pablo. “¿Cómo testear la adecuación de un programa de compliance? Introducción al modelo de los tres filtros” en *Suplemento Penal N.º 2, LA LEY, 2022*. Página 50.

²² Gomez, T. Charla Virtual: Responsabilidad profesional del asesor fiscal. Su actuación en el compliance tributario. Uba Derecho. Curso de Posgrado Independiente Compliance Fiscal. (09/10/2023).

- *Es un due diligence profiling que podrá presentarse en la defensa ante las Administraciones Tributarias, el Tribunal Fiscal de la Nación, la Justicia en lo Penal Económico y la Justicia Federal.*

- *Necesitamos urgente regulación para nuestra matrícula.*²⁵

“Sus beneficios son:

- *Evitar las omisiones de presentación de declaraciones juradas o las presentaciones fuera de término.*

- *Evitar la incorrecta liquidación de los tributos.*

- *Evitar las omisiones de actuación como agente de retención/percepción.*

- *Evitar la apropiación indebida de retenciones impositivas y de seguridad social.*

- *Evitar la utilización de facturas apócrifas.*

- *Evitar el aumento de alícuota en el SIRCRESB. (Sistema de Recaudación y Control de Acreditaciones Bancarias).*

- *Disminuir la mala calificación en el SIPER (Sistema de Perfil de Riesgo).*

- *Evitar mala calificación del estado administrativo de la CUIT.*

- *Limitar la impugnación de gastos por improcedencia.*²⁶

Si un cliente nuestro logra evitar todo esto, o sin evitarlo logra demostrar que no hubo dolo o que no hubo culpa, me parece que el beneficio es muy importante.

En la Charla Virtual: Compliance Tributario organizada por Errepar del día 13 de mayo de 2021 con el Dr. Haddad Jorge y la Dra. Gómez Teresa, el Dr. Haddad concluye al cierre de la misma, *“que esto es un cambio de paradigma, que tenemos que ir poco a poco asumiéndolo, debemos interiorizarnos y empezar a cumplirlo, porque la situación del país, con la*

cantidad de impuestos que hay y con la superposición de inspecciones que tienen que afrontar los contribuyentes y sus asesores en la primera línea, un compliance que haga la empresa, a los profesionales y asesores, nos viene de anillo al dedo, porque nos están dando las pautas de cómo tenemos que actuar, qué elementos podemos tener en cuenta para poder llegar a hacer alguna defensa, o advertirles qué problemas podrían tener, además de tener los elementos en el momento y no rehacerlos 3 años después. Creo que vino para quedarse y realmente es un cambio de paradigma”. Por su parte, la Dra. Gómez Teresa, manifiesta coincidir con el Dr. Haddad Jorge *“en que es voluntario, a medida y sobre todo un elemento de prueba. Puedo aportar prueba en el TFN, puedo aportar prueba en la Cámara Contencioso, en la Justicia en lo Penal Económico”.*²⁷

En mi opinión como asesor contable de MiPyme del interior del país, además de estar de acuerdo con lo desarrollado en el presente trabajo, considero oportuno transmitir desde el ejercicio liberal de la profesión, que los contribuyentes deberán tomar seriamente conciencia de los riesgos fiscales a los cuales están expuestos, los cuales la mayoría desconoce ya que asumen una actitud reticente, de poca voluntad o apertura a escuchar al asesor y en algunos casos hasta de recibir el debido asesoramiento, minimizando los riesgos fiscales y sus efectos, rotulando al asesor de exagerado o extremista y eventualmente alarmista, para de esta forma tomar medidas al respecto. Los Consejos Profesionales de Ciencias Económicas del país, juegan un rol fundamental, tanto en la difusión, capacitación como en la regulación del Compliance Tributario en la matrícula.

²⁵ Gomez, T. Charla Virtual: Responsabilidad profesional del asesor fiscal. Su actuación en el compliance tributario. Uba Derecho. Curso de Posgrado Independiente Compliance Fiscal. (09/10/2023). Página 16.

²⁶ Gomez, T. Charla Virtual: Responsabilidad profesional del asesor fiscal. Su actuación en el compliance tributario. Uba Derecho. Curso de Posgrado Independiente Compliance Fiscal. (09/10/2023). Página 14.

²⁷ Dr. Haddad, J. (13 de 05 de 2021). Charla Virtual: Compliance Tributario. (T. Dra. Gomez, Entrevistador) ERREPAR. <https://www.youtube.com/watch?v=FscKYLE50sc&t=4315s>

EL COMPLIANCE OFFICER Y SU ROL COMO GARANTE EN EL DERECHO PENAL TRIBUTARIO

Joaquín Lago

I. Introducción

En la actualidad, el derecho penal económico tiene como finalidad proteger el interés económico general, mediante la prevención y sanción de delitos que ocurren en el ámbito empresarial. A su vez, la desregulación financiera suscitada a lo largo de los últimos años y el constante crecimiento de los grupos económicos han tenido como consecuencia un gran aumento de casos de corrupción y fraude empresarial, lo que ha quedado evidenciado en casos emblemáticos como el de la quiebra fraudulenta de la compañía “Enron”.

Ejemplos como el mencionado demuestran que la capacidad de las estructuras empresariales tradicionales para prevenir delitos ha quedado deslegitimada, todo lo cual trajo aparejado la posibilidad de desarrollar nuevos mecanismos de prevención de delitos en el seno de las propias firmas.

En este orden de ideas, los sistemas de *compliance* tienen por objetivo establecer mecanismos de prevención de conductas delictivas dentro de las empresas y delimitar la responsabilidad penal de las personas involucradas en ella. Ello así, puesto que la estructura de relaciones de una compañía conforma un ámbito propicio para diluir la responsabilidad de dichos intervinientes.

Sin embargo, la complejidad y especificidad de la actividad empresarial torna de imposible la aplicación de una política de *compliance* cuya regulación sea exclusivamente jurídica. Es por esto que se torna necesaria la participación de la propia firma en la adopción de medidas que ayuden a prevenir potenciales delitos.¹ Así es como encontramos que,

además de las leyes estatales, es necesario que exista a su vez una autorregulación por parte de la compañía mediante normas de conducta, códigos de ética y códigos de gobierno corporativo que tengan en cuenta todas las situaciones que se dan a diario en la compañía y que son ajenas al conocimiento del legislador.

Actualmente, en Argentina no existe una política general de *compliance*, aunque existen diversos cuerpos normativos que fueron receptando herramientas del derecho comparado que forman parte de un gran sistema de cumplimiento. Así, identificamos casos en los que las normas nacionales imponen cumplir con determinadas obligaciones que son mecanismos de *compliance*, tales como la responsabilidad de los administradores y síndicos (leyes 19.550, 26.831 y Código de Comercio), la de los oficiales de cumplimiento y de enlace (ley 25.246) y a los programas de integridad que deben tener las empresas que deseen contratar con el Estado (ley 27.401).

Ahora bien, adentrándonos en el ámbito del derecho penal, casos como el de “Enron”, “Siemens”, “Worldcom” o “Parmalat” demostraron que en el castigo de las personas jurídicas se representan todos los componentes de la pena: su contenido aflictivo material -daño corporal, restricción de derechos- y su contenido desvalorativo social, que las puede llevar a la ruina; ello, al punto de estar las mismas dispuestas a invertir en programas de cumplimiento para evitar esta posibilidad². En este sentido, los programas de

¹ Blumenberg, Axel-D. y García Moreno, Beatríz: “Retos prácticos de la implementación de programas de cumplimiento normativo”, en Mir Puig, Santiago; Corcoy Bidasolo, Mirentxu y Gómez Martín, Víctor (dirs.): Responsabilidad de la empresa y *compliance*. Programas de prevención,

detección y reacción penal, BdeF, Montevideo-Buenos Aires, 2014, p. 286.

² Martínez, Sebastián: “Teoría del delito y *compliance*”, en Castex, Francisco (dir.): Responsabilidad Penal de la Persona Jurídica y *compliance*, 2º edición actualizada y ampliada, Buenos Aires, Ad-hoc, 2019, pp. 115 y ss.

compliance poseen un claro fin de prevención³ y, a su vez, ayudan a resolver los problemas de imputación en la empresa⁴.

Así, se constituyen como la base de un sistema mixto de autorregulación regulada; es decir, la empresa genera disposiciones internas (códigos de ética, normas de conducta, etc.) para prevenir la comisión de delitos en su interior, junto con las normativas regulatorias del Estado que se ocupan de controlar que la organización de la compañía sea la adecuada respecto de aquellos fines preventivos⁵. Por lo tanto, para determinar la responsabilidad de la empresa, así como de los directivos, *compliance* y los restantes posibles intervinientes en los delitos debe tenerse en cuenta el diseño del programa, su implementación y el posterior control de la propia compañía⁶.

Teniendo ello en cuenta, en relación a la aplicación de estos programas de *compliance* al ámbito del derecho penal tributario, cabe resaltar en primer lugar que el *compliance* tributario no se encuentra especialmente previsto en la legislación argentina. Al respecto, Nercellas señala que no debe concebirse al mismo como un seguro frente a la acción penal sino como un programa en el que teniendo en cuenta los riesgos de la actividad concreta de la empresa, se establezcan requisitos y recomendaciones

para implementar un sistema de cumplimiento de las obligaciones fiscales y contables⁷.

Si bien nuestra normativa tributaria y penal tributaria no se refiere expresamente al *compliance*, podemos observar que, en principio, existe una relación de colaboración entre el contribuyente y el Estado, en la que el contribuyente interpreta la norma, la adapta a su caso en particular, gestiona los riesgos que acarrea su actividad y realiza los procesos internos para cumplir con lo allí dispuesto. De esta manera, el contribuyente presenta su declaración jurada y paga su impuesto, aunque luego dicha declaración jurada será controlada por el Estado.

Otra característica relevante también presente en el *compliance* tributario es la autorregulación o autocontrol, en tanto la ley penal tributaria le indica al contribuyente que debería tener reglas o procedimientos internos y ejercer una vigilancia sobre los que tengan participación en la administración de la empresa o que tengan injerencia en la determinación de los gravámenes.

De esta manera encontramos que, en nuestra normativa, se establece el cumplimiento normativo mediante la autodeterminación y la autorregulación para lograr una adecuada organización⁸. Sin perjuicio de lo hasta aquí expuesto, este gran sistema de cumplimiento argentino presenta algunas cuestiones importantes y potenciales problemáticas en términos de responsabilidad penal empresarial para la figura del *compliance officer*. El propósito de este trabajo será, entonces, abordar algunas de ellas, plantear posibles soluciones y, por último, aportar una reflexión general final.

II. Empresa, directivos y *compliance officer*, ¿quién es garante en términos de responsabilidad penal?

³ Silva Sánchez, Jesús-M.: "Deberes de vigilancia y *compliance* empresarial", en Kuhlen, Lothar; Montiel, Juan P.; Ortíz de Urbina Gimeno, Íñigo (dirs.): *Compliance y teoría del derecho penal*, Marcial Pons, Madrid, 2013, p. 100.

⁴ Sahan, Oliver: "Investigaciones empresariales internas de las perspectivas abogado", en Kuhlen, Lothar; Montiel, Juan P.; Ortíz de Urbina Gimeno, Íñigo (dirs.): *Compliance y teoría del derecho penal*, Marcial Pons, Madrid, 2013, p. 245.

⁵ Coca Vila, Ivó: "¿Programas de cumplimiento como forma de autorregulación regulada?", en Silva Sánchez, Jesús-M.: *Criminalidad de empresa y compliance. Prevención y reacciones corporativas*, Atelier, Barcelona, 2013, pp. 43 y ss.

⁶ Haddad, Jorge: "Introducción al *compliance* tributario", Thomson Reuters-La Ley, Buenos Aires, 2019, pp. 27-36.

⁷ Nercellas, Marta: "*Tax Compliance*", Impuestos. Doctrina Penal Tributaria y Económica, Errepar, 2019.

⁸ Kuhlen, Lothar: "*Compliance y teoría del derecho penal. Cuestiones fundamentales de compliance y derecho penal*", Marcial Pons, Madrid, 2013, pp. 51-76.

La implementación de la responsabilidad penal de las personas jurídicas en un mundo cada vez más globalizado en materia económica implicó un cambio radical en nuestro sistema. Ahora bien, debe tenerse presente que el tipo subjetivo del delito requiere del conocimiento para la atribución de responsabilidad y, en muchos casos, resulta difícil de probar que el obrar de una persona fue despojado de ese conocimiento. Al respecto, Robiglio señala que los conocimientos técnico-profesionales no son intrascendentes a los fines de concretarse una imputación penal por un delito. De esta manera, el apego a un programa de *compliance* constituye una herramienta de gran valor para el análisis de atribución de responsabilidad en esos casos⁹.

En este orden de ideas, la responsabilidad de estos profesionales en el rol de *compliance officer* se presenta como una gran cuestión a analizar. Al respecto, una sentencia del Tribunal Supremo de Alemania con fecha 17/07/2009 señaló que los *compliance officers* tienen una posición de garantía en materia de responsabilidad y que es a ellos a quienes les incumbe el deber de impedir que los empleados cometan delitos dentro de la empresa. Cabe destacarse que en Argentina no existe una norma en el Código Penal que asimile la omisión de actuar a la acción. La posición de garantía se encuentra destinada a determinar la autoría y, particularmente en el Régimen Penal Tributario, dado que se requiere una especial condición en el autor, un contador que se desempeñe como *compliance officer* no puede asumir tal carácter. De esta manera, el *compliance officer* no es responsable de la estructura ni de la organización de la empresa y no puede modificar esos aspectos ni siquiera sobre la base de sus propias competencias, teniendo la posición de garante el órgano de administración de dicha empresa. En suma, la

función del *compliance officer* culmina con el reporte de la información recabada al órgano de administración o alta dirección de la sociedad. Esto no obsta a que, si la organización comete un delito, se analice su grado de participación y si tuvo un obrar doloso.

A su vez, la posición de garante del *compliance officer* en términos de responsabilidad penal empresarial trae aparejada ciertas dificultades a la hora de determinar la posible imputación de los altos directivos de una empresa en estos casos. A continuación, expondré una alternativa posible de modelo de imputación, a los fines de hacer frente a estas problemáticas.

En primer lugar, cabe señalar que es posible dividir las posiciones de garante según su contenido en:

- Garantes de protección: aquellas dirigidas a la protección de determinados bienes jurídicos o intereses frente a los peligros que la amenacen; y

- Garantes de control o funcionamiento: aquellas que buscan evitar las amenazas que provengan de una fuente de peligro determinado.

Todo aquel que produce riesgos (como las empresas en el ámbito del derecho penal empresarial) es garante de gestionar los mismos de forma tal que no superen el umbral de su permisibilidad¹⁰. Sin embargo, no todos aquellos que resultan potenciales garantes responden siempre en todos los casos. Esto es una decisión de política criminal discrecional del legislador. El problema radica en que, si se decide afirmar que las personas jurídicas pueden responder penalmente, se está afirmando, al mismo tiempo, que las empresas -en esos casos- poseen una posición de garantía.

Entonces, ¿la posición de garante de la empresa como titular de riesgos desplaza a la

⁹ Robiglio, Carolina: "Delitos cometidos en empresas: utilidad de los programas de cumplimiento para la determinación de los autores y partícipes individuales", LL, Supl. Esp. *Compliance*, 18/05/2018.

¹⁰ Pérez Sasso, Christian y Martínez, Sebastián: "La responsabilidad penal de los altos directivos de la persona jurídica en el derecho penal económico y de la empresa", en Castex, Francisco (dir.): *Responsabilidad Penal de la Persona Jurídica y Compliance*, 2° edición actualizada y ampliada, Buenos Aires, Ad-hoc, 2019, pp. 259 y ss.

del directivo? Cabe destacar que estamos hablando de la empresa frente a terceros y no del deber de protección o custodia que el directivo puede llegar a tener internamente frente a la empresa.

Si se llegara a esta conclusión, nos encontraríamos frente a ciertas lagunas de punibilidad. Ello así, toda vez que el socio perdería su calidad de titular de la posición de garante originaria (quedándole un deber de garante delegado mucho más limitado), y porque se beneficiaría con la intervención del *compliance officer*, quien sería un delegado de la empresa y no de él, por lo que no respondería por las acciones y omisiones penalmente relevantes que este pudiera llevar a cabo.

Esta alternativa presenta un problema: no es tan claro que la empresa sea la garante última de sus propios riesgos. Si bien la persona jurídica es la titular de los riesgos que crea, los altos directivos son los que, a su vez, crean a la persona jurídica y quienes poseen las riendas de su conducción. A su vez, el alto directivo es tal justamente porque la existencia misma de la persona jurídica le concede esa calidad.

Esta imposibilidad de distinguir si el riesgo lo crea la empresa o los altos directivos lleva a pensar que los dos podrían ser considerados garantes recíprocos de vigilancia de una fuente de peligro (más allá de que formalmente la ley luego le pueda atribuir algunos deberes y facultades a uno u otra).

De esta manera, empresa y empresario serían garantes entre sí y frente a los demás integrantes de la persona jurídica si al importar su posición adquieren la inevitable asunción de un deber de neutralizar los riesgos que provienen del otro/a.

Personalmente entiendo que la implementación de esta postura implicaría una mejor capacidad de rendimiento político-criminal, ya que evita cualquier tipo de laguna de punibilidad. Este criterio, además, es coincidente con el espíritu mismo del derecho penal empresarial y los programas de cumplimiento, que exigen el mayor esfuerzo por parte de todos los responsables de la administración societaria para evitar la concreción de riesgos no permitidos. Ello así

toda vez que, como señala Corcoy, “la existencia de un *compliance* y la delegación de competencias en una persona hay que ponerla en relación con el papel que juegan los administradores de la empresa y sus altos cargos. Se pretende que este sector de la empresa se involucre de manera activa con la supervisión (...) del sistema de control que adopte la empresa”¹¹.

En coincidencia con esto, las *US Federal Sentencing Guidelines for Organizations (FSGO)*, luego de reconocer la responsabilidad penal de las personas jurídicas, disponen: “a) los directivos de la organización deberán tener conocimiento del contenido y la ejecución del programa ético y de cumplimiento, y deberán ejercer una supervisión razonable con respecto a la implementación y efectividad del programa ético y de cumplimiento; b) el personal de alta dirección de la organización deberá asegurarse de que la organización tiene un programa ético y de cumplimiento efectivo, tal como se describe en esta directriz. Deberá asignarse una responsabilidad genérica por el programa ético y de cumplimiento efectivo a determinado(s) individuo(s) dentro del personal de alta dirección; c) deberá delegarse a determinado(s) individuos dentro de la organización la responsabilidad por la ejecución diaria del programa ético y de cumplimiento efectivo. Los individuos que respondan de la ejecución deberán dar cuentas diariamente al personal de alta dirección y, en su caso, a la directiva o a un comité de la directiva, en torno a la efectividad del programa ético y de cumplimiento. Para desempeñar dicha responsabilidad se dotará al individuo de los recursos adecuados, la autoridad apropiada y el acceso directo a la directiva o al comité de la directiva”.

De esta forma podemos ver que la responsabilidad penal de las personas

¹¹ Lascurain Sánchez, Juan A.: “Salvar al oficial Ryan (sobre la responsabilidad penal del oficial de cumplimiento)”, en Mir Puig, Santiago; Corcoy Bidasolo, Mirentxu y Gómez Martín, Víctor (dirs.): *Responsabilidad de la empresa y compliance. Programas de prevención, detección y reacción penal*, BdeF, Montevideo-Buenos Aires, 2014, pp. 307 y ss.

jurídicas no fue concebida para excluir la responsabilidad penal de los socios, así como también podemos ver que la coautoría y las reglas de participación no excluyen la responsabilidad penal del autor en los casos del derecho penal tradicional, aunque inevitablemente tenga tal incidencia en algunos supuestos concretos.

Por último, cabe mencionar que este criterio resulta el que mejor se corresponde con lo dispuesto por el art. 304 del C.P., en tanto abarca todas las posibles situaciones allí mencionadas.

De seguirse este criterio, entonces, la primera consecuencia sería la exclusión de cualquier laguna de punibilidad que se pueda fundar en la inexistencia de una posición de garantía por parte de la empresa o el directivo de alto rango. Sin embargo, habría que distinguir los límites de una y otra posición, conforme los mandatos legales específicos de cada supuesto.

En este orden de ideas, cabría pensar que el *compliance officer* es garante delegado, pero de la empresa, no del socio. En efecto, es a la empresa (en tanto posee responsabilidad penal) a quien le compete principalmente la designación del *compliance officer* que se va a desempeñar dentro de su estructura. La persona jurídica, además, será la única que se puede beneficiar con la exención de responsabilidad que puede importar el obrar diligente de aquél, y quien afrontará los costos económicos de los sistemas de cumplimiento.

Por otra parte, como no es el socio, sino la empresa, la que delega la posición de garante en cabeza del *compliance officer*, el alto directivo podrá desligarse de la gestión de algunos riesgos en favor de este último, pero en algunas tareas (como la de seleccionar el personal inferior), existirá un deber concurrente del *compliance officer* y del directivo, como consecuencia de su independiente fuente de actuación.

Ahora bien, el ámbito de competencias de la empresa es más amplio que la del socio, pero esto no se reduce a la de este que reconoce una fuente de deber de actuación autónoma, entre las que se cuenta el deber de evitar que

dentro de su esfera de competencias interempresarial se cometa alguna conducta disvaliosa. Recíprocamente, la empresa deberá velar que los socios no la empleen para generar riesgos no permitidos.

Por lo demás, entiendo que las reglas de delegación y vigilancia se mantienen vigentes, aunque se podría discutir si a la empresa no le competen algunas específicas que no le corresponderían al directivo (como la de vigilar que no se concreten riesgos no permitidos en su nombre u obtener un beneficio de ellos, al margen de la mera prohibición de intervenir en la producción de tales sucesos, que también les corresponde a los altos directivos, por citar algunos ejemplos).

III. Acerca de las posibles lagunas de punibilidad respecto del *compliance officer*:

Sabido es que, en caso de producirse una infracción por parte de la empresa, la responsabilidad se extenderá a los directivos, por lo que ellos son los responsables de controlar que se cumpla la regulación interna y externa y evaluar los riesgos de la gestión.

En tal sentido, respecto de si el empresario se encuentra en una posición de garante que lo obliga a impedir la comisión de delitos por parte de sus subordinados, Robles Planas ha sostenido que *“el empresario tiene el deber de evitar los cursos lesivos que surgen de la actividad empresarial. La idea básica que fundamenta la posición de garantía de los órganos de dirección de la empresa reside en que con el establecimiento de la organización el empresario asume el compromiso de contener aquellos riesgos que de la misma vayan surgiendo para los bienes jurídicos”*¹².

Es a partir de la delegación de funciones que realiza el empresario al *compliance officer* (en especial las funciones de control, vigilancia, supervisión y de información), desde donde parte su posición de garante, para el caso de

¹² Robles Planas, Ricardo: “El responsable de cumplimiento (*compliance officer*) ante el derecho penal”, en Silva Sánchez, Jesús-M. (dir.): *Criminalidad de la empresa y compliance officer. Prevención y reacciones corporativas*, Atelier, Barcelona, 2013, p. 322.

que el órgano de dirección de la sociedad así lo decida¹³.

Por lo tanto, considero que el *compliance officer* es garante por delegación porque dicho rol le viene provisto no por los socios, sino por la misma empresa. Es ella la que debe designar al *compliance officer*, asignarle tareas y soportar los gastos que eso implique. A su vez, la compañía será la principal favorecida de la atenuación de responsabilidad o la impunidad frente a un eventual reproche penal en caso de contar con un *compliance officer* efectivo.

Al respecto, cabe resaltar que, en la legislación argentina, existe un sistema de doble imputación: por un lado, encontramos la responsabilidad de las personas físicas y, por el otro, la de las personas jurídicas. Esto ayuda a diferenciar en cada caso si el delito se produjo por el accionar de los dependientes de la empresa o si, en cambio, por el obrar de la propia sociedad al haber fallado en los controles o incluso por haberlos evitado (al no organizarse adecuadamente) o bien, por responsabilidades compartidas.

Supongamos que nos encontramos frente a un caso tipificado en la figura del delito de evasión tributaria, el cual se encuentra regulado en el ordenamiento penal argentino, en la ley 24.769, norma que luego de modificada incorporó la responsabilidad de las personas jurídicas en su art. 14, ¿resulta distinto el injusto del directivo al de la empresa? Cabe destacarse que el primero responde por la evasión que favorece a la empresa y el segundo por no haber evitado que su directivo evadiera en su favor. Asimismo, debemos tener en cuenta que el empresario obtiene un rédito económico como consecuencia del delito de la empresa.

La respuesta a este interrogante, en una primera mirada, debería ser que no. Ello, toda vez que la empresa -que es la que comete el

delito- reúne la condición especial exigida por el tipo penal; es decir, la empresa es el *intraeus* que debe responder por el acto ilícito producido y, por lo tanto, también lo hará el partícipe inductor. Esta solución se aplicaría satisfactoriamente con nuestra legislación, en la que -como ya se ha dicho- rige un modelo de autorresponsabilidad de la persona jurídica.

Ahora bien, si la medida de la responsabilidad del *compliance officer* es la del *extraneus*, en tanto carece de las condiciones especiales, ¿esto se modifica por ser el encargado de vigilar que los empleados (también *extraneus*) cometan delitos? ¿Podría considerarse que también se le delega el lugar de *intraeus*?

Por otro lado, en caso de que consideráramos que el directivo instrumentaliza a la empresa para evadir, podríamos pensar al primero como autor mediato, pero el problema radica en que ahora la condición especial requerida la tiene la empresa y por tanto el directivo no podrá tener ese papel. Sin embargo, si incorporáramos al *compliance* y mantenemos la figura del “actuar en lugar del otro” que en la ley penal tributaria argentina existe, cabría pensar en dos *intraeus* (la empresa y el directivo) y dos *extraneus* (*compliance* y empleados). Esta idea podría solucionar cabalmente la mayor parte de las lagunas de punibilidad reseñadas.

En este orden de ideas, teniendo un excelente *compliance officer*, si así y todo se diera un caso de evasión, la empresa no respondería. Y si no contáramos con la fórmula del “actuar en lugar de otro”, ¿qué pasaría con el directivo? ¿Quedaría impune también?

Supongamos que en una empresa en la que sus directivos hicieron bien sus tareas de control y vigilancia, el departamento contable junto con un proveedor utiliza facturas falsas para desgravar IVA y, de esa forma, evadir. Bajo la fórmula del “actuar en lugar del otro”, pero sin responsabilidad de las personas jurídicas, la cuestión terminaría en atipicidad, toda vez que uno de los sujetos obligados (la empresa) no responde y el otro (el directivo) cumplió con sus deberes. Recordemos que, tal

¹³ Dopico Gómez-Aller, Jacobo: “Posición de garante del *compliance officer* por infracción del deber de control: una aproximación tópica”, en Mir Puig, Santiago; Corcoy Bidasolo, Mirentxu y Gómez Martín, Víctor (dirs.): Responsabilidad de la empresa y *compliance*. Programas de prevención, detección y reacción penal, BdeF, Montevideo-Buenos Aires, 2014, pp. 344 y ss.

y como manifesté anteriormente, el contador no cuenta con las condiciones especiales.

Ahora bien, incorporando la responsabilidad de la empresa y la figura del *compliance officer*, la solución cambia. De esta manera, considero que responde la firma por ser el sujeto obligado y, a su vez también, el *compliance officer* y el contador como partícipes necesarios de la maniobra. En cuanto al directivo, este quedaría impune ya que su negligencia no puede ser perseguida penalmente.

Así, vemos que con el auge de la responsabilidad penal empresarial y la figura del *compliance officer*, nos encontramos con posibles soluciones para las lagunas de punibilidad relatadas que, sobre todo, facilitarían la tarea para resolver los inconvenientes que solemos enfrentar en materia probatoria al intentar asignar responsabilidades jurídico-penales a cada uno de los intervinientes en este tipo de delitos. Al respecto, entonces, resultará clave determinar estas cuestiones para que la parte acusadora del proceso sepa con exactitud aquello que tiene que probar y la defensa aquello de lo que exculparse.

En este nuevo contexto, tal y como se ha visto, aparecen nuevas preguntas y algunas dificultades, por lo que considero adecuada la idea de instar a la realización de una legislación integral más clara que permita separar bien las competencias y responsabilidades de todos los sujetos mencionados, evitando la existencia de lagunas y de excesos de punibilidad. En consecuencia, personalmente entiendo que el desafío radicará en proponer reformas legislativas que vayan en consonancia con estos interrogantes.

IV. Conclusiones y reflexiones generales:

De todo lo expuesto podemos concluir que, al reconocerse que las empresas responden penalmente, se está afirmando que éstas tienen una posición de garante propia y autónoma, consagrándose un modelo de autorresponsabilidad de la persona jurídica, en vez de uno de tipo vicarial. En este contexto,

personalmente creo que podría reflexionarse en torno a un esquema según el cual el directivo de la entidad también tiene un deber de garante propio y autónomo, concurrente pero distinto al de la empresa y con alcances diferentes. En esta distribución de posesiones de garantía, el *compliance officer* sería un garante por delegación, pero de la persona jurídica (no del directivo de la sociedad).

Ahora bien, si en nuestro sistema legal los programas de cumplimiento y la capacidad económica de la entidad sirven para determinar la pena, el *compliance* integra la culpabilidad de la persona jurídica. De esta manera, aquellas empresas que son tan pequeñas que no pueden soportar un programa de cumplimiento con un *compliance officer* serían inimputables. De la misma forma, aquellas empresas que se valieran de otras pequeñas podrían ser autores mediatos de las defraudaciones llevadas a cabo por este tipo de firmas.

En virtud de todo lo expuesto y a modo de reflexión final, caben tener presentes las palabras del Dr. Borinsky, quien señala que una de las principales causas de la evasión fiscal radica en la ausencia de una verdadera conciencia tributaria individual y colectiva, motivada por la imagen que la comunidad tiene del Estado y la percepción frente a la imparcialidad en sus gastos e inversiones, al no tener conocimiento de los programas de gobierno y de las políticas de redistribución del ingreso. Borinsky manifiesta que un individuo pagará sus impuestos en la medida en que crea que el cumplimiento es la norma social. Por el contrario, si el incumplimiento llega a ser lo común, entonces la norma social desaparecerá y la evasión aumentará¹⁴.

Para que el cumplimiento sea la norma social, debe existir confianza y transparencia en la relación tributaria, los cuales deberán constituirse como los pilares fundamentales para gestar la relación de colaboración Fisco-contribuyente. En este sentido, el *compliance* tributario puede lograr esos

¹⁴ Borinsky, Mariano: "Las razones de la evasión fiscal", Bs. As., 17/02/2019, disponible en [Infobae](#) [Fecha de consulta: 22/12/2023].

objetivos, pero la transparencia y confianza debe ser mutua:

- El contribuyente debería subordinarse a la norma, gestionar sus riesgos tributarios y realizar un procedimiento de autocontrol interno permanente y con una mayor apertura de su información en la Administración; y
- El Estado debería dedicar recursos y estructura para tener una interrelación permanente con los contribuyentes profundizando sus canales de comunicación, promoviendo el cumplimiento voluntario de la norma.

Por último, dada la presión tributaria y el contexto económico adverso que caracteriza a nuestro país, considero que se deberían enfocar los esfuerzos y recursos en promover la práctica del *compliance* en materia tributaria, el cual, si bien no asegura el cumplimiento tributario, podría contribuir a que, tal como dispone la Constitución Nacional, el derecho penal actúe de manera subsidiaria y en última instancia.

EL CONTADOR PÚBLICO INDEPENDIENTE COMO USUARIO DEL COMPLIANCE

Monica A. Majchrzak

I. Introducción

Los Estados tienen como toda entidad un presupuesto finito para atender sus necesidades, siendo habitualmente la principal fuente de ingresos los tributos. A dichos efectos, han establecido normas fiscales, de manera de recaudar de diferentes maneras los fondos que le son imprescindibles para su subsistencia.

No escapa a nadie que desde el surgimiento de los tributos, ha existido la voluntad de los contribuyentes de que el monto de dicha imposición resulte lo menos gravosa posible para sus patrimonios personales, ya sea intentando utilizando formas que les permita buscar nichos ajenos a la imposición o que les imponga las tasas más reducidas posibles, o bien reduciendo su impacto con la obtención de beneficios fiscales o tratamientos diferenciados, ya sea económicos o financieros.

Para ello, no sólo se aplican figuras elusivas de la imposición, también se llega incluso a casos de evasión de los tributos, es decir se pasa de las formas más respetuosas de la normativa (que aprovechan lagunas o formas nuevas no previstas en la ley o disposiciones con interpretaciones contradictorias), a situaciones culposas (por negligencia o error), y otras francamente delictivas (evasión, defraudación, utilización indebida de beneficios fiscales).

No olvidemos también que los Estados como ente ideal, están compuestos por personas que trabajan en dicho ente, con distintas funciones y grados de responsabilidad, cuyo desempeño puede ser similar al de los contribuyentes: desde el que cumple cabalmente sus funciones, hasta el delincuente que utiliza su cargo para obtener un beneficio personal “vendiendo” su influencia o servicios: el funcionario corrupto.

Los Estados, en su intención de minimizar la influencia de evasores y corruptos en la recaudación fiscal, ha establecido normativas

no sólo que determinen el tributo debido, sino también regulaciones respecto de deberes de información y colaboración, no sólo a los contribuyentes, sino también a personas ajenas a la relación fisco-contribuyente.

La complejidad de los negocios y de estas normativas han hecho surgir la profesión de Contador Público, carrera universitaria que incluye aspectos contables, administrativos, económicos y de derecho, regulada en nuestro país por leyes locales – tanto en sus aspectos de incumbencias como de ética profesional –, lo que ha hecho necesaria la creación de una entidad de grado superior (la Federación Argentina de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas -FAPCE), que intenta unificar las regulaciones profesionales.

El contador público en Argentina tiene varias incumbencias profesionales, que tal como los negocios y los requerimientos estatales se han ido modificando, incluyendo entre otras las de asesor fiscal y auditor de estados contables.

La FAPCE había emitido un estudio sobre las funciones y responsabilidades del Contador Público en marzo de 2004 en respuesta a la publicación en el BO de la ley 25.874, el que fue revisado y actualmente como Resolución JG 575/20 ha intentado resumir los roles/tareas/responsabilidades del Contador Público, como consecuencia de la incorporación a la normativa penal tributaria de las figuras de “concurancia” y de la “asociación ilícita fiscal”, y la jurisprudencia recaída respecto de la actuación profesional frente a la normativa vinculada al Procedimiento Tributaria, el régimen Penal Tributario y Previsional y más recientemente la Ley 27.401 de Responsabilidad Penal de las personas jurídicas privadas. (1)

Paralelamente a esta situación, en el mundo ha surgido a partir del siglo XX la función de Compliance, en un primer lugar

como respuesta a la necesidad de luchar contra las mafias, la corrupción y el blanqueo de capitales.

Hoy, el Compliance ha evolucionado, y se ha ido a su vez especializando, así es como hoy podemos hablar de un “Compliance Fiscal”.

La pregunta es, ¿el Contador Público independiente, titular de un pequeño estudio – que tal vez trabaja en forma autónoma con un ayudante – necesita implementar un Compliance en su estudio como usuario del mismo?

II. El compliance

El Compliance podemos definirlo como el *conjunto de procedimientos y buenas prácticas adoptados por las organizaciones para identificar y clasificar los riesgos operativos y legales a los que se enfrentan y establecer mecanismos internos de prevención, gestión, control y la reacción frente a los mismos* (2)

Es decir, el Compliance, a través de sus métodos, trata de responder a las necesidades de la empresa de garantizar que sus directivos y empleados -que la representan y cuyas acciones se traducen en distintos grados de responsabilidad del ente frente a la sociedad- cumplan con la normativa vigente a nivel legal, interna, comercial y Códigos de Ética.

Para ello debe, a través del análisis de riesgo y oportunidades IDENTIFICAR, PREVENIR, GESTIONAR Y DAR RESPUESTA , a las diversas situaciones a las que se enfrenta en el quehacer diario, lo que implica en primer medida realmente CONOCER A LA EMPRESA.

La decisión empresarial de aplicar una política de compliance -a veces más voluntaria y otras impuesta de alguna manera por entes reguladores de la actividad- es el punto de partida para comenzar con este cambio en la cultura organizacional, que no solamente haga una declaración de compromisos y principios, sino que diseñe el programa de compliance adecuado y adaptado a su empresa, cumpla

con sus directivas y aplique las respuestas correctivas a las conductas desarrolladas.

Sin este compromiso real del “Gobierno Corporativo” el compliance sólo es documento más que sólo servirá para cumplir con alguna imposición regulatoria o como intento de excusa de responsabilidad frente a algún reproche penal, pero lejos de su intención de minimizar la responsabilidad frente a la sociedad y el medio ambiente, mediante un comportamiento ético y transparente.¹

Este tema no es nuevo, si bien han ido evolucionando a través del tiempo las regulaciones, valores, conceptos y la aplicación práctica.

En nuestro país, en el ámbito del Derecho Comercial por ejemplo, ya se contaba con algunos atisbos de estos aspectos, si bien carecía de una aproximación más estructurada ante las diversas situaciones que se iban presentando.

Tal como expone Pancolini, ya en el Código de Comercio – a través de la normativa sobre el Comerciante – o la Ley de Sociedades Comerciales, ya se hablaba del “buen hombre de negocios” como parámetro para la atribución de responsabilidad. (2).

Ya en el siglo XXI, la Comisión Nacional de Valores, a través de las Resoluciones sobre Gobierno Societario, incorpora y profundiza los conceptos de transparencia y gobierno corporativo (3).

También avanza sobre conceptos como “Criterio de Independencia de los Directores”² y los lineamientos del Buen Gobierno Corporativas para empresas de participación estatal mayoritaria³ (2).

En el ámbito Penal, recién en el año 2011 a través de la reforma realizada por la Ley 26.735 a la Ley 24.769, se incorporó como sujeto punible a las personas jurídicas, zanjando así discusiones doctrinarias y jurisprudenciales al respecto, y introduciendo -sin decirlo específicamente- al Compliance

¹ Cfr. Evolución del concepto de RSE contenido en las normas ISO 26000.

² Conf Res (CNV) 730/18

³ Conf. Dec. Adm (CNV) 85/2018

como hoy lo conocemos, en la esfera del Derecho Argentino.

Tal como afirma Haddad, *“Consecuencia de lo expuesto es que, sin que la doctrina, la jurisprudencia (y me animo a pensar los propios legisladores) lo supieran, estaban instalando los conceptos básicos del Compliance”*. (4).

Y más adelante afirma, *“Sin embargo, para la generalidad de los titulares o ejecutivos de empresas nacionales grandes o medianas, sean o no proveedores del Estado, en nada se estaba advirtiendo sobre la necesidad de un cambio de paradigma en las relaciones internas de la empresa, y fundamentalmente, en lo que respecta a las buenas prácticas en estas.*

Estas buenas prácticas, como veremos, no solamente se agotan con un código de ética, que puede o no existir, sino con un sistema de prevención, detección, gestión y control de los riesgos de cometer incumplimientos en las organizaciones y su neutralización mediante la aplicación de buenas prácticas de gestión y actuación...”

Al analizar “El compliance como cambio de paradigma de las empresas”, Haddad recalca que con certificar un programa de Compliance penal no resulta suficiente, pues debería acreditar el cumplimiento de la normativa que surge del programa en forma indubitable, a fin de poder invocar el art. 9⁴ liberando a la persona jurídica y al “hombre de negocios” de cualquier escenario penal. “El estar detenido, para un “hombre de negocios”, no solo es una situación impensada, sino que afecta su buen nombre y honor y el de la empresa en la cual es dueño o ejecutivo.” (4)

En el mismo libro, Haddad propone crear en Argentina un Compliance Tributario formal, es decir la necesidad de contar con una norma IRAM que establezca el Compliance tributario, puesto que con la cantidad de tributos e informes de colaboración a entregar a los organismos de recaudación -nacionales, provinciales y municipales – con constantes modificaciones

la situación en la que se encuentra el contribuyente y sus asesores impositivos es de una indefensión total.

Según el Vademecum 2023 de tributos publicado por el IARAF, recaen sobre una PYME, alrededor de 33 tributos y 24 regímenes de retención, percepción e información. En el caso de las personas, según el perfil de ellas, pueden llegar a estar sujetas entre 23 y 48 tributos, de los cuales un 56% son de origen nacional, 15% son de origen provincial y el 29% son de origen municipal. (5).

El Compliance Tributario propuesto por Haddad resulta entonces una conveniencia y no una carga más para los contribuyentes: se expone en el programa la forma de actuar, los requisitos normativos y extra normativos o voluntarios (los no obligatorios) que se compromete a realizar en su organización el área de administración de impuestos.... No es una auditoría contable ni impositiva. El compliance es la prevención, detección y gestión del incidente que ocasiona el problema, o posible problema, lo que queda demostrado como se trata de evitar. (4)

La principal consecuencia que surgirá de su confección y cumplimiento, será no sólo exponer la reiteración de actividades y cargas a los contribuyentes que se superponen como si cada jurisdicción tributaria funcionara como un territorio independiente, sino el ser en la práctica un “buen contribuyente”, es decir, expondrá la actuación de buena fe y la inexistencia de ardid o engaño en su actuación y en la relación con los organismos recaudadores.

III. El contador público independiente

III.1. Funciones

En todo este complejo mundo de la tributación y la atribución de reproches a la conducta, tanto de características administrativas como penales, no sólo interviene el “Contribuyente” y el “Fisco”. Hay otro actor que a través de las disposiciones normativas y las interpretaciones jurisprudenciales, ha tomado relevancia: el Contador.

⁴ Ley 27401, art. 9, “Exención de pena”

La actividad del Contador Público no es fácil: para cumplir su trabajo como “buen profesional” – y máxime si se dedica a la asesoría fiscal – no sólo debe estar al tanto del cambiante y complejo mundo de la normativa tributaria y sus derivaciones penales, sino también de las normas que regulan su profesión -Ley 20.488 y sus regulaciones provinciales, que se intenta normalizar a través de la FACPCE-

Así las cosas, la FAPCE ha tratado de sintetizar en la hoy Resolución JG 575/20 las funciones y responsabilidades del Contador Público, de manera de que el Poder Judicial, los organismos de recaudación, los organismos de control, los matriculados y la opinión pública en general, tomen conocimiento de las normas que regulan el marco profesional y su adecuación frente a posibles responsabilidades en materia penal y se difunda asimismo la naturaleza y alcances de una serie de servicios que prestan los Contadores Públicos, para que haya una más clara y adecuada comprensión al respecto por la comunidad en general y los poderes públicos en particular de las incumbencias profesionales. (1).

Las incumbencias profesionales del Contador Público se encuentran detalladas en el art. 13 de la Ley 20488.

De allí podemos observar dos grandes grupos de incumbencias : la materia económica y contable – que incluye la función de Auditor, Asesor y Liquidador, en toda cuestión económica, financiera y contable – y la materia judicial – como Síndico Concursal, Perito, Liquidador o Interventor-

En consecuencia, la labor profesional no sólo implica responsabilidad profesional, sino también atender a las posibles consecuencias de acciones u omisiones que deriven de cualquiera de los servicios requeridos, las responsabilidades que le caben con orden a la legislación civil, comercial y penal, así como las administrativas especiales (aquellas fijadas por normas administrativas para algunas actividades propias del poder de policía del Estado, como las del sistema financiero y de la actividad aseguradora, por ejemplo) y las

normas éticas, reguladas por los respectivos Consejos Profesionales.

Tal como refiere la Resolución de la FAPCE, Las principales actividades de un contador público independiente, enmarcadas en las incumbencias profesionales legales antes citadas, son:

- Auditor (en el sentido más amplio del término)
- Síndico societario.
- Actuación en la justicia como síndico concursal, perito (de parte, oficial, de oficio), interventor, administrador, perito partidor, consultor técnico, averías y siniestros (judicial o extrajudicial).
- Consultor o asesor técnico impositivo o previsional.
- Liquidador impositivo (ejemplo: preparación de las declaraciones juradas en base a información proporcionada por el usuario de los servicios profesionales).
- Tercerización de servicios (liquidación de remuneraciones, teneduría de libros, prestación de servicios administrativos, etc.).
- Revisor externo independiente con la habilitación de la Unidad de Información Financiera (UIF).

Como resultado de estas actividades, el Contador Público Independiente tiene responsabilidades de diversa naturaleza, que no se limita a la responsabilidad legal profesional y solidaridad patrimonial, sino también a sus distintos aspectos vinculados a la materia comercial, tributaria, penal y penal tributaria, puesto que cada una de ellas tutela intereses distintos y con consecuencias no uniformes para el profesional.

Agrava el correcto ejercicio profesional el dictado de la Ley N° 27.482 (Código Procesal Penal Federal) que legisló, más precisamente en su artículo 237, la obligación de denuncia, por parte de los contadores, respecto de los —casos de fraude, evasión impositiva, lavado de activos, trata y explotación de personas, estableciendo, in fine del citado artículo que: —En todos estos casos la denuncia no será obligatoria si razonablemente pudiera acarrear la persecución penal propia, la del

cónyuge, conviviente o pariente dentro del cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad, o cuando los hechos hubiesen sido conocidos bajo secreto profesional. (1).

En esta línea, la responsabilidad del auditor externo en materia de prevención de lavado de activos y financiamiento del terrorismo, como sujeto obligado por la Ley 25246 también afecta la actividad profesional. En función de la Resolución N° 65/2011 de la UIF, la FACPCE dictó la Resolución N° 420/2011 que se convirtió en norma profesional obligatoria en las veinticuatro jurisdicciones que en forma paulatina la pusieron en vigencia, lo que fue aceptado expresamente por la UIF.

Como tema trascendente, queda derogado el secreto profesional en el caso de que un auditor externo o síndico societario determine conforme singulares procedimientos a los que está obligado, que calificó como sospechosa a una operación inusual de su cliente, debiendo guardar reserva ante su cliente y cualquier otro tercero y reportarla a la UIF mediante un reporte de operación sospechosa (ROS). (1).

III.2. La responsabilidad

2.A. Aspectos Generales

Tal como vimos, la actividad profesional del Contador Público, se encuentra regulada y atravesada por una multitud de normativas de distinta materia, nivel jerárquico y origen.

Así podemos a grandes rasgos identificar:

- a) Responsabilidad Funcional
 1. Responsabilidad en la función administrativa-contable
 2. Responsabilidad como Auditor externo o Síndico Societario
 3. Responsabilidad como Asesor Fiscal
 4. Responsabilidad como Síndico en Concursos Preventivos y Quiebras
 5. Responsabilidad en la función pública
- b) Responsabilidad por tipo de regulación
 1. Responsabilidad Ética
 2. Responsabilidad Social
 3. Responsabilidad administrativa en el cumplimiento de regulaciones en materia de lavado de activos y financiamiento del terrorismo

4. Responsabilidad Civil
5. Responsabilidad Penal

Excede ampliamente el marco de este trabajo el analizar cada una de ellas, pero vamos a ver que se interrelacionan continuamente, y tanto la doctrina como la jurisprudencia han colaborado a veces a enredar aún más este conglomerado de responsabilidades.

En el análisis que realizaré a continuación, me abocaré a tratar específicamente el rol del Contador como Asesor Fiscal y su vinculación con el Compliance.

2.B. El Asesor Fiscal

Definamos en primer lugar, qué implicancias tiene ser “Asesor Fiscal” en la Argentina, y que espera la sociedad y el Estado de dicha función.

El informe FAPCE describe a grandes rasgos dos incumbencias vinculadas a esta materia: la función como “Consultor o Asesor Técnico” y la función como “Liquidador impositivo”.

Identifica, en el ejercicio de la función del contador público, como consultor o asesor técnico impositivo, una serie de cuestiones disímiles, por ejemplo: (1)

- Contestación de requerimientos en general, ya sea de organismos de recaudación provincial o nacional.
- Actuaciones con motivo de inspecciones y toda clase de cuestionamientos efectuados por los distintos organismos fiscales.
- Acompañamiento al ente en reclamos que el mismo efectúe a los distintos fiscos.
- Solicitudes de recuperos del impuesto al valor agregado por exportaciones.
- Solicitudes de certificados de no retención y/ o exclusión en los diferentes impuestos ante los distintos organismos fiscales.
- Solicitudes de reintegros de impuestos abonados en exceso.
- Participación en el análisis de normas vinculadas con regímenes de promoción en general.
- Consultoría fiscal sobre determinado tema sobre el cual es consultado.

En el caso del ejercicio profesional como liquidador impositivo, a su vez, destaca las siguientes:

- Confección de la provisión contable anual del impuesto a las Ganancias
- Confección de la declaración jurada anual del impuesto a las Ganancias. Determinación de los anticipos aplicables para el siguiente ejercicio fiscal, en caso de corresponder.
- Confección de la declaración jurada anual sobre participaciones societarias
- Liquidaciones del Impuesto sobre los Bienes Personales en el caso de personas físicas o sobre las participaciones accionarias para el caso de sociedades en general.
- Liquidaciones mensuales del impuesto al Valor Agregado, solicitando del contribuyente la especial revisión de la calidad de las facturas según las previsiones del artículo 33 bis de la ley 11.683.
- Preparación de la declaración jurada anual del impuesto sobre los Ingresos Brutos – Convenio Multilateral (CM05). Determinación de coeficientes unificados.
- Atención de consultas verbales sobre la aplicación práctica de las normas impositivas con relación a la operatoria normal de la Sociedad, referidas a gravámenes nacionales y/o provinciales que no requieran un estudio especial (si requiriera un estudio especial estaría actuando como Asesor).

A esta exigua enumeración agrego las siguientes, sin pretender agotar un tema cambiante en forma diaria:

- Liquidación mensual del Impuesto sobre los Ingresos Brutos y Tasas Municipales
- Liquidación quincenal o mensual de las declaraciones juradas vinculadas a los distintos regímenes de recaudación nacionales, provinciales y municipales
- Confección de las declaraciones juradas vinculadas a Operaciones Internacionales y Precios de Transferencia.
- Confección de declaraciones juradas informativas varias (por ejemplo Libro de IVA Digital)

Para poder cumplir su labor, el Contador Público Asesor Fiscal, debe tener en cuenta

las normas vigentes (leyes, decretos y resoluciones), la doctrina, la jurisprudencia y pronunciamientos del fisco, normativa que adolece una gran inestabilidad: se encuentra sujeta a constantes cambios, existiendo en general un plazo exiguo entre la vigencia de las normas y su efectiva aplicación por parte del contribuyente.

No olvidemos que se trata de por lo menos 25 Fiscos -sólo si contamos el Fisco Nacional y las 24 jurisdicciones provinciales- a la que no hay que olvidar sumar 1793 municipios (6) con sus propias regulaciones fiscales.

A contrario sensu, los Fiscos disponen de tiempo suficiente para estudiar cada situación, dado que el análisis se desarrolla meses y aún años después de acaecidos los hechos.

Esta inestabilidad y abundancia normativa genera que tampoco exista una validación jurisprudencial en la mayoría de los hechos, pues cuando el Poder Judicial puede otorgar la recta interpretación de las normas, en muchas ocasiones éstas ya no se encuentran vigentes.

Por otra parte, no olvidemos que el profesional trabaja en base a información suministrada por el ente contratante. *No son tareas propias del Asesor ni la investigación ni la inspección de los datos del obligado. El profesional liquidador no realiza ninguna tarea de auditoría. Solamente recopila y compila información, sin verificar su integridad ni corrección.* (1)

B. 3 La responsabilidad del Asesor Fiscal

Como corolario de las tareas, abundancia e inestabilidad normativa que mencionáramos antes, no menos compleja es la responsabilidad que recae sobre el Asesor Fiscal.

Los actos de ejercicio profesional, pueden ser parte de conductas investigadas en actuaciones penales o administrativas -propias o de terceros-.

Como consecuencia del devenir de dichas actuaciones, además de las sanciones que surgen de dichos actuados, pueden derivarse sanciones de tipo ético-profesional, reputacionales y sociales.

Así, la tarea del Asesor fiscal ha sido, en la Argentina de los últimos años, *una de las*

*más riesgosas, toda vez que las consecuencias que podrían recaer sobre aquel que debe aconsejar respecto de la materia tributaria generan un riesgo tanto para el contribuyente como para aquel quien lo hace, máxime si se consideran constantes tales como normas difusas, inconsistentes, mal redactadas y constantemente reformadas. (7)*⁵

Aquí es donde entra a tallar el Compliance. (7)

El Asesor Fiscal debe intervenir no sólo en el desarrollo de los programas de integridad y cumplimiento, sino también en la implementación y el control, el reconocimiento de las áreas de riesgo y definición de la matriz de riesgos, en la empresa de su cliente.

No olvidemos que en su función, el asesor fiscal no sólo lo mantiene al tanto de la -cambiante- normativa que rige el tratamiento impositivo de su actividad. También le describe los distintos escenarios en el caso de dudas sobre la interpretación de las normas, y también aconseja a su cliente distintas estructuras dentro del marco de la ley, para realizar una *planificación fiscal lícita*, es decir, minimizar la carga impositiva al mínimo legal y maximizar su beneficio económico utilizando un “esfuerzo honesto”⁶.

¿Pero qué pasa con su propio riesgo?

Además de los riesgos de tipo ético-profesional y reputacionales, el Asesor Fiscal también tiene responsabilidad infraccional por su accionar como tal.

La Ley 11683, en el inc. F) del art. 8°, establece una responsabilidad con los bienes propios y solidariamente con los deudores del tributo, a quienes 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

⁵ Capítulo V – “La Responsabilidad del Asesor Fiscal” , por Esteban D. Semachowicz y Sofía del Valle Trídico.

⁶ El concepto de “esfuerzo honesto” del contribuyente fue receptado por la jurisprudencia de la CSJN (16)

principal o se hubiere formulado denuncia penal en su contra.

Según se analiza en el capítulo sobre “La Responsabilidad del Asesor Fiscal” ya citada, este tipo sancionatorio resulta ser extremadamente amplio, ya que engloba la impericia, negligencia o inobservancia del profesional en la realización de su trabajo, así como también el aporte doloso a una conducta defraudatoria del contribuyente. (7).

Por otra parte, también analiza la responsabilidad del Asesor Fiscal en el Régimen Penal Tributario, respecto no sólo de los delitos de evasión, sino también para el caso de los denominados “ajustes técnicos y defraudatorios”, o también para el caso de la conducta prevista en el art. 15 inc. a), es decir, a quien “dictaminare”, “informare”, “diera fe”, “autorizare” o “certificare” documentación para facilitar la comisión de los delitos previstos en él.

En este caso, sostiene que sólo es susceptible de reproche como partícipe en el delito ajeno, toda vez que la calidad de autor sólo puede atribuirse al obligado.

Tampoco se le debe atribuir una posición de garante de las obligaciones tributarias de sus clientes. (8).

Para que la calidad de partícipe resulte aplicable, entonces, *debe comprobarse efectivamente que el asesor -juntamente con el autor- ha diagramado con su expertise una maniobra defraudatoria con el fin de que su cliente evada el pago de sus obligaciones fiscales. Consecuentemente, tampoco resulta imputable la intervención del profesional o su consejo si luego es el autor quien la orienta ilícitamente para consumir un delito fiscal. (7) (9)*

Siguiendo a Etman: *Si el profesional desarrolla su actividad dentro de los estándares que regulan la actividad, difícilmente podrá verse imputado como partícipe del delito fiscal de su cliente. Sin embargo, para que ello suceda e independientemente de que pudiera tener conocimiento de los planes delictivos del asesorado, es necesario que no haya adaptado su labor profesional al plan ilícito del cliente, que no se haya mancomunado*

con éste haciéndolo propio, sino que sólo haya prestado el asesoramiento o prestación de servicios que le hubiera prestado a cualquier otro cliente y que cumplan con los estándares que rigen la profesión”. (10).

¿Cuáles son esos estándares?

La FAPCE dice: el profesional actuante debe Asesorar según su leal saber y entender. En este contexto el profesional asume el compromiso de realizar su tarea sin falsear los datos suministrados. No son tareas propias del Asesor ni la investigación ni la inspección de los datos del obligado. Por otra parte, los datos volcados en las declaraciones juradas son del obligado; el profesional sólo se limitará a reflejarlas.

Si bien la situación del liquidador impositivo pareciera, prima facie, ser distinta de la del asesor, no dista de ser un asesoramiento al ente contratante sobre la forma de presentar los datos requeridos por el Organismo Recaudador. Efectúa su labor sobre actos, hechos y metodologías cuantificables. Sin embargo, el profesional liquidador no realiza ninguna tarea de auditoría sobre los datos brindados por el ente contratante. Solamente recopila y compila información, sin verificar su integridad ni corrección. La calidad de esa información es responsabilidad del contribuyente. (1)

IV. EL COMPLIANCE del asesor fiscal

Volvamos entonces a la pregunta inicial: ¿el Contador Público independiente, titular de un pequeño estudio – que tal vez trabaja en forma autónoma con un ayudante – y que entre otras actividades desarrolla la de Asesor Fiscal o Liquidador Impositivo necesita implementar un Compliance en su estudio como usuario del mismo?

La respuesta, es definitivamente Sí.

No sólo en su aspecto personal como contribuyente. Sino también en su aspecto profesional, principalmente si realiza tareas de Asesor Fiscal o Liquidador Impositivo.

A la luz de las implicancias que podrían derivarse ante el régimen penal tributario y su correspondiente pena de prisión, el profesional debe estar atento a cualquier

falsedad de las determinaciones tributarias, lo que le obliga a prestar especial cuidado en la obtención y elaboración de los datos suministrados por el ente, a efectos de evitar cualquier error que pudiera dar pie a las autoridades fiscales para iniciar el correspondiente proceso penal. (1)

Pero también hay, como he dicho, otras responsabilidades: ético-profesionales, reputacionales y sociales.

Si bien existen en el mercado pólizas de seguro de Responsabilidad Civil Profesional, no es habitual su contratación entre contadores, pese a que ampara al asegurado cuando éste deba legalmente a un tercero, a consecuencia de un reclamo derivado de un acto *culposo* cometido durante el desempeño profesional.

Ya hay tímidos trabajos de investigación respecto a los Contadores y el Compliance. En el 18° Simposio Regional de Investigación Contable, se presentó un trabajo sobre “Pequeñas firmas profesionales: Riesgos, Ética y Compliance.” (11)

Si bien está orientado a la Auditoría, podemos extraer de él algunos conceptos interesantes.

Tal como resulta del relevamiento realizado por los investigadores, resulta dispar la apreciación de los propios contadores en relación de conceptos esenciales en el quehacer de la empresa de servicios profesionales como son la ética, la mala praxis y las normas asociadas al compliance.

“la profesión no ha tomado conciencia plena del impacto de las normas penales”, “me preocupa poder ejercer la profesión de manera correcta, evitando las malas decisiones con el posterior deterioro de la imagen del contador”, son algunas apreciaciones realizadas.

Como parte del compliance, en primer lugar hay que identificar y clasificar los riesgos operativos y legales a los que se enfrentan y establecer mecanismos internos de prevención, gestión, control y la reacción frente a los mismos.

La Comisión de Integridad y Cumplimiento del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, ha elaborado el Informe Nro 4

“ Guía para la elaboración de Matrices de Riesgo”, donde facilita un modelo y metodología para la elaboración de una matriz de riesgo, vinculada con los programas de integridad de la Ley 27.401. (12).

Esto parece empezar a dar respuesta a algunos de los tipos de riesgo identificables de los estudios profesionales: CONTROL DE ORGANISMOS DE FISCALIZACIÓN, GESTIÓN DEL TALENTO HUMANO, COMPETENCIA y REPUTACIÓN DEL SERVICIO, son sólo algunos de los que se pueden identificar como punto de partida.

Siguiendo al Kleinhempel y Cecchini, el programa de compliance debería focalizarse en los siguientes pilares: (13)

1) Código de Conducta: que describe un número de principios y prescripciones para guiar al titular del estudio y sus colaboradores y empleados, en múltiples situaciones, sin dejar de tener en cuenta al Código de Ética profesional.

2) Compliance Officer: quien tendrá la responsabilidad de implementación, supervisión y efectividad del programa. Si es incumbencia del profesional, ¿puede hacerlo algún miembro del estudio o necesariamente debe ser un profesional independiente, y con qué capacitación?

3) Líneas de Denuncia efectivas: el motivo más frecuente para no denunciar es la convicción de que la organización no tomará medidas al respecto y que los detalles no quedarán confidenciales, con el miedo al impacto profesional y personal.

4) Entrenamiento en Compliance de forma regular, de contenido completo y con métodos idóneos, hay que construir una cultura ética e integridad en la organización, no sólo el cumplimiento de las normas.

5) Compliance y terceras partes: realizar procesos de due diligence a nuevos clientes, proveedores y socios es fundamental, dado incluso las normativas fiscales y las responsabilidades inherentes a la labor profesional.

Pero esto no es suficiente.

Siguiendo a Teresa Gomez, es necesario el dictado de la correspondiente norma IRAM, así como de la legislación nacional que

establezca el alcance y el valor probatorio del compliance, así como su aceptación por los tribunales intervinientes. (14)

Y como primera medida, los Consejos Profesionales y la FAPCE deben insistir con la capacitación, fortalecer las incumbencias profesionales y facilitar la realización de programas de compliance a los pequeños estudios profesionales.

Álvarez Mendiara, Karina Lucía

Abogada por la Universidad Nacional de Córdoba, Magister en Derecho Tributario por la Universidad Austral, asistí a numerosas conferencias y cursos relacionados al Derecho Tributario, miembro adherente de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales, desarrollo mi profesión en el ámbito público y en el ámbito privado en Estudio Jurídico propio en la localidad de Santa Rosa, provincia de La Pampa. Publiqué un artículo en la Revista Jurídica de Agronegocios IJ Editores titulado “Implicancias jurídicas del Registro Fiscal de Operadores de Carne - Análisis constitucional a la luz de los precedentes jurisprudenciales” publicado el día 16 de agosto del 2017, correo electrónico: kari_2388@hotmail.com.

Ayala Rojas, Dora Esther

La coautora es Abogada egresada de la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales y Políticas de la Universidad Nacional del Nordeste (UNNE). Certificada Post doctoral por la Universidad de Ciencias Empresariales y Sociales de Buenos Aires. Doctora en Derecho por la Universidad Nacional de Rosario. Especialista en Derecho Tributario por la Universidad Nacional del Litoral y la Universidad de Salamanca, España. Especialista en Docencia Universitaria por la Universidad Nacional del Nordeste. Profesora Titular por Concurso de Derecho Financiero y Tributario y Adjunta de Economía Política de la Facultad de Derecho. UNNE. Profesora estable de la Carrera de Doctorado en Derecho de la UNNE. Investigadora categorizada y directora de Proyectos I+D y del Grupo de Investigación Deodoro Roca. UNNE. Directora de la Carrera de Doctorado en Derecho UNNE. Directora de la Revista Científica UNNE.

Barbato, José Daniel

Abogado, Facultad de Derecho (UBA, 1994). Posgrado, Especialización en Derecho Tributario, Facultad de Derecho (UBA, 2002). Posgrado, Especialización en Derecho Penal Tributario, Facultad de Derecho (UBA, 2010). Posgrado, Curso de Especialización en la Universidad de Santiago de Compostela, Facultad de Derecho (2012). Profesor Adjunto (Interino) en “*Finanzas Públicas y Derecho Tributario*”, Facultad de Derecho y Ciencias Sociales, UBA. Consultor Independiente (2013-2024). Asociación Argentina de Estudios Fiscales - Miembro Activo. Colegio Público de Abogados de la Capital Federal – Expositor de temas tributarios.

Calandra, Fernando Alfredo

Abogado (UNPSJB). Especialista en Derecho Laboral (Universidad Blas Pascal). Magíster en Derecho del Trabajo y RR.LL (UNTREF). Especialista en Derecho Procesal Civil (UBA). Especialista en Derecho de Daños (UBA). Especialista en Discapacidad y Derecho (UBA). Especialista en Administración de Justicia (UBA). Especialista en Defensas y Garantías (Universidad Nacional del Litoral). Especialista en Derecho Tributario (Universidad de Belgrano). Especialista en Derecho Constitucional y Derecho Procesal Constitucional (Universidad de Bolonia). Especialista en Violencia de Género, Estado, Políticas Públicas y Movimientos Sociales (OEA – Ministerio de Mujeres, Diversidad y Género). Maestrando en Derecho Procesal (Universidad Nacional del Rosario). Doctorando en Derecho (Universidad Nacional del Rosario). Disertante y ponente en distintos eventos académicos nacionales e internacionales. Autor de distintos artículos publicados en Hammurabi, Revista IDEIDES, IJ Editores, entre otros.

Canobbio, María Julieta

Abogada (UBA). Especialista en Derecho Tributario (UBA). Autora de artículos sobre materia fiscal. Argentina. Correo electrónico de contacto: ma.canobbio@gmail.com

Carboni, Mariel

Abogada especialista en derecho tributario (UBA). Argentina. Actualmente, cursa la maestría en Derecho Tributario y Financiero (UBA). Se desempeña como abogada senior en la Caja de Ahorro y Seguros SA. Autora de numerosos artículos de doctrina y jurisprudencia. Datos de contacto: marielcarboni@gmail.com.

Cozzo Villafañe, Patricia

Dra. Patricia Cozzo Villafañe. Abogada. Especialista en Tributación Local por la Universidad de Tres de Febrero. Posgrado en Tributación Sub-nacional por la Universidad de Tres de Febrero. Diplomada en Gestión de Políticas Públicas. Posgrado en Discapacidad Universidad de Buenos Aires. Abogada litigante en materia penal. Profesora de Política Criminal. Doctora en Ciencias Jurídicas con tesis en Derecho Penal Tributario y Económico. Funcionaria de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA). Conferencista internacional. Autora de artículos de la especialidad y autora de libros y tratados colectivos. Editorial Olejnik. Autora del libro “Asociación Ilícita Tributaria, moratorias, blanqueos, política criminal y derechos humanos” Editorial TED. D y D y del Colegio de Abogados de Morón, ORCID: 0000-0002-2558-0051.

Cricco, Antonio Javier

Contador Público (UNLZ). Abogado - procurador (UNLZ). Especialista en fiscalidad internacional y comunitaria. Universidad de Castilla-La Mancha (España). Especialista en derecho administrativo y financiero: asistencia jurídica a instituciones públicas. Universidad de Salamanca (España). Profesor Adjunto en la Materia Política Económica y Tributaria – Cátedra “B” (UNLZ). Profesor Adjunto de Derecho Financiero y Tributario, Facultad de Derecho (UNDAV). Profesor de Finanzas Públicas y Derecho Tributario (UBA). Director del Instituto de Derecho Tributario del Colegio de Abogados de Avellaneda-Lanús de la Provincia de Buenos Aires. Profesor titular de la materia Régimen Financiero del Comercio Internacional de la carrera Licenciatura en Comercio Exterior de la (UNLZ). Profesor titular de Estadística Aplicada de la carrera de Licenciatura en seguridad de la Fac. Derecho (UNLZ).

Di Gloria, María Victoria

Contadora Pública y Tec. En Cooperativas (UNLP). Consultora en Impuestos y Gestión. Auditor Interno y Externo. Perito Contable. Maestrando en Derecho Tributario y Financiero (UBA). Curso de Posgrado Compliance Fiscal 2023 aprobado (UBA). Docente Universitaria. Ejerció como Ayudante Diplomado en la materia de Teoría y Técnica Impositiva de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de La Plata y de la Universidad Católica Argentina de La Plata. Capacitación en Práctica Procesal para Profesionales Auxiliares de la Justicia aprobado por el C.P.C.E.P.B.A. Miembro Adherente de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales (A.A.E.F.). Mail: mariavictoriadigloria@gmail.com.

García Soriano, María Carolina

Abogada y Procuradora (UNC). Especialista en Tributación (UNRC). Doctoranda en el Doctorado en Ciencias Sociales (Cat. A) (UNRC). Docente efectiva con régimen de dedicación semiexclusiva, en la asignatura Derecho Financiero (Cód. 5122), Derecho Procesal Civil (Cód. 5113) y Práctica Profesional II (Cód. 5131) de la carrera de Abogacía, en el Departamento de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales (5-52) de la Facultad de Ciencias Humanas de la Universidad Nacional de Río Cuarto seleccionada por concurso de antecedentes y oposición, docente en la asignatura Derecho Tributario, seleccionada por concurso docente de antecedentes y oposición de la Universidad Empresarial Siglo 21. Autora de numerosas publicaciones científicas en libros y revistas especializadas en el área

Tributario y Penal Tributario, participación en eventos académicos como disertante y ponente. Asistente a números cursos de posgrado. Realiza trabajos de investigación en el área Financiera, Tributaria y Penal Tributaria y actividades de extensión y gestión universitaria, entre otros.

Lago, Joaquín

Abogado egresado con Diploma de Honor (UBA). Especialista en Administración de Justicia (UBA). Programa de Actualización en Derecho Penal Económico (UBA). Curso de Posgrado Independiente por Plataforma Digital en Compliance Fiscal (UBA). Escribiente en el Tribunal Oral en lo Penal Económico N° 3.

Majchrzak, Monica Alejandra

Contadora Pública (UB). Especialista en Finanzas y Derecho Tributario (UB). Abogada (UBA). Asesora en Derecho Tributario. Participación en los libros *Sociedades Anónimas Trámites – Práctica- Aspectos Fiscales, Societarios y Laborales – Modelos*, La Ley, 2005; *Código Penal de la Nación Comentado y anotado*, Comentario de la Ley 24.769, D'Alessio, La Ley, 2010; *Directores de SA y Gerentes de SRL*, La Ley, 2012. Participación en artículos editorial La Ley (Periodico Económico Tributario; Impuestos; Enfoques, Practica Profesional).

Miranda Ávalos, Sonia Jackeline

Contadora Pública, Candidata a Doctor en Política y Sistema Tributario de la Universidad Nacional Mayor de San Marcos, Magíster en Política y Gestión tributaria con mención en Auditoría Tributaria de la Universidad Nacional Mayor de San Marcos, Maestría en Fiscalidad Internacional de la Universidad Internacional de la Rioja. Perú.

Monroy López, Beatriz

Doctora en Derecho y Globalización (UAEM), Profesora de la Licenciatura en Derecho modalidad presencial y virtual de la Universidad Autónoma del Estado de Morelos. ORCID: <https://orcid.org/0009-0000-7877-0089>. México.

Naranjo Naranjo, María Alexandra

Ecuatoriana, abogada de la República por la Universidad Central del Ecuador, Especialización en Derecho Constitucional por la Universidad Simón Bolívar. Procuradora nacional tributaria en el Servicio de Rentas Internas del Ecuador desde el 2014 hasta la actualidad. Correo electrónico: naranjoalexandra26@gmail.com. Ecuador.

Orozco González, Ivonne Alejandra

Abogada, Mtra. Análisis Tributario y Doctora en Estudios Fiscales. Correo electrónico: ivonneorozgonz@hotmail.com.

Ortega Maldonado, Juan Manuel

Doctor en Derecho (UNAM), doctor en Derecho (Universidad Complutense de Madrid), Profesor investigador de tiempo completo, titular C, en la Universidad Autónoma del Estado de Morelos. ORCID: <http://orcid.org/0000-0001-5881-7898>. México.

Saltzer Chávez, Anderson Christian

Subdirector Nacional de Asuntos Judiciales (PTN), Especialista en Abogacía del Estado (ECAE), maestrando en Derecho Administrativo y Tributario (U. Austral).

Sferco, José María

Abogado especialista en derecho tributario, con ejercicio libre de la profesión. Docente universitario de grado y posgrado en la materia. Conferencista y disertante. Autor de numerosos trabajos publicados en los medios jurídicos generales y especiales de derecho tributario.

Spessot, Dardo E.

El coautor es Abogado y Procurador egresado de la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales y Políticas de la Universidad Nacional del Nordeste (UNNE) y es Especialista en Tributación por la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional del Nordeste (UNNE). Cuenta con posgrados en Derecho Penal Tributario cursados en la Universidad Nacional del Nordeste (UNNE) y en la Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires (UBA). Actualmente es Profesor de Derecho Penal I en la Universidad Nacional del Chaco Austral (UNCAUS) y de Derecho Penal Parte Especial en la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales y Políticas de la Universidad Nacional del Nordeste (UNNE).

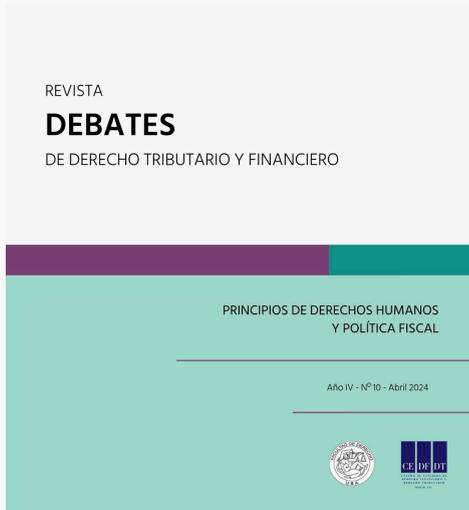
Waissman, Juan

Abogado, especialista en derecho tributario, doctor en derecho. Docente de grado y posgrado de la especialidad. Co-coordinador de la comisión de derecho penal tributario de la AAEF.

Yépez Padilla, Katia Carolina

Abogada tributaria ecuatoriana, especializada en Derecho de Empresa y actual socia de la Firma Vérité Legal. Experta en litigios tributarios, ex funcionaria del Servicio de Rentas Internas de Ecuador, donde trabajó por más de una década en los cargos de Procuradora Nacional Tributaria y Jefe de los Departamentos Jurídicos Zonales 3 y 9 de esta entidad. Correo electrónico: kcyopezpadilla@gmail.com. Ecuador.

OTROS NÚMEROS DISPONIBLES



Encontralos en [Revista Debates de Derecho Tributario y Financiero](#)

