



**Federación Argentina
de Consejos Profesionales
de Ciencias Económicas**

**CENTRO DE ESTUDIOS CIENTÍFICOS Y TÉCNICOS
(CECYT)**

**INFORME Nº 27
ÁREA TRIBUTARIA**

**ANÁLISIS DEL PROYECTO
DE REFORMA DE LA LEY
PENAL TRIBUTARIA Y PREVISIONAL**

AUTOR:

Dr. Zunino Suárez, Rodolfo Gustavo

Informe N° 27 - Área Tributaria - Análisis del proyecto de reforma de la ley penal tributaria y previsional / dirigido por Luis A. Godoy. - 1a ed. - Buenos Aires : FACPCE, 2012.
96 p. ; 22x16 cm.

ISBN 978-987-27690-7-9

1. Impuestos. I. Godoy, Luis A., dir.
CDD 336.2

Fecha de catalogación: 17/04/2012

ÍNDICE

I.	Introducción	5
II.	Fundamentos de la reforma	6
III.	Análisis comparativo del proyecto de reforma con la actual ley 24.769	8
IV.	Un nuevo bien jurídico protegido: La Hacienda Pública Provincial	27
V.	Incremento de las condiciones objetivas de punibilidad ..	34
VI.	La utilización de facturas apócrifas	38
VII.	Extinción de la acción penal por pago: nuevas condiciones .	42
VIII.	Inaplicabilidad del principio de "ley penal más benigna" ..	47
IX.	La determinación de oficio como cuestión previa para el inicio de la acción penal: se mantiene la posibilidad de "escándalo jurídico"	51
X.	La facultad de no formular denuncia penal	81
XI.	Competencia de la Justicia	83
XII.	Modificación al Código Penal: inaplicabilidad de la 89 suspensión del juicio a prueba	85
XIII.	Conclusiones	88
XIV.	Bibliografía	90

I. Introducción¹

El objetivo del presente trabajo es analizar el proyecto de reforma de la ley Penal Tributaria y Previsional 24.769 y del Código Penal, que fuera elevado por el Poder Ejecutivo Nacional al Honorable Congreso de la Nación mediante el Mensaje N° 379 de fecha 17/03/2010.

Sin duda que resulta necesaria una reforma al actual régimen penal tributario y previsional, considerando que la ley 24.769 fue sancionada el 19/12/1996 y publicada en el Boletín Oficial el 13/01/1997 y los importes mínimos exigidos para considerar verificadas las condiciones objetivas de punibilidad han quedado muy desactualizados.

Por otra parte, la doctrina que se ha ocupado de comentar el proyecto, considera que se verifica un cambio en la orientación de la política criminal con respecto al fenómeno del delito tributario².

¹ A la fecha de realización del presente trabajo, el proyecto de reforma de la ley penal tributaria y previsional no ha sido tratado en el Congreso Nacional, motivo por el cual las consideraciones que efectuamos se basan en el estudio del proyecto, de la doctrina especializada que ha comentado el proyecto y en los antecedentes normativos y jurisprudenciales vinculados con la materia penal tributaria.

² SEMACHOWICZ, Esteban, "Algunos comentarios al proyecto de reforma de la ley penal tributaria", Doctrina Tributaria Errepar, Tomo XXXI, Mayo 2010.

II. Fundamentos de la reforma

Surge del Mensaje de Elevación, como fundamentos de la reforma, *"...la experiencia adquirida con motivo de la aplicación y fundadas razones de política criminal..."*

Se propicia *"...adecuar los importes mínimos exigidos para considerar verificada la condición objetiva de punibilidad, considerando el tiempo transcurrido desde su sanción. Ello con el fin de mantener una razonable proporción entre las figuras típicas consideradas y la magnitud de la afectación del bien jurídico en relación con el contenido del injusto de los diferentes delitos"*.

Asimismo, se indica en el proyecto de ley, que esta medida posibilitará disminuir el flujo de nuevas causas en los juzgados con competencia en la materia y como consecuencia de ello, optimizar la gestión mediante un incremento de casos resueltos con sentencia condenatoria, logrando de esta forma que el instrumento legal tenga una mayor eficacia disuasiva sobre la comisión de ilícitos.

Se propone la sustitución del actual art. 16³, eliminándose la extinción de la acción penal por pago, a los fines de aumentar la percepción de riesgo y se incorpora como causal absolutoria, dejando exento de responsabilidad penal, al obligado que regularice espontáneamente su situación, siempre que su presentación no se produzca a raíz de una inspección iniciada, observación por parte del Fisco o denuncia presentada, esto con el objeto de incentivar el cumplimiento espontáneo de los contribuyentes.

³ "ARTICULO 16. — En los casos previstos en los artículos 1° y 7° de esta ley, la acción penal se extinguirá si el obligado, acepta la liquidación o en su caso la determinación realizada por el organismo recaudador, regulariza y paga el monto de la misma en forma incondicional y total, antes de formularse el requerimiento fiscal de elevación a juicio. Este beneficio se otorgará por única vez por cada persona física o de existencia ideal obligada.

La resolución que declare extinguida la acción penal, será comunicada a la Procuración del Tesoro de la Nación y al Registro Nacional de Reincidencia y Estadística Criminal y Carcelaria".

Entre la reforma, se destaca la incorporación del art. 17 bis, estableciendo que el aumento de los montos fijados como condiciones objetivas de punibilidad, no dará lugar a la aplicación de principio de ley penal más benigna. Este artículo ya ha dado lugar a diversas críticas por parte de la doctrina acerca de la constitucionalidad del mismo. Sin embargo, en el mensaje de elevación se fundamenta la modificación argumentando que *"Ello, en atención a que no entraña una modificación de la política criminal en la materia, sino exclusivamente una adecuación cuantitativa que mantiene incólume la decisión punitiva fijada por el legislador respecto de dichos ilícitos, sin establecer nuevos rangos de eximición penal"*.

Finalmente en cuanto a la reforma del art. 76 bis del Código Penal, se propicia que las conductas reprimidas por la ley 24.769 sean excluidas de la aplicación de la suspensión de juicio a prueba previsto en el Título XII del Libro Primero del Código Penal, ello con el fin de acrecentar el riesgo penal.

Se plantea un nuevo enfoque de política criminal, acrecentando el riesgo penal y para ello se eliminan todas las posibilidades de salida del proceso penal de que dispone en la actualidad el obligado. Así lo sostuvo el titular de la AFIP *"Este proyecto de ley avanza firmemente en concretar algo que forma parte de una política de Estado: el traje a rayas para los evasores"*⁴.

⁴ Entrevista de Infobae Profesional al Dr. Ricardo Echegaray de fecha 19-03-2010

III. Análisis comparativo del proyecto de reforma con la actual Ley 24.769

A continuación, analizaremos comparativamente el texto de la actual ley 24.769 con las modificaciones del proyecto de ley, para luego examinar cada una en particular.

Texto Actual	Proyecto de Ley
TÍTULO I – DELITOS TRIBUTARIOS	
Evasión simple	
Artículo 1	
<p>Será reprimido con prisión de 2 a 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, siempre que el monto evadido excediere la suma de cien mil pesos (\$ 100.000) por cada tributo y por cada ejercicio anual, aún cuando se tratare de un tributo instantáneo o de período fiscal inferior a un año.</p>	<p>Será reprimido con prisión de 2 a 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, <i>siempre que el monto de las obligaciones tributarias evadidas excediere la suma de pesos un millón (\$ 1.000.000) por cada ejercicio anual. Con igual pena será reprimido quien mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión, evadiere</i></p>

total o parcialmente el pago de tributos al fisco provincial o a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, siempre que el monto de las obligaciones tributarias locales evadidas excediere la suma de pesos cien mil (\$ 100.000) por cada tributo y por cada ejercicio anual, aún cuando se trate de un tributo instantáneo o de periodo fiscal inferior a un año.

Evasión agravada

Artículo 2

La pena será de 3 años y 6 meses a 9 años de prisión, cuando en el caso del artículo 1° se verificare cualquiera de los siguientes supuestos: a) Si el monto evadido superare la suma de un millón de pesos (\$ 1.000.000). b) Si hubieren intervenido persona o personas interpuestas para ocultar la identidad del verdadero sujeto obligado y el monto evadido superare la suma de doscientos mil pesos (\$ 200.000). c) Si el obligado utilizare fraudulentamente exenciones, desgravaciones, diferimientos, liberaciones, reducciones o cualquier otro tipo de benefi-

La pena será de 3 años y 6 meses a 9 años de prisión, cuando en el caso del artículo 1° se verificare cualquiera de los siguientes supuestos: a) Si hubieren intervenido persona o personas interpuestas para ocultar la identidad del verdadero sujeto obligado. b) Si el obligado utilizare fraudulentamente exenciones, desgravaciones, diferimientos, liberaciones, reducciones o cualquier otro tipo de beneficios fiscales. c) *Si hubiere mediado la utilización total o parcial de facturas o cualquier otro documento equivalente ideológica o materialmente falsos.*

<p>cios fiscales, y el monto evadido por tal concepto superare la suma de doscientos mil pesos (\$ 200.000).</p>	
<p>Aprovechamiento indebido de subsidios</p>	
<p>Artículo 3</p>	
<p>Será reprimido con prisión de 3 años y 6 meses a 9 años el obligado que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, se aprovechare indebidamente de reintegros, recuperos, devoluciones o cualquier otro subsidio nacional directo de naturaleza tributaria siempre que el monto de lo percibido supere la suma de pesos cien mil (\$ 100.000) en un ejercicio anual.</p>	<p>Será reprimido con prisión de 3 años y 6 meses a 9 años el obligado que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, se aprovechare indebidamente de reintegros, recuperos, devoluciones o cualquier otro subsidio nacional, <i>provincial o correspondiente a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires</i> directo de naturaleza tributaria siempre que el monto de lo percibido supere la suma de <i>pesos doscientos mil (\$200.000) en un ejercicio anual.</i></p>
<p>Obtención fraudulenta de beneficios fiscales</p>	
<p>Artículo 4</p>	
<p>Será reprimido con prisión de 1 a 6 años el que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión,</p>	<p>Será reprimido con prisión de 1 a 6 años el que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión,</p>

<p>obtuviere un reconocimiento, certificación o autorización para gozar de una exención, desgravación, diferimiento, liberación, reducción, reintegro, recupero o devolución tributaria al fisco nacional.</p>	<p>obtuviere un reconocimiento, certificación o autorización para gozar de una exención, desgravación, diferimiento, liberación, reducción, reintegro, recupero o devolución tributaria al fisco nacional, <i>provincial o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.</i></p>
<p>Artículo 5</p>	
<p>En los casos de los artículos 2°, inciso c), 3° y 4°, además de las penas allí previstas se impondrá al beneficiario la pérdida del beneficio y de la posibilidad de obtener o de utilizar beneficios fiscales de cualquier tipo por el plazo de 10 años.</p>	<p>En los casos de los artículos 2°, <i>inciso b)</i>, 3° y 4°, además de las penas allí previstas se impondrá al beneficiario la pérdida del beneficio y de la posibilidad de obtener o de utilizar beneficios fiscales de cualquier tipo por el plazo de 10 años.</p>
<p>Apropiación indebida de tributos</p>	
<p>Artículo 6</p>	
<p>Será reprimido con prisión a 2 a 6 años el agente de retención o percepción de tributos nacionales que no depositare, total o parcialmente, dentro de los diez días hábiles administrativos de vencido el plazo de ingreso, el tributo retenido o percibido, siempre que el monto no ingresado superase la suma de diez</p>	<p>Será reprimido con prisión a 2 a 6 años el agente de retención o percepción de tributos nacionales, <i>provinciales o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires</i>, que no depositare, total o parcialmente, dentro de los diez días hábiles administrativos de vencido el plazo de ingreso, el tributo retenido o percibido,</p>

mil pesos (\$ 10.000) por cada mes.	siempre que el monto no ingresado superase la suma de <i>veinte mil pesos (\$ 20.000)</i> por cada mes.
TÍTULO II - DELITOS RELATIVOS A LOS RECURSOS DE LA SEGURIDAD SOCIAL	
Evasión simple	
Artículo 7	
Será reprimido con prisión de 2 a 6 años el obligado, que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión, evadiere parcial o totalmente al fisco nacional el pago de aportes o contribuciones o ambos conjuntamente, correspondientes al sistema de la seguridad social, siempre que el monto evadido excediere la suma de veinte mil pesos (\$ 20.000) por cada período.	Será reprimido con prisión de 2 a 6 años el obligado, que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión, evadiere parcial o totalmente al fisco nacional, <i>provincial o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires</i> , el pago de aportes o contribuciones o ambos conjuntamente, correspondientes al sistema de la seguridad social, siempre que el monto evadido excediere la suma de veinte mil pesos (\$ 20.000) por cada <i>mes</i> .
Evasión agravada	
Artículo 8	
La prisión a aplicar se elevará de 3 años y 6 meses a 9 años, cuando en el caso del artículo 7° se verificare cualquiera de los	La prisión a aplicar se elevará de 3 años y 6 meses a 9 años, cuando en el caso del artículo 7° <i>hubieren intervenido perso-</i>

<p>siguientes supuestos: a) Si el monto evadido superare la suma de cien mil pesos (\$ 100.000), por cada período. b) Si hubieren intervenido persona o personas interpuestas para ocultar la identidad del verdadero sujeto obligado y el monto evadido superare la suma de cuarenta mil pesos (\$ 40.000.-).</p>	<p><i>na o personas interpuestas para ocultar la identidad del verdadero sujeto obligado.</i></p>
<p>Apropiación indebida de recursos de la seguridad social</p>	
<p>Artículo 9</p>	
<p>Será reprimido con prisión de 2 a 6 años el empleador que no depositare total o parcialmente, dentro de los 10 días hábiles administrativos de vencido el plazo de ingreso, el importe de los aportes retenidos a sus dependientes, siempre que el monto no ingresado superase la suma de pesos diez mil (\$ 10.000) por cada mes. Idéntica sanción tendrá el agente de retención o percepción de los recursos de la Seguridad Social que no depositare total o parcialmente, dentro de los 10 días hábiles administrativos de vencido el plazo de ingreso, el importe retenido o percibido, siempre que el monto no ingresado supera-</p>	<p>Será reprimido con prisión de 2 a 6 años el empleador que no depositare total o parcialmente, dentro de los 10 días hábiles administrativos de vencido el plazo de ingreso, el importe de los aportes retenidos a sus dependientes, siempre que el monto no ingresado superase la suma de <i>pesos veinte mil (\$ 20.000)</i> por cada mes. Idéntica sanción tendrá el agente de retención o percepción de los recursos de la Seguridad Social que no depositare total o parcialmente, dentro de los 10 días hábiles administrativos de vencido el plazo de ingreso, el importe retenido o percibido, siempre que el monto no ingresado supera-</p>

<p>se la suma de pesos diez mil (\$ 10.000) por cada mes. La Administración Federal de Ingresos Públicos habilitará, a través de los medios técnicos e informáticos correspondientes y/o en los aplicativos pertinentes, la posibilidad del pago por separado y en forma independiente al de las demás contribuciones patronales, de los aportes retenidos por el empleador a sus dependientes y de las retenciones o percepciones de los agentes obligados respecto de los recursos de la Seguridad Social.</p>	<p>se la suma de <i>pesos veinte mil</i> (\$ 20.000) por cada mes. La Administración Federal de Ingresos Públicos <i>o el Organismo Recaudador Provincial o el correspondiente a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires</i> habilitará, a través de los medios técnicos e informáticos correspondientes y/o en los aplicativos pertinentes, la posibilidad del pago por separado y en forma independiente al de las demás contribuciones patronales, de los aportes retenidos por el empleador a sus dependientes y de las retenciones o percepciones de los agentes obligados respecto de los recursos de la Seguridad Social.</p>
<p>TÍTULO III – DELITOS FISCALES COMUNES</p>	
<p>Insolvencia Fiscal fraudulenta</p>	
<p>Artículo 10</p>	
<p>Será reprimido con prisión de 2 a 6 años el que habiendo tomado conocimiento de la iniciación de un procedimiento administrativo o judicial tendiente a la determinación o cobro de obligaciones tributarias o de aportes y contribucio-</p>	<p>Será reprimido con prisión de 2 a 6 años el que habiendo tomado conocimiento de la iniciación de un procedimiento administrativo o judicial tendiente a la determinación o cobro de obligaciones tributarias o de aportes y contribucio-</p>

nes de la seguridad social nacionales, o derivadas de la aplicación de sanciones pecuniarias, provocare o agravare la insolvencia propia o ajena, frustrando en todo o en parte el cumplimiento de tales obligaciones.	nes de la seguridad social nacional, <i>provincial o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires</i> , o derivadas de la aplicación de sanciones pecuniarias, provocare o agravare la insolvencia propia o ajena, frustrando en todo o en parte el cumplimiento de tales obligaciones.
Simulación dolosa de pago	
Artículo 11	
Será reprimido con prisión de 2 a 6 años el que mediante registraciones o comprobantes falsos o cualquier otro ardid o engaño, simulare el pago total o parcial de obligaciones tributarias o de recursos de la seguridad social nacional o derivadas de la aplicación de sanciones pecuniarias, sean obligaciones propias o de terceros.	Será reprimido con prisión de 2 a 6 años el que mediante registraciones o comprobantes falsos o cualquier otro ardid o engaño, simulare el pago total o parcial de obligaciones tributarias o de recursos de la seguridad social nacional, <i>provincial o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires</i> o derivadas de la aplicación de sanciones pecuniarias, sean obligaciones propias o de terceros.
Alteración dolosa de registros	
Artículo 12	
Será reprimido con prisión de 2 a 6 años, el que de cualquier modo sustrajere, suprimiere, ocultare, adulterare, modificar o inutilizare los registros o	Será reprimido con prisión de 2 a 6 años, el que de cualquier modo sustrajere, suprimiere, ocultare, adulterare, modificar o inutilizare los registros o

<p>soportes documentales o informáticos del fisco nacional, relativos a las obligaciones tributarias o de recursos de la seguridad social, con el propósito de disimular la real situación fiscal de un obligado.</p>	<p>soportes documentales o informáticos del fisco nacional, <i>provincial o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires</i>, relativos a las obligaciones tributarias o de recursos de la seguridad social, con el propósito de disimular la real situación fiscal de un obligado.</p>
<p><i>Adulteración de sistemas informáticos o equipos electrónicos</i></p>	
<p><i>Artículo 12 bis</i></p>	
	<p><i>Será reprimido con prisión de 1 a 4 años el que modificare o adulterare los sistemas informáticos o equipos electrónicos del fisco nacional, provincial o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, siempre y cuando dicha conducta fuere susceptible de provocar perjuicio y no resulte un delito más severamente penado.</i></p>
<p>TÍTULO IV – DISPOSICIONES GENERALES</p>	
<p>Artículo 13</p>	
<p>Las escalas penales se incrementarán en un tercio del mínimo y del máximo, para el funcionario o empleado público que, en ejercicio o en ocasión de sus funciones, tomase parte de los de-</p>	<p>Las escalas penales se incrementarán en un tercio del mínimo y del máximo, para el funcionario o empleado público que, en ejercicio o en ocasión de sus funciones, tomase parte de los de-</p>

<p>litos previstos en la presente ley. En tales casos, se impondrá además la inhabilitación perpetua para desempeñarse en la función pública.</p>	<p>litos previstos en la presente ley. En tales casos, se impondrá además la inhabilitación perpetua para desempeñarse en la función pública.</p>
<p>Artículo 14</p>	
<p>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.</p>	<p>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.</p>
<p>Artículo 15</p>	
<p>El que a sabiendas: a) Dictaminare, informare, diere fe, autorizare o certificare actos jurídicos, balances, estados contables o documentación</p>	<p>El que a sabiendas: a) Dictaminare, informare, diere fe, autorizare o certificare actos jurídicos, balances, estados contables o documentación</p>

para facilitar la comisión de los delitos previstos en esta ley, será pasible, además de las penas correspondientes por su participación criminal en el hecho, de la pena de inhabilitación especial por el doble del tiempo de la condena. b) Concurriere con dos o más personas para la comisión de alguno de los delitos tipificados en esta ley, será reprimido con un mínimo de 4 años de prisión. c) Formare parte de una organización o asociación compuesta por tres o más personas que habitualmente esté destinada a cometer cualquiera de los delitos tipificados en la presente ley, será reprimido con prisión de 3 años y 6 meses a 10 años. Si resultare ser jefe u organizador, la pena mínima se elevará a 5 años de prisión.

para facilitar la comisión de los delitos previstos en esta ley, será pasible, además de las penas correspondientes por su participación criminal en el hecho, de la pena de inhabilitación especial por el doble del tiempo de la condena. b) Concurriere con dos o más personas para la comisión de alguno de los delitos tipificados en esta ley, será reprimido con un mínimo de 4 años de prisión. c) Formare parte de una organización o asociación compuesta por tres o más personas que habitualmente esté destinada a cometer cualquiera de los delitos tipificados en la presente ley, será reprimido con prisión de 3 años y 6 meses a 10 años. Si resultare ser jefe u organizador, la pena mínima se elevará a 5 años de prisión.

Artículo 16

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

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 inspec-

<p>incondicional y total, antes de formularse el requerimiento fiscal de elevación a juicio. Este beneficio se otorgará por única vez por cada persona física o de existencia ideal obligada. La resolución que declare extinguida la acción penal, será comunicada a la Procuración del Tesoro de la Nación y al Registro Nacional de Reincidencia y Estadística Criminal y Carcelaria.</p>	<p><i>ción iniciada, observación de parte de la repartición fiscalizadora o denuncia presentada, que se vincule directa o indirectamente con él.</i></p>
<p>Artículo 17</p>	
<p>Las penas establecidas por esta ley serán impuestas sin perjuicio de las sanciones administrativas fiscales.</p>	<p>Las penas establecidas por esta ley serán impuestas sin perjuicio de las sanciones administrativas fiscales.</p>
<p><i>Artículo 17 bis</i></p>	
	<p><i>El aumento del monto fijado como condición objetiva de punibilidad en los distintos ilícitos contemplados en la presente, no dará lugar a la aplicación del principio de ley penal más benigna. En los hechos cometidos con anterioridad resultarán de aplicables los montos vigentes a la fecha de su respectiva comisión.</i></p>

TÍTULO V – DE LOS PROCEDIMIENTOS

ADMINISTRATIVO Y PENAL

Artículo 18

El organismo recaudador, formulará denuncia una vez dictada la determinación de oficio de la deuda tributaria, o resuelta en sede administrativa la impugnación de las actas de determinación de la deuda de los recursos de la seguridad social, aun cuando se encontraren recurridos los actos respectivos. En aquellos casos en que no corresponda la determinación administrativa de la deuda, se formulará de inmediato la pertinente denuncia, una vez formada la convicción administrativa de la presunta comisión del hecho ilícito. Cuando la denuncia penal fuere formulada por un tercero, el juez remitirá los antecedentes al organismo recaudador que corresponda a fin de que inmediatamente dé comienzo al procedimiento de verificación y determinación de la deuda. El organismo recaudador deberá emitir el acto administrativo a que se refiere el primer párrafo, en un plazo

El organismo recaudador, formulará denuncia una vez dictada la determinación de oficio de la deuda tributaria, o resuelta en sede administrativa la impugnación de las actas de determinación de la deuda de los recursos de la seguridad social, aun cuando se encontraren recurridos los actos respectivos. En aquellos casos en que no corresponda la determinación administrativa de la deuda, se formulará de inmediato la pertinente denuncia, una vez formada la convicción administrativa de la presunta comisión del hecho ilícito. Cuando la denuncia penal fuere formulada por un tercero, el juez remitirá los antecedentes al organismo recaudador que corresponda a fin de que inmediatamente dé comienzo al procedimiento de verificación y determinación de la deuda. El organismo recaudador deberá emitir el acto administrativo a que se refiere el primer párrafo, en un plazo

de 90 días hábiles administrativos, prorrogables a requerimiento fundado de dicho organismo.	de 120 <i>días</i> hábiles administrativos, prorrogables a requerimiento fundado de dicho organismo.
Artículo 19	
<p>Aún cuando los montos alcanzados por la determinación de la deuda tributaria o previsional fuesen superiores a los previstos en los artículos 1°, 6°, 7° y 9°, el organismo recaudador que corresponda, no formulará denuncia penal, si de las circunstancias del hecho surgiere manifiestamente que no se ha ejecutado la conducta punible. En tal caso, la decisión de no formular la denuncia penal deberá ser adoptada, mediante resolución fundada y previo dictamen del correspondiente servicio jurídico, por los funcionarios a quienes se les hubiese asignado expresamente esa competencia. Este decisorio deberá ser comunicado inmediatamente a la Procuración del Tesoro de la Nación, que deberá expedirse al respecto.</p>	DEROGADO
Artículo 20	
La formulación de la denuncia penal no impedirá la sustan-	La formulación de la denuncia penal <i>no suspende ni impide</i>

<p>ciación de los procedimientos administrativos y judiciales tendientes a la determinación y ejecución de la deuda tributaria o previsional, pero la autoridad administrativa se abstendrá de aplicar sanciones hasta que sea dictada la sentencia definitiva en sede penal. En este caso no será de aplicación lo previsto en el artículo 76 de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones). Una vez firme la sentencia penal, la autoridad administrativa aplicará las sanciones que correspondan sin alterar las declaraciones de hechos contenidas en la sentencia judicial.</p>	<p><i>la sustanciación y resolución de los procedimientos tendientes a la determinación y ejecución de la deuda tributaria o de los recursos de la seguridad social, ni la de los recursos administrativos, contencioso administrativos o judiciales que se interpongan contra las resoluciones recaídas en aquellos.</i> La autoridad administrativa se abstendrá de aplicar sanciones hasta que sea dictada la sentencia definitiva en sede penal. En este caso no será de aplicación lo previsto en el artículo 76 de la ley 11.683, t. o. en 1998 y sus modificaciones o en <i>normas análogas de las jurisdicciones locales.</i> Una vez firme la sentencia penal, la autoridad administrativa aplicará las sanciones que correspondan sin alterar las declaraciones de hechos contenidas en la sentencia judicial.</p>
<p>Artículo 21</p>	
<p>Cuando hubiere motivos para presumir que en algún lugar existen elementos de juicio probablemente relacionados con la presunta comisión de</p>	<p>Cuando hubiere motivos para presumir que en algún lugar existen elementos de juicio probablemente relacionados con la presunta comisión de</p>

<p>alguno de los delitos previstos en la presente ley, el organismo recaudador, podrá solicitar al juez penal competente las medidas de urgencia toda autorización que fuera necesaria a los efectos de la obtención y resguardo de aquellos. Dichas diligencias serán encomendadas al organismo recaudador, que actuará en tales casos en calidad de auxiliar de la justicia, conjuntamente con el organismo de seguridad competente.</p>	<p>alguno de los delitos previstos en la presente ley, el organismo recaudador, podrá solicitar al juez penal competente las medidas de urgencia toda autorización que fuera necesaria a los efectos de la obtención y resguardo de aquellos. Dichas diligencias serán encomendadas al organismo recaudador, que actuará en tales casos en calidad de auxiliar de la justicia, conjuntamente con el organismo de seguridad competente.</p>
--	--

Artículo 22

<p>Para la aplicación de la presente ley en el ámbito de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires será competente la Justicia Nacional en lo Penal Tributario a partir de su efectiva puesta en marcha, manteniéndose la competencia del Fuero en lo Penal Económico en las causas que se encuentren en trámite al referido momento. En lo que respecta a las restantes jurisdicciones del país será competente la Justicia Federal.</p>	<p><i>Respecto de los tributos nacionales para la aplicación de la presente ley en el ámbito de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, será competente la Justicia Nacional en lo Penal Tributario, manteniéndose la competencia del Fuero en lo Penal Económico en las causas que se encuentren en trámite ante el mismo. En lo que respecta a las restantes jurisdicciones del país será competente la Justicia Federal. Respecto de los tributos locales, será competente la justicia ordinaria del fuero penal.</i></p>
--	--

Artículo 23

El organismo recaudador podrá asumir, en el proceso penal, la función de querellante particular a través de funcionarios designados para que asuman su representación.

El organismo recaudador podrá asumir, en el proceso penal, la función de querellante particular a través de funcionarios designados para que asuman su representación.

Del análisis comparativo de cada uno de los artículos de la ley 24.769, las reformas se basan principalmente en los siguientes aspectos:

- Se incorporan como bienes jurídicos protegidos las haciendas públicas provinciales y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.
- Para el delito de evasión simple de tributos nacionales, se eleva la condición objetiva de punibilidad de \$100.000 por cada tributo y por cada ejercicio anual a \$1.000.000, aclarando que debe tratarse del monto de las obligaciones tributarias evadidas por cada ejercicio anual, es decir que habla de *obligaciones tributarias evadidas* y no de *cada tributo*.
- Para el delito de evasión simple de tributos provinciales o de la CABA, se fija como condición objetiva de punibilidad \$100.000 por cada tributo y por cada ejercicio anual.
- Se eliminan las condiciones objetivas de punibilidad de la evasión tributaria agravada, incorporando como supuesto la utilización de facturas apócrifas.
- Para el delito de aprovechamiento indebido de subsidios, se eleva la condición objetiva de punibilidad de \$100.000 por cada ejercicio anual a \$200.000.

- Para el delito de apropiación indebida de tributos, se eleva la condición objetiva de punibilidad de \$10.000 por cada mes a \$20.000.
- Para el delito de evasión simple de recursos de la seguridad social, se mantiene la condición objetiva de punibilidad de \$20.000, pero se aclara que es por *cada mes* y no por *cada periodo*.
- Se eliminan las condiciones objetivas de punibilidad de la evasión agravada de recursos de la seguridad social.
- Para el delito de apropiación indebida de recursos de la seguridad social, se eleva la condición objetiva de punibilidad de \$10.000 por cada mes a \$20.000.
- Se incorpora dentro de los delitos fiscales comunes la adulteración de sistemas informáticos o equipos electrónicos del fisco nacional, provincial o de la CABA.
- Se elimina la extinción de la acción penal por pago incondicional y total en los casos de evasión simple.
- Se incorpora como causal de extinción de la acción penal la regularización espontánea, siempre que la presentación no se produzca a raíz de una inspección iniciada, observación de parte del fisco o denuncia presentada.
- Se establece la no aplicación del principio de ley penal más benigna, como consecuencia del aumento de los montos fijados como condición objetiva de punibilidad.
- Se eleva de 90 a 120 días el plazo dentro del cual el fisco debe emitir el acto administrativo de determinación de oficio, cuando la denuncia penal fuere formulada por un tercero.
- Se deroga el art. 19 que permitía al organismo recaudador no formular denuncia penal, si de las circunstancias del he-

cho surgiere manifiestamente que no se había ejecutado la conducta punible.

- Se aclara que la formulación de la denuncia penal no suspende ni impide la sustanciación y resolución de los procedimientos tendientes a la determinación y ejecución de la deuda tributaria o de los recursos de la seguridad social, ni la de los recursos administrativos que se interpongan contra las resoluciones recaídas en aquellos. En el texto anterior solo se prevé que la denuncia penal no impedirá la sustanciación de los procedimientos administrativos y judiciales tendientes a la determinación y ejecución de la deuda tributaria o previsional.
- Se establece que para la aplicación de la ley respecto de los tributos locales, será competente la justicia ordinaria del fuero penal.

IV. Un nuevo bien jurídico protegido: la Hacienda Pública Provincial

Sostiene calificada doctrina que *"Cuando el ilícito requiere el perjuicio de la evasión de tributos, el bien tutelado es la actividad financiera del Estado. El gasto público es indispensable para satisfacer las necesidades públicas, y el medio genuino para la adquisición de recursos es el tributo (básicamente el impuesto). Quien elude dolosamente el justo pago de sus obligaciones tributarias, daña la actividad financiera del Estado y entorpece el cumplimiento de sus fines..."*⁵

Una de las cuestiones más debatidas que presentaba la ley 23.771 era en lo atinente a su ámbito de aplicación, ya que se planteaba el interrogante de si se aplicaba exclusivamente a los tributos nacionales o también a los provinciales y municipales, atento a la falta de precisión que contenía la norma.

Esta situación fue resuelta con la sanción de la ley 24.769, al señalar que se aplicará exclusivamente a los tributos nacionales, haciendo referencia en sus artículos al *"fisco nacional"*.

En su momento, la doctrina manifestó que *"...en la vigente ley penal tributaria se ha acotado el bien tutelado a la protección de la actividad financiera nacional, dejando desamparados a los fiscos provinciales y municipales"*⁶. Es decir que con la sanción de la ley 24.769 el bien jurídico protegido se vio restringido a prote-

⁵ VILLEGAS, Héctor Belisario, "Régimen Penal Tributario Argentino", 3° edición, Buenos Aires, La Ley, 2007, pág. 247

⁶ ÁLVAREZ ECHAGÜE, Juan M, "Ley Penal Tributaria N° 24.769. Análisis exegético", trabajo realizado en el marco del Seminario sobre " Sanciones Tributarias - Tres años de experiencia y el Proyecto de Reforma" organizado por la Universidad para la Cooperación Internacional, el Centro de Estudios Tributarios y el Colegio de Abogados de Costa Rica, San José, Costa Rica, 17 y 18 de marzo de 1999

ger a la hacienda pública nacional, dejándose de lado la protección de las haciendas públicas provinciales y municipales.

Si bien del mensaje de elevación no surge ningún comentario sobre la extensión del ámbito de aplicación de la ley penal tributaria y previsional, al analizar cada uno de los delitos contenidos, se utiliza la expresión *"fisco nacional, fisco provincial o a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires"*, con lo cual queda claro que se incluye como bien jurídico protegido a la hacienda pública provincial y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, aunque no ocurre lo mismo con los municipios.

Sin lugar a dudas que esto tendrá un importante efecto en los fiscos provinciales, que deberán incorporar a sus estructuras áreas especializadas en temas penales tributarios, en pos de actuar responsablemente en la formulación de denuncias penales contra obligados por tributos provinciales, garantizando el derecho de defensa de los contribuyentes en la etapa administrativa previa, teniendo como consideración que a partir de la reforma, una vez superadas las condiciones objetivas de punibilidad y configurado el elemento subjetivo, los funcionarios se encontrarán ante el deber de formular la respectiva denuncia penal tributaria.

Mencionamos lo anterior, por cuanto de lo contrario se presentarán situaciones como las descritas por Daniel Malvestiti⁷, que al comentar un reciente fallo consideró que *"No es la primera vez -ni creemos que vaya a ser la última- en la cual sostenemos que el número de denuncias penales se condice, prácticamente, con el número de determinaciones de oficio que superan los \$100.000 por impuesto."*

Evidentemente, lo expresado en el párrafo precedente exhibe dos cuestiones que no siempre aparecen conectadas, esto es, un elemento objetivo (el monto) que aparece generado casi inexora-

⁷ MALVESTITI, Daniel, "No toda inexactitud, error de interpretación o diferencia de criterios con la A.F.I.P. es generadora de responsabilidad penal, por más que supere la condición objetiva", Buenos Aires, IMP2005-A, 1032, La Ley.

blemente en todos los casos -según el criterio del Fisco- con un hecho violatorio de la ley penal".

En el fallo comentado se indicó con acierto que⁸: *"Si bien el sujeto pasivo de la obligación tributaria tiene responsabilidad por la interpretación que haga de las disposiciones legales involucradas o de su actividad comercial, no toda inexactitud, error de interpretación o diferencia de criterios con la administración puede considerarse generadora de responsabilidad por un delito penal si no se advierte algún ardid o engaño, o alguna ocultación maliciosa".*

Más allá de las cuestiones apuntadas en los párrafos precedentes, uno de los problemas más complejos de la incorporación de las haciendas públicas provinciales como bien jurídico protegido, radica en la necesaria armonización tributaria en lo que respecta al régimen sancionatorio de los tributos locales.

En la actualidad, cada provincia tiene incorporado en su Código Fiscal, el régimen sancionatorio por infracciones a los deberes formales y materiales, previendo la aplicación de multas y clausuras, pero no tienen previsto la aplicación de penas privativas de la libertad. A partir del proyecto de reforma, el problema que se plantea está centrado en dos aspectos, por un lado las facultades concurrentes en materia tributaria entre Nación y Provincias y por otro lado, el conflicto jurisdiccional.

El inc. 12^o del art. 75 de la Constitución Nacional, otorga al Congreso la facultad de dictar códigos de fondo. Asimismo, las provincias han delegado en el Congreso Nacional la protección de la recau-

⁸ LL. SS. S.A., Juzgado Nacional de 1a Instancia en lo Penal Tributario Nro. 2, 10-12-2004

⁹ "12. Dictar los Códigos Civil, Comercial, Penal, de Minería, y del Trabajo y Seguridad Social, en cuerpos unificados o separados, sin que tales códigos alteren las jurisdicciones locales, correspondiendo su aplicación a los tribunales federales o provinciales, según que las cosas o las personas cayeren bajo sus respectivas jurisdicciones; y especialmente leyes generales para toda la Nación sobre naturalización y nacionalidad, con sujeción al principio de nacionalidad natural y por opción en beneficio de la argentina: así como sobre bancarrotas, sobre falsificación de la moneda corriente y documentos públicos del Estado, y las que requiera el establecimiento del juicio por jurados."

dación nacional. La facultad ha sido ejercida mediante el dictado de la ley 24.769. Esta afirmación surge del juego armónico de los incisos 2¹⁰ y 32¹¹ del art. 75 de la Constitución Nacional. Es por ello que la doctrina¹² ha considerado que *"...aunque no existiera el inciso 12 del Art. 75 de la Constitución, igual el Congreso Nacional podría hacer leyes represivas a fin de proteger las facultades conferidas por las Provincias en el pacto constitucional"*.

A partir de este análisis el autor concluye que *"si las provincias han delegado esas facultades a la Nación, parecería ser que ello no estaba incluido en el inciso 12º, pues de haber estado incluido ese inciso el 32 sería sobreabundante. En consecuencia se podría afirmar que, si esa facultad se la han delegado expresamente al Gobierno Nacional, no sería desatinado pensar que ellos se la han reservado en todo aquello que: "... sea necesario para hacer todas las leyes y reglamentos ... para ejercer todos los poderes no delegados al Gobierno Nacional"*.

Pasemos ahora a analizar el conflicto jurisdiccional que presenta la reforma. Las provincias se han reservado el ejercicio de las facultades no delegadas, tal como surge del art. 121¹³ de la Constitución Nacional. Una de las facultades ejercidas por las provincias es la referida a la organización de justicia, conforme emana del

¹⁰ "2. Imponer contribuciones indirectas como facultad concurrente con las provincias. Imponer contribuciones directas, por tiempo determinado, proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación, siempre que la defensa, seguridad común y bien general del Estado lo exijan. Las contribuciones previstas en este inciso, con excepción de la parte o el total de las que tengan asignación específica, son coparticipables..."

¹¹ "32. Hacer todas las leyes y reglamentos que sean convenientes para poner en ejercicio los poderes antecedentes, y todos los otros concedidos por la presente Constitución al Gobierno de la Nación Argentina."

¹² BERTAZZA, Humberto J., "Las sanciones tributarias de los tributos locales", trabajo presentado en el 18º Congreso Nacional de Profesionales en Ciencias Económicas, Ciudad Autónoma de Buenos Aires, 16 al 18 de junio 2010

¹³ "Artículo 121.- Las provincias conservan todo el poder no delegado por esta Constitución al Gobierno federal, y el que expresamente se hayan reservado por pactos especiales al tiempo de su incorporación."

art. 5¹⁴ del texto constitucional. Es decir que cada provincia puede administrar su justicia, creando tribunales, nombrando jueces, fijando su competencia, etc.

Sin embargo, el art. 19 del proyecto establece que "*Respecto de los tributos locales, será competente la justicia ordinaria del fuero penal*". En efecto se arroga una facultad no delegada, estableciendo que jueces tendrán competencia para entender respecto de los tributos locales.

Siendo esta la interpretación, podríamos concluir que el Congreso no tiene facultades para dictar una ley penal tributaria como la que analizamos, con facultades que no han sido delegadas por las provincias. Sin dudas que es una cuestión que deberá ser objeto de un mayor análisis, ya que de lo contrario, la loable intención de proteger las haciendas públicas provinciales se verá seriamente comprometida por esta problemática de orden constitucional.

Otra cuestión que deberá ser revisada es la vinculada a los aspectos procesales de la ley penal tributaria, en relación a la incorporación de las haciendas provinciales. El art. 18 de la ley establece que el organismo recaudador, (nacional o provincial) formulará denuncia penal una vez dictada la determinación de oficio de la deuda tributaria. Tratándose de una denuncia llevada a cabo a partir de la evasión de impuestos provinciales, cada jurisdicción local tiene reglado su propio procedimiento de determinación de oficio, ya que se aplican los códigos fiscales locales. La cuestión resultará por demás compleja cuando se trate de un contribuyente que tributa bajo las normas de Convenio Multilateral.

Supongamos el siguiente caso: un contribuyente inscripto en las provincias de San Juan, Mendoza y San Luis ha omitido dolosa-

¹⁴ "Artículo 5.- Cada provincia dictará para sí una Constitución bajo el sistema representativo republicano, de acuerdo con los principios, declaraciones y garantías de la Constitución Nacional; y que asegure su administración de justicia, su régimen municipal, y la educación primaria. Bajo de estas condiciones el Gobierno federal, garante a cada provincia el goce y ejercicio de sus instituciones.

mente la declaración de ingresos por ventas evadiendo en consecuencia el pago del impuesto sobre los ingresos brutos. Detectado esto por parte del fisco de la Provincia de San Juan a partir del ejercicio de sus facultades de verificación, inicia el procedimiento de determinación de oficio. Transcurrido el procedimiento previsto por los arts. 34 y siguientes del Código Tributario¹⁵, la Dirección General de Rentas de San Juan emite la resolución de determinación de oficio y formula la correspondiente denuncia penal tributaria, por considerar que el contribuyente ha actuado dolosamente, habiendo evadido el pago del impuesto sobre los ingresos brutos por una suma superior a \$100.000 por ejercicio anual.

La Provincia de San Juan sólo tiene competencia para determinar el impuesto atribuible a su jurisdicción, por aplicación de las normas de Convenio Multilateral, por ello, en las provincias de San Luis y Mendoza, también podríamos encontrarnos ante casos de evasión impositiva punibles con penas privativas de la libertad. Pero como no existe un procedimiento reglado por medio del cual que el resto de las jurisdicciones deba fiscalizar al mismo contribuyente, en este caso la reparación del perjuicio causado no será total si San Luis y Mendoza no llevan a cabo el procedimiento determinativo y formulan la correspondiente denuncia.

Además, ¿que ocurre si para el fisco de la Provincia de San Juan el contribuyente actuó dolosamente, pero para los fiscos de San Luis y Mendoza no hay dolo?, tratándose de los mismos hechos, pero siendo valorados en forma diferente por las distintas jurisdicciones, se presenta una clara contradicción. Con la actual ley penal tributaria se han presentado casos de escándalo jurídico cuando el fuero penal tributario y contencioso tributario valoran los hechos en forma diferente, imaginemos el dispendio administrativo y jurisdiccional que se puede generar con las haciendas provinciales, donde tanto las Direcciones de Rentas como la justicia ordinaria de cada una de ellas podrá interpretar los hechos en forma diferente.

¹⁵ Ley 3.908

Por todo lo expuesto será necesario coordinar el accionar de los Fiscos, vinculando sus procedimientos determinativos, a fin de evitar las contradicciones apuntadas, sino el objetivo perseguido por la reforma de sancionar a los evasores de impuestos provinciales será de imposible aplicación práctica.

V. Incremento de las condiciones objetivas de punibilidad

Surge del mensaje de elevación que *"...se propicia adecuar los importes mínimos exigidos para considerar verificada la condición objetiva de punibilidad, considerando el tiempo transcurrido desde su sanción. Ello con el fin de mantener una razonable proporción entre las distintas figuras típicas consideradas y la magnitud de la afectación del bien jurídico protegido en relación con el contenido del injusto de los diferentes delitos"*.

Por otra parte considera que *"Esta medida posibilitará, asimismo, disminuir el flujo de nuevas causas en los juzgados con competencia en la materia..."*

Desde la sanción de la ley 24.769, en el año 1997, los montos en cuestión no han sido elevados por el legislador, a pesar de todo lo ocurrido en materia económica en nuestro país.

Los montos fijados definen la política criminal. La criminalización de los ilícitos tributarios tiene por objetivo impactar sobre las grandes unidades económicas, en el entendimiento de que merecen un castigo ejemplarizador y que retribuya al mayor daño que su inconducta fiscal causa al bien jurídico. Sin embargo, por el tiempo transcurrido desde la sanción de la actual ley 24.769 (13 años), la realidad dista de mostrar esa situación.

La ley 24.769 necesitaba, urgentemente, actualizar los montos objetivos dispuestos al momento de su dictado. Esto se ha puesto de manifiesto en diversas causas, entre ellas en "G. Roberto s/inf. ley 24769" de la Cámara Nacional en lo Penal Económico - Sala A, de fecha 28-03-2007. En la causa citada, "prima facie", existía una evasión previsional por el pago de aportes de seguridad social de la sociedad anónima de la cual Roberto G. era el representante

legal, correspondiente a los haberes pagados por el mes de diciembre de 2002 de \$106.000, es decir por \$6.000 por encima de la condición objetiva de punibilidad. En aquella oportunidad la Dra. Teresa Gómez¹⁶ manifestó con acierto que: *"No podemos dejar de cuestionarnos acerca de si este tipo de causas, con montos tan exiguos, ameritan el despliegue judicial que generan. ¿Fue ésta la intención del legislador? Creemos que no. Tanto la presente, como muchas otras actuaciones cuyos montos mínimamente superan los umbrales de punibilidad, deberían quedar bajo la órbita sancionatoria de la ley 11683"*.

Como fundamento de dicha postura, la autora, citó al diputado Menem, que durante el debate parlamentario manifestó¹⁷: *"...tanto la administración tributaria como la justicia tienden a punir sólo aquellas conductas que son verdaderamente disvaliosas y perfectamente encuadrables en los delitos fiscales tipificados en el presente proyecto de ley" "...no abarrotar la justicia, llenándola de papeles que le imposibiliten investigar delitos importantes por verse superada en la investigación de infracciones de menor cuantía o importancia"*.

El legislador nunca previó sancionar las conductas insignificantes, por eso resulta absolutamente razonable incrementar los mínimos exigidos por la normativa para considerar verificadas las condiciones objetivas de punibilidad en los distintos ilícitos contemplados.

La ley vigente, para la evasión simple considera que el importe evadido para ser punible, debe superar los \$100.000 por cada tributo y por cada ejercicio anual, aún cuando se tratare de un tributo instantáneo o de período fiscal inferior a un año. El proyecto de reforma eleva el importe a \$1.000.000, aclarando que debe computarse por cada ejercicio anual, pero sin hacer referencia a

¹⁶ GÓMEZ, Teresa, "Una mediática causa pone en el tapete una discusión de política criminal", Doctrina Penal Tributaria y Económica Errepar, Octubre 2009.

¹⁷ Antecedentes Parlamentarios - parág. 20, diputado Menem - parág. 36, diputado Aramburu - pág. 725 y 729 - LL - N° 2 - 1997

cada tributo, con lo cual se interpreta que deben sumarse todos los tributos nacionales evadidos en el ejercicio anual.

Sin embargo, en relación a la evasión de tributos al fisco provincial o a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, establece que se configurará siempre que el monto de las obligaciones tributarias locales evadidas excediere la suma \$100.000 por cada tributo y por cada ejercicio anual, aún cuando se trate de un tributo instantáneo o de periodo fiscal inferior a un año.

No encontramos motivo alguno para diferenciar la manera en el cómputo cuando se trata de tributos nacionales y provinciales.

Como lo señaláramos al inicio del presente trabajo, uno de los fundamentos del proyecto de reforma fue adecuar los importes mínimos exigidos para considerar verificada la condición objetiva de punibilidad con el fin de mantener una razonable proporción entre las figuras típicas consideradas y la magnitud de la afectación del bien jurídico, sin embargo esto no parece haber sido aplicado respecto de los tributos locales, donde se fija el monto en \$100.000, el mismo importe que existía anteriormente para los tributos nacionales. Esto ocasionará que la justicia ordinaria del fuero penal se vea recargada por la cantidad de causas que seguramente se iniciarán por infracciones relacionadas con tributos locales.

Otro asunto a analizar, en el caso que prospere el proyecto, es su aplicación práctica, ya que por las particularidades de la liquidación de los impuestos provinciales, en especial el impuesto sobre los ingresos brutos para sujetos que tributan bajo las normas de Convenio Multilateral, traerá aparejadas importantes dificultades.

Esteban Semachowicz¹⁸ lo clarifica con un ejemplo: si un contribuyente se encuentra inscripto en Buenos Aires, CABA y Santa Fe, el impuesto total evadido en las tres jurisdicciones, ¿debe superar los \$100.000 o se debe superar en cada una de ellas? La ley de-

¹⁸ SEMACHOWICZ, Esteban, "Algunos comentarios al proyecto de reforma de la ley penal tributaria", Doctrina Tributaria Errepar, Tomo XXXI, Mayo 2010

termina que *"siempre que el monto de las obligaciones tributarias locales evadidas excediere la suma de \$ 100.000 por cada tributo y cada ejercicio anual"*. El autor sostiene que de una interpretación literal se deduce que la suma del impuesto evadido en todas las jurisdicciones debe superar los \$100.000, máxime considerando que se trata de un solo impuesto. Sin embargo se pregunta ¿Cuál sería el procedimiento a utilizar en la práctica para determinar el importe total del impuesto evadido cuando deben intervenir varias jurisdicciones? Por ejemplo, si el contribuyente ha omitido declarar ventas, evadiendo consecuentemente \$40.000 en la CABA, \$70.000 en Buenos Aires y \$50.000 en Córdoba. A los efectos de establecer si se ha configurado el delito y realizar la denuncia correspondiente deberá cada jurisdicción cuantificar el impuesto agotando el procedimiento administrativo respectivo previsto en cada uno de los Códigos Fiscales, y luego unificar las determinaciones para establecer el monto total del impuesto evadido en el período.

Todas estas cuestiones deberían ser resueltas por la doctrina y la jurisprudencia de aprobarse el proyecto de reforma. Por nuestra parte, coincidimos con el autor en cuanto a que el importe debe considerarse en su conjunto, sumando el de todas las jurisdicciones, ya que el Convenio Multilateral es el instrumento por el cual se distribuye la base imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, cuando el contribuyente ejerce su actividad en más de una jurisdicción local.

VI. La utilización de facturas apócrifas

Una de las novedades que incorpora el proyecto de reforma es un nuevo tipo penal aplicable *"si hubiere mediado la utilización total o parcial de facturas o cualquier otro documento equivalente ideológica o materialmente falsos"*. En este supuesto la evasión se convierte en agravada, con lo cual la pena será de 3 años y 6 meses a 9 años de prisión.

La norma se refiere a las denominadas "facturas apócrifas", *"calificación con que se conoce a aquellas incorporaciones a las liquidaciones tributarias de documentación que se sujetan a todos los requisitos formales que son exigidos y que están relacionadas con la escenificación de una actividad supuestamente acaecida pero que en verdad es simulada y que tiene por objeto, en lo que a estos fines nos interesa, disminuir cargas tributarias"*¹⁹.

Para este nuevo tipo penal no existe condición objetiva de punibilidad, lo cual consideramos podría aparejar dos problemas:

Por un lado la formulación de denuncias penales cuando el Fisco en una fiscalización considere que el contribuyente ha utilizado facturas apócrifas para evadir el pago de impuestos, sin importar el quantum de dicha evasión, es decir que estará en igualdad de condiciones quien haya evadido el pago de \$1.000 o de \$1.000.000. En este aspecto no parece razonable que se otorgue igual tratamiento a ambos obligados, por cuanto el daño al bien jurídico protegido, hacienda pública, no es el mismo. Resulta contrario a lo manifestado en el mensaje de elevación, de *"mantener una razonable proporción entre las figuras típicas consideradas y la mag-*

¹⁹ GROSSO Sheridan, Walmyr Herberto, "Facturas apócrifas, actos administrativos y doctrina de los actos propios", La Ley, IMP 2007-1 (Enero), 1

nitud de la afectación del bien jurídico en relación con el contenido del injusto de los diferentes delitos".

Por otro lado, resulta habitual que el ente recaudador plantee objeciones al cómputo de gastos y créditos fiscales contenidos en facturas sin que se tenga plenamente acreditada la falsedad del documento respaldatorio haciéndolo muchas veces en forma más intuitiva que probada. Este criterio ha tenido límites a través de algunos pronunciamientos jurisdiccionales. Así por ejemplo, en las causas, "Forgues Gustavo Alberto"²⁰ y "Villalonga Furlong S.A."²¹, la sala A del Tribunal Fiscal de la Nación consideró que *"...la no localización de los proveedores en los domicilios informados a la AFIP no es una cuestión que por sí sola permita concluir que las facturas a ellos atribuidas sean apócrifas, ni puede arribarse a tal conclusión por el incumplimiento de sus obligaciones fiscales, circunstancia ésta que también resulta ajena a la recurrente de autos"*.

Más recientemente, la sala II de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, en la causa "Floriner S.A.", sentenció que *"...el domicilio fiscal y el cumplimiento de las obligaciones impositivas de los proveedores no resultan imputables a la contribuyente que realizó operaciones comerciales con ellos"*.

Con lo anterior lo que pretendemos representar es que la prueba de que un comprobante resulta apócrifo resulta muchas veces de difícil demostración por parte del Organismo Recaudador, que acude a determinados indicios y presunciones para incluir a los proveedores en las denominadas "Base APOC"²² y "Base eAPOC"²³

²⁰ Forgues Gustavo Alberto, Tribunal Fiscal de la Nación Sala A, 08-09-2010

²¹ Villalonga Furlong S.A. Tribunal Fiscal de la Nación Sala A, 21-11-2003

²² SPINA, Carlos E, GIMENEZ, Enrique M., SCALETTA, Rubén A., "Facturas Apócrifas: guía práctica, indicios, presunciones y ficciones", Ed. Osmar D. Buyatti, Buenos Aires, 2007 (pág. 22): *"La página de la AFIP tiene una base de consulta pública de Facturas Apócrifas"*

²³ SPINA, Carlos E, GIMENEZ, Enrique M., SCALETTA, Rubén A., "Facturas Apócrifas: guía práctica, indicios, presunciones y ficciones", Ed. Osmar D. Buyatti, Buenos Aires, 2007 (pág. 23): *"La implementación de esta base data de diciembre de 2005, por una instrucción general que no es de conocimiento público atento a que son instrucciones para los funcionarios de la AFIP. Su consulta se hace por intranet de la AFIP y sólo tienen acceso funcionarios autorizados"*

y a partir de ahí impugnar las operaciones realizadas por contribuyentes que han operado con dichos proveedores.

En este aspecto, la doctrina ha considerado que²⁴ *"La perversidad del sistema radica en que el usuario de documentación emitida por alguno de estos sujetos incluidos en la base, casi automáticamente es "sospechado" de utilizar estos elementos para generar créditos y gastos ficticios, con fines evasivos, lo cual se constituye en un indicio casi fundamental y único, para intentar que el contribuyente/usuario acepte el ajuste propuesto o bien, sobre estos indicios, proceder a una determinación de oficio, contra la que el contribuyente tendrá pocas defensas, ...dado que el contribuyente desconoce los indicios que motivaron la inclusión del proveedor en dicha base y luego se convierte en un indicio para el Fisco para impugnar sus gastos/créditos en la determinación de oficio, se genera una verdadera cadena de presunciones (polisilogismo), con el agravante – reiteramos – que parte de ellos son desconocidos, vulnerando el derecho de defensa del contribuyente"*.

Nos referimos a quien adquiere de buena fe un bien y/o un servicio y recibe una factura que responde a las formalidades vigentes, es decir, que previo a ello el proveedor ha tenido que dar cumplimiento a la totalidad de requisitos establecidos por la AFIP para poder ser autorizado a emitir comprobantes. (Resoluciones Generales 100, 1415, 1575). En este caso el adquirente tiene para si una especie de garantía sobre el comportamiento fiscal de su proveedor, ya que de otra forma el Fisco no lo hubiera autorizado a emitir comprobantes por sus operaciones.

Por ello es que tener en cuenta los mismos argumentos que se utilizaron para autorizar al proveedor a emitir facturas, ahora para incluirlo en una base de contribuyentes "sospechosos", tan comúnmente empleados por la AFIP como que no se ha localizado al

²⁴ SPINA, Carlos E, GIMENEZ, Enrique M., SCALETTA, Rubén A., "Facturas Apócrifas: guía práctica, indicios, presunciones y ficciones", Ed. Osmar D. Buyatti, Buenos Aires, 2007

proveedor, o que el mismo no presenta declaraciones juradas o que carece de capacidad económica o financiera para justificar la operación, entre otros, representa una absoluta arbitrariedad, además de ser contrario a la doctrina de los actos propios, como derivación de la aplicación del principio de la buena fe.

Si trasladamos esto al ámbito penal tributario, el resultado será infortunado, ya que el contribuyente denunciado tendrá que soportar un proceso penal en base a incumplimientos de los proveedores, que le resultan completamente ajenos. Y si además tenemos en cuenta la inexistencia de condición objetiva de punibilidad, se abarrotarán los juzgados con competencia en la materia de causas por montos carentes de significación.

VII. Extinción de la acción penal por pago: Nuevas condiciones

Redacción actual

La extinción de la acción penal por pago, prevista en el art. 16 de la ley 24.769 establece una excusa absoluta según la cual una persona imputada por la evasión de determinados delitos de evasión tributaria o previsional, puede extinguir la acción penal mediante el pago de las sumas reclamadas por el Organismo Recaudador.

En cuanto a la naturaleza jurídica de esta norma, la doctrina²⁵ *"considera como la aplicación del principio de oportunidad, lo cual significa que, al no ser factible detener la acción judicial luego de la "notitia criminis", en determinados casos –relacionados con la conveniencia u oportunidad– conviene provocar una alternativa para concluir la investigación de las causas menores, a los fines de descongestionar los organismos de represión"*.

El régimen vigente solo se concibe para los delitos contenidos en los arts. 1 y 7, es decir, la evasión simple de tributos nacionales y la evasión simple de recursos de la seguridad social. Sobre esta limitación ya se han pronunciado los tribunales²⁶, considerando que *"...la inconsecuencia o falta de previsión no se suponen en el legislador, no corresponde, por vía de interpretación judicial, modificar normas cuyo significado fue precisado por el legislador"*.

²⁵ MANONELLAS, Graciela N., "La extinción de la acción penal por pago", Práctica Profesional 2008-66, 27, La Ley

²⁶ Centro de Mantenimiento Cema S.R.L. s. inf. ley 24.769, Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, sala B, 14-10-1999; Servicios Empresarios S.R.L. s/ley 24.769, Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, sala B, 21-06-2000

En cuanto a los requisitos para que proceda el beneficio, la normativa establece que 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..."*. Sobre esta cuestión, la Justicia ha admitido el pago al contado o mediante un régimen de facilidades de pago, aunque en este último supuesto, siempre que el monto de los tributos adeudados incluidos en el plan hayan sido cancelados en su totalidad, con fundamento en el precedente "Sigra S.R.L.", de la Corte Suprema de Justicia de la Nación²⁷. Por ello es improcedente la extinción de la acción penal por pago sustentada en el acogimiento a un plan de pagos, si el mismo se encuentra pendiente de cumplimiento.

Referido a los conceptos que deben abonarse, la Sala II de la Cámara Nacional de Casación Penal, en la causa "Otero, Néstor E."²⁸ confirmó el pronunciamiento que consideró extinguida la acción penal respecto del imputado, *"dado que se acogió a un plan amigable y los pagos realizados satisfacen el capital de la pretensión fiscal, circunstancia que permite concluir que se ha cumplido con el requisito previsto en el art. 16 de la Ley 24.769 -Régimen Penal Tributario- en cuanto el obligado ha regularizado y pagado el monto de la determinación realizada por el organismo recaudador en forma "incondicional y total"*. Asimismo interpretó que en este caso *"resulta irrelevante el pago de los intereses devengados"*.

Otra cuestión relevante es el momento procesal en el cual puede utilizarse el beneficio, que según el texto normativo es *"antes de formularse el requerimiento fiscal de elevación a juicio"*.

Finalmente el art. 16 establece que *"Este beneficio se otorgará por única vez por cada persona física o de existencia ideal obli-*

²⁷ Sigra S.R.L., Corte Suprema de Justicia de la Nación, 25-09-1997

²⁸ Otero, Néstor E., Cámara Nacional de Casación Penal, sala II, 10-03-2005

gada". Catania²⁹ señala que la inclusión de las personas de existencia ideal se fundamentó en que se pretende evitar que a través del cambio de miembros de los órganos de representación de la persona colectiva se pueda acceder por una segunda vez al otorgamiento de la extinción de la acción penal.

Si bien es cierto que las penas previstas por la ley penal tributaria y previsional solo pueden ser aplicadas a personas físicas, el representante legal de una firma investigada, que pretende hacer uso del beneficio que comentamos, lo hace en representación de la sociedad que preside, de otra forma, la limitación establecida respecto a la posibilidad de acogerse al beneficio por única vez, podría ser fácilmente burlada con el simple reemplazo del responsable de la sociedad³⁰.

Proyecto de reforma

Surge del Mensaje de Elevación que "*...se dispone la sustitución del Artículo 16 acentuando la percepción del riesgo al eliminarse de la ley el instituto de la extinción de la acción penal –por única vez– mediante el pago del importe evadido...*"

Mediante la eliminación lo que se pretende es que los contribuyentes desistan de realizar toda acción con intención de evadir impuestos, ya que de ser detectados por el Fisco, no podrán extinguir la acción penal mediante el pago de las sumas evadidas, por ende, los obligados, deberán afrontar un proceso penal con todas las implicancias que de ello se derivan, llegando incluso a sufrir penas privativas de la libertad.

²⁹ CATANIA, Alejandro, "Régimen Penal Tributario", Editorial del Puerto, pág. 290

³⁰ Celulosa Argentina S.A. s. infracción - ley N° 23.771, Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, sala B, 07-12-1994

En sustitución de esa causal absolutoria, se introduce otra, mediante la cual se deja exento de responsabilidad penal al obligado que regularice espontáneamente su situación mediante el pago de las obligaciones evadidas, siempre y cuando 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 directamente con él.

El nuevo texto genera varias dudas interpretativas por la falta de precisión de los términos utilizados. Veremos algunas de ellas.

El beneficio procederá siempre que el obligado regularice espontáneamente su situación, esto es cuando en forma voluntaria y no a requerimiento del Organismo Fiscal, rectifique las declaraciones juradas e ingrese los impuestos declarados originalmente en defecto.

Se excluye del beneficio a aquellos sujetos que regularicen su situación "*a raíz de una inspección iniciada, observación de parte de la repartición fiscalizadora o denuncia presentada que se vincule directamente con él*". Sería el caso que el Organismo Recaudador ponga en ejercicio sus facultades de verificación y fiscalización contenidas en los arts. 33 y siguientes de la ley 11.683, como por ejemplo el inicio una inspección mediante una Orden de Intervención. Ahora ¿qué ocurre si sólo se trata de una intimación por falta de pago, una intimación por falta de presentación de una declaración jurada o meras actuaciones internas del Fisco no exteriorizadas y que el contribuyente desconoce? Consideramos que cualquier acción del Fisco tendiente a generar en el sujeto una acción que tenga como fin regularizar su situación, queda comprendida, siempre y cuando sea conocida por el contribuyente por haber sido exteriorizada por el Fisco.

En materia de sanciones, es abundante la jurisprudencia³¹ que ha considerado que la rectificación de una declaración jurada no pue-

³¹ Transporte Imaz S.R.L., Tribunal Fiscal de la Nación Sala A, 13-09-2006; Corna Raúl Manuel, Tribunal Fiscal de la Nación Sala D, 10-11-2006; Forastieri, Marcelo Luján, Tribunal Fiscal de la Nación Sala C; 28-03-2006, entre otros

de ser considerada espontánea ni tempestiva, cuando es consecuencia de una verificación efectuada por el ente fiscal.

La doctrina³² ha criticado severamente la propuesta al indicar que *"...el responsable obligado generalmente desconoce la existencia de tales denuncias, las cuales se inscriben en el ámbito de un procedimiento interno del Organismo Fiscal y por lo tanto, un acto de trascendencia como el señalado para el contribuyente/imputado, debería estar rodeado de todas los elementos de juicio suficientemente exteriorizados, que garanticen la adopción de una decisión tan trascendente, como sería la regularización espontánea de una situación que podría caer dentro de los alcances de la ley 24.769, con las modificaciones proyectadas en esta ley"*.

Para evitar que se excluya del beneficio a los contribuyentes que regularicen su situación en forma verdaderamente espontánea, no como un impulso exógeno provocado por la actividad del ente recaudador, sólo deberían adquirir relevancia aquellas actuaciones del fisco que trasciendan de sus meras investigaciones internas, es decir, que sean notificados fehacientemente al contribuyente, de tal forma que a partir de ese momento tenga la certeza que no podrá acceder al beneficio.

Igual consideración hacemos cuando se refiere a "denuncia presentada". Al no aclarar la normativa qué tipo de denuncias, efectuadas por quién, si solo en el marco de la ley penal tributaria o denuncias efectuadas por delitos comunes que tengan conexión con el incumplimiento de obligaciones tributarias, resultan comprendidas las más diversas situaciones.

El texto del proyecto prácticamente deja en manos del Fisco la aplicación del beneficio, hecho que parece desacertado. Son tan amplias las situaciones que presenta el proyecto que es necesaria la aclaración del alcance de las expresiones utilizadas.

³² SOLER, Osvaldo H., CARRICA, Enrique D., "Algunos comentarios sobre el nuevo proyecto modificadorio de la ley penal tributaria", Doctrina Tributaria Errepar, Tomo XXXI, Mayo 2010

VIII. Inaplicabilidad del principio de "Ley penal más benigna"

Se propicia la incorporación del art. 17 bis, estableciendo que: *"El aumento del monto fijado como condición objetiva de punibilidad en los distintos ilícitos contemplados en la presente, no dará lugar a la aplicación del principio de ley penal más benigna. En los hechos cometidos con anterioridad resultarán de aplicables los montos vigentes a la fecha de su respectiva comisión"*.

Como justificativo de la reforma, se lee en el Mensaje de Elevación que *"Ello, en atención a que no entraña una modificación de política criminal en la materia, sino exclusivamente una adecuación cuantitativa que mantiene incólume la decisión punitiva fijada por el legislador respecto de dichos ilícitos, sin establecer nuevos rangos de eximición penal"*.

El art. 2 del Código Penal define el principio: *"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".

Una ley debe considerarse más benigna con relación a otra, no sólo cuando sus consecuencias jurídicas sean de menor gravedad o tengan menor intensidad sancionatoria, sino también cuando su descripción abarque un menor número de conductas o tenga menos amplitud coercitiva, como ocurre con la modificación que se pretende. Su fundamento es el principio de justicia en tanto deben tener el mismo tratamiento penal quienes estén en igualdad de cir-

cunstances. Así, la revaloración jurídica de la conducta, al determinar que es merecedora de la sanción penal en menor medida a la considerada con anterioridad, obliga a que quede excluida del ámbito de la ley 24.769.

En este sentido, la Dra. Marta Nercellas ha dicho que³³ "... resulta difícil entender por qué una vez más las demoras en el sistema judicial deben ser computadas en contra de quien es sometido a sus reglas, si la conducta ha dejado de preocupar o ha disminuido su desvalor social de conformidad con lo que refleja la nueva disposición legal sancionada. No entiendo por qué razón debe persistirse en la aplicación de la sanción que anteriormente estaba prevista. Se suma al agravio que causa la extensión en el tiempo de las situaciones de sospecha procesal, la aplicación de una pena cuya finalidad aparece aún más desdibujada que lo que ocurre de ordinario, con la modificación legal operada. La reforma constitucional ha finalizado definitivamente con este debate, por importantes que resulten los argumentos para ignorarla".

Hoy la jerarquía constitucional de la retroactividad de la ley penal más benigna es indiscutible, por lo que no puede el legislador dejarlo sin efecto ni siquiera fundamentado en que la reforma no importa una modificación de política criminal. Lo que ocurre es que la incidencia que tendrá el incremento de las condiciones objetivas de punibilidad alcanzará a la gran mayoría de los contribuyentes con causas en trámite, que por aplicación del principio de la ley penal más benigna quedarían fuera del ámbito punitivo de la ley penal tributaria, y este hecho no es ajeno al Poder Ejecutivo, por ello es que ha incorporado un artículo como el analizado.

Sin embargo, existen opiniones contrarias. El Dr. Juan Pablo Fridenberg³⁴, en un reciente trabajo, conceptuó que "*la sanción de*

³³ NERCELLAS, Marta, "Principios constitucionales en materia penal tributaria", en El Delito Fiscal, URRESTI, Esteban y COMES Fabiana (Directores), Buenos Aires, Ad-Hoc, 2008

³⁴ FRIDENBERG, Juan Pablo, El principio de retroactividad de la ley penal tributaria más benigna, ante la reforma de las condiciones objetivas de punibilidad, PET 2010 (noviembre-454), 7, La Ley

un ley penal más beneficiosa no implica, de por sí y en forma automática, su aplicación retroactiva, sino que se debe averiguar el fundamento de su sanción a tales fines". Como fundamento de su postura plantea que debe diferenciarse si el móvil de la reforma se centra en elevar el piso a partir del cual tales conductas sean perseguidas penalmente (alteración axiológica) o en factores tales como la actualización monetaria. Solo cuando se trate de una alteración en la valoración de la conducta a reprimir será aplicable el principio de ley penal más benigna y no cuando la modificación importe elevar las condiciones objetivas que tornan punible a la conducta típica.

Como antecedente cita la causa "Jorge Carlos Palero"³⁵ donde la Corte se expidió con relación a la modificación operada en virtud de la ley 26.063³⁶. En dicho precedente la Máximo Tribunal se expidió acerca de la aplicación en forma retroactiva de la ley 26.063 ya 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..."*

Sostiene el autor que *"...la ley 26.063 no consistió en una adecuación de los montos en orden a la actualización del valor de la moneda, sino de la represión de conductas típicas del delito de apropiación indebida, a partir de un piso cuantitativo superior. De tal forma, se podría concluir que el móvil de aquella reforma no fue otro que elevar el piso a partir del cual tales conductas serían perseguidas penalmente, lo que denotó una alteración axiológica, es decir, en cuanto a la valoración de dicho delito".*

Si bien se deberá esperar el resultado de los debates parlamentarios para analizar los fundamentos que la inspiran, consideramos que el elegido no es el camino adecuado, vulnerar derechos cons-

³⁵ Jorge Carlos Palero, Corte Suprema de Justicia de la Nación, 23-10-2007

³⁶ La ley 26.063 modificó los montos mínimos previstos para la punibilidad del delito de apropiación indebida de aportes previsionales, elevando dicho monto de \$ 5.000 a \$ 10.000.

titucionales no parece ser la solución para justificar el efecto que tendrá la elevación de las condiciones objetivas de punibilidad. Para ello el Estado cuenta con otras herramientas punitivas, como ser la aplicación de sanciones de naturaleza penal contenidas en la ley 11.683.

IX. La determinación de oficio como cuestión previa para el inicio de la acción penal: Se mantiene la posibilidad de "escándalo jurídico"

En el mensaje de elevación se menciona que *"Se modifica también el Artículo 20 de la Ley N° 24.769 y sus modificaciones con la finalidad de evitar dilaciones en el proceso judicial de determinación de la deuda cuando exista una causa penal y viceversa"*.

El texto del artículo 20 que surge del proyecto indica que: *"La formulación de la denuncia penal no suspende ni impide la sustanciación y resolución de los procedimientos tendientes a la determinación y ejecución de la deuda tributaria o de los recursos de la seguridad social, ni la de los recursos administrativos, contencioso administrativos o judiciales que se interpongan contra las resoluciones recaídas en aquellos..."*

Si bien se modifica en relación al texto vigente, ya que solo menciona que la formulación de la denuncia penal no impedirá la sustanciación de los procedimientos administrativos y judiciales tendientes a la determinación y ejecución de la deuda tributaria o previsional, sin hacer referencia a los recursos interpuestos contra dichas resoluciones, veremos más adelante que aún con la reforma se mantiene el criterio de procesos en paralelo penal tributario y contencioso tributario, admitiendo la posibilidad de escándalo jurídico, ya que puede ocurrir que en ambas instancias se arribe a sentencias contradictorias.

Antecedentes en la Argentina.

La legislación penal tributaria argentina ha adoptado diversos sistemas procesales a lo largo de los distintos ordenamientos legales que rigieron en nuestro país. El primer régimen penal tributario fue establecido por la ley 20.658³⁷, dicha norma adoptó como sistema procesal un régimen de prejudicialidad tributaria absoluta, por el cual quedaba suspendida la instancia penal hasta tanto estuviera firme la determinación de oficio de la deuda. Ello significó en la práctica un fracaso absoluto, ya que durante su vigencia no existieron antecedentes de aplicación, principalmente por no prever la suspensión de la prescripción penal.

Posteriormente, el régimen penal tributario fue reemplazado por la ley 23.771³⁸, que modificó sustancialmente el régimen procesal. El Mensaje N° 1.103 del 30 de octubre de 1989 del Poder Ejecutivo, mediante el cual se elevó el proyecto de Ley al Congreso dio cuenta de la falta de aplicación de la anterior ley penal tributaria: *"a) La ineficacia sancionadora de la anterior legislación encuentra entre sus motivos más importantes en la obligada prioridad de las normas procesales tributarias, respecto de la intervención jurisdiccional"*.

El régimen procesal adoptado por la, en aquel entonces, "nueva" ley 23.771, establecía en su artículo 16:

*"La determinación de deuda tributaria o respecto de las obligaciones con los organismos nacionales de seguridad social, conforme a lo previsto en el artículo 3, o la aplicación de sanciones por los organismos administrativos, **no constituirán cuestiones prejudiciales a la promoción de la causa penal o a la sentencia que en ella recaiga. La promoción de causa penal no impedirá la sustanciación de los procedimientos administrativos, vin-***

³⁷ B.O. 28-03-1974

³⁸ B.O. 27-02-1990

culados con los mismos hechos, pero no podrá dictarse resolución administrativa antes de que haya quedado firme la sentencia judicial, la que constituirá cosa juzgada en cuanto a la materialidad de los hechos. Cuando la autoridad administrativa pertinente, de oficio o a instancia de un particular, tomare conocimiento de la presunta comisión de un delito previsto por esta ley, lo comunicará de inmediato al juez competente, solicitando las medidas judiciales de urgencia, en caso que lo estimare necesario para garantizar el éxito de la investigación. En el plazo de treinta días elevará un informe adjuntando los elementos probatorios que obraren en su poder y las conclusiones técnicas a que hubiese arribado. En los supuestos de denuncias formuladas directamente ante el juez, sin perjuicio de las medidas de urgencia, correrá vista por treinta días a la autoridad administrativa a los fines dispuestos en el párrafo anterior". (el subrayado es propio)

La ley 23.771 establecía que la determinación de deuda tributaria por parte del Fisco no constituía un requisito que debiera cumplirse como paso previo a la promoción de denuncia penal por presuntos delitos tributarios. Por otra parte, y en relación al "informe técnico", que debía elevar el Fisco adjuntando los elementos probatorios, fue blanco de duras críticas por parte de la doctrina nacional: "...la misma norma, con alarmante imprecisión, expresaba que, hecha la correspondiente denuncia penal por el ente recaudador, éste contaba con un plazo de treinta días para elaborar un "informe", adjuntando los elementos probatorios que obraran en su poder, y las "conclusiones técnicas" a que hubiese arribado; en el caso de denuncias formuladas por terceros, el juez debía correr vista al ente recaudador a los fines de la confección del informe en cuestión"³⁹.

³⁹ LISICKI, Fernando M., "Determinación de oficio de la deuda tributaria y proceso penal tributario (la cuestión de las declaraciones juradas rectificativas)", Buenos Aires, Periódico Económico Tributario 01-01-2004, 1, La Ley

Finalmente, la ley 24.769⁴⁰ modificó nuevamente el régimen procesal, estableciendo en su artículo 18, que el Fisco formulará denuncia una vez dictada la determinación de oficio de la deuda tributaria, o resuelta en sede administrativa la impugnación de las actas de determinación de la deuda de los recursos de la seguridad social, aún cuando se encontraren recurridos los actos respectivos.

La doctrina receptó con elogios el reemplazo del informe técnico por la determinación de oficio de la deuda: *"La previa determinación de oficio de la deuda tributaria hace a la seriedad y fundamentación de la denuncia que efectúa el organismo administrativo, evitándose de esta forma denuncias que carecen de respaldo probatorio"*⁴¹.

También se expresó a favor de la modificación la jurisprudencia: *"La exigencia de la determinación del informe del art. 18 no obedece a un mero capricho legislativo, sino que pretende por un lado, inducir un comportamiento fundado y responsable en los organismos fiscales con el objeto de evitar denuncias inconducentes, que prima facie aparecen como improcedentes y provocan inútiles dispendios de actividad judicial, llevando a los tribunales actuaciones sin posibilidad alguna de concluir en decisiones condenatorias. Por otra parte, dicha normativa tiende a asegurarle al particular las garantías del debido proceso dentro del procedimiento administrativo instaurado en dicha sede. Así, en el informe técnico debe reflejarse la deuda evadida, la cual deberá estar determinada indefectiblemente sobre base cierta, demostrando la situación fiscal del contribuyente ante el organismo recaudador, posibilitando de esta manera su correcto juzgamiento por parte de los tribunales"*⁴².

⁴⁰ B.O. 15-01-1997

⁴¹ EDWARDS, Carlos, "Régimen penal tributario. Ley 24.769. Revisado y comentado", Buenos Aires Astrea, 1997, pág. 84

⁴² DGI Mercedes s/dcia. Inf. Ley 24.769, Cámara Federal de San Martín, sala I, 24-10-2000

El actual régimen penal tributario: La determinación de oficio como cuestión previa para el inicio de la acción penal.

El proyecto de modificación del artículo 18 de la ley 24.769 dispone:

"El organismo recaudador, formulará denuncia una vez dictada la determinación de oficio de la deuda tributaria, o resuelta en sede administrativa la impugnación de las actas de determinación de la deuda de los recursos de la seguridad social, aun cuando se encontraren recurridos los actos respectivos.

En aquellos casos en que no corresponda la determinación administrativa de la deuda, se formulará de inmediato la pertinente denuncia, una vez formada la convicción administrativa de la presunta comisión del hecho ilícito.

Cuando la denuncia penal fuere formulada por un tercero, el juez remitirá los antecedentes al organismo recaudador que corresponda a fin de que inmediatamente dé comienzo al procedimiento de verificación y determinación de la deuda. El organismo recaudador deberá emitir el acto administrativo a que se refiere el primer párrafo, en un plazo de ciento veinte días hábiles administrativos, prorrogables a requerimiento fundado de dicho organismo".

La única modificación radica en el plazo para que el Fisco emita el acto determinativo, que se extiende de 90 a 120 días.

La norma en análisis se divide en tres párrafos, que determinan el momento a partir del cual el Organismo Recaudador se encuentra habilitado para formular la denuncia penal:

- a) El primer caso, una vez dictada la determinación de oficio de la deuda tributaria, o resuelta en sede administrativa la impugnación de las actas de determinación de la deuda de los recursos de la seguridad social, aún cuando dichos actos se encontraren recurridos.

- b) El segundo, en aquellas situaciones en las cuales no corresponde el dictado de la determinación de oficio, por tratarse de una cuestión ajena a dicho procedimiento, como ser caducidad de regímenes promocionales⁴³, cómputo de conceptos o importes improcedentes contra el impuesto determinado⁴⁴, incumplimiento de medios de pago⁴⁵, impuesto a la transferencia de combustibles líquidos⁴⁶, etc. En estos casos se exige convicción administrativa de la presunta comisión del hecho ilícito, es decir el convencimiento del funcionario público acerca de la existencia de una conducta delictiva.
- c) Y el tercer supuesto, cuando la denuncia penal fuera formulada por un tercero, la norma exige al juez interviniente la remisión de los antecedentes al Organismo Recaudador, a fin de que éste dé comienzo al procedimiento de determinación de oficio en un plazo de 90 días que será prorrogable por otro plazo igual cuando el pedido se encuentre debidamente fundado.

Por otra parte, se debe necesariamente relacionar el artículo 18 con el artículo 20 de la pretendida reforma, el que dispone que:

"La formulación de la denuncia penal no suspende ni impide la sustanciación y resolución de los procedimientos tendientes a la determinación y ejecución de la deuda tributaria o de los recursos de la seguridad social, ni la de los recursos administrativos, contencioso administrativos o judiciales que se interpongan contra las resoluciones recaídas en aquellos.

La autoridad administrativa se abstendrá de aplicar sanciones hasta que sea dictada la sentencia definitiva en sede penal. En este caso no será de aplicación lo previsto en el artículo 76 de la

⁴³ Art. 143 Ley 11.683

⁴⁴ Art. 14 Ley 11.683

⁴⁵ Art. 2 Ley 25.345

⁴⁶ Ley 23.966

ley 11.683, t.o. en 1998 y sus modificaciones o en normas análogas de las jurisdicciones locales.

Una vez firme la sentencia penal, la autoridad administrativa aplicará las sanciones que correspondan sin alterar las declaraciones de hechos contenidas en la sentencia judicial".

En nuestro entendimiento, el artículo 18 prevé a la determinación de oficio como una "cuestión previa" al inicio de la acción penal, y por otro lado el artículo 20 no suspende ni impide la sustanciación y resolución de los procedimientos tendientes a la determinación y ejecución de la deuda tributaria o de los recursos de la seguridad social, ni la de los recursos administrativos, contencioso administrativos o judiciales que se interpongan contra las resoluciones recaídas en aquellos.

Esto quiere decir que una vez emitida la resolución de determinación de oficio, en caso de corresponder, el Fisco formulará la denuncia penal, y el contribuyente podrá apelar dicha resolución, en cuanto a lo que se refiere a la determinación de la deuda, ante el Tribunal Fiscal de la Nación, en primera instancia, y luego en caso de obtener sentencia favorable al Fisco, ante la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal y en última instancia ante la Corte Suprema de Justicia de la Nación, prosiguiendo el análisis de la cuestión por parte del juez penal.

Reparemos aquí en lo siguiente: el Tribunal Fiscal de la Nación, y las instancias posteriores, se encontrarán abocadas al análisis de la cuestión tributaria, mientras que el juez penal podrá analizar tanto el elemento objetivo del tipo penal, como el elemento subjetivo, esto es la existencia de la conducta dolosa del contribuyente o responsable que motivó la formulación de denuncia por parte del Organismo Recaudador. Sobre el particular la doctrina se ha expresado manifestando que *"No resulta ser un argumento válido para objetar este mecanismo la especialización que requiere la materia tributaria, ya que en los hechos los jueces penales cuan-*

do investigan delitos tributarios deben analizar el tipo objetivo, que obviamente demanda el análisis de normas tributarias"⁴⁷.

El examen del elemento objetivo requiere necesariamente verificar la normativa fiscal aplicable, y a su vez, la existencia de los hechos que dieron origen a la determinación del tributo efectuada por el Organismo Fiscal. El juez penal no puede prescindir de dicho análisis. Existen antecedentes jurisprudenciales que se han expedido en este sentido: *"Que, de esta manera, si se tiene en cuenta que la omisión de pago de la deuda tributaria constituye un elemento del tipo penal se advierte que la constatación del surgimiento de la obligación tributaria de pago, su antecedente, el acaecimiento del hecho imponible y, en consecuencia, la determinación del hecho imponible previsto legislativamente, no sólo constituye parte del examen que los jueces en lo penal tributario están habilitados a efectuar, sino que resulta un examen necesario para afirmar o negar la existencia de un hecho delictivo de evasión tributaria"*⁴⁸.

Distinta es la situación en lo que respecta a la aplicación de sanciones por parte de la AFIP., ya que expresamente menciona el artículo 20 que el Organismo Recaudador se abstendrá de aplicar sanciones hasta que sea dictada la sentencia definitiva en sede penal, no aplicándose en este caso lo normado por el artículo 76 de la ley 11.683⁴⁹, y una vez firme la sentencia penal, el Fisco sí podrá aplicar las sanciones que correspondan, contenidas en los

⁴⁷ SEMACHOWICZ, Esteban, "Informe de Relatoría, Panel II: La prueba en el proceso penal tributario", en IV Jornadas de Derecho Penal Tributario, Asociación Argentina de Estudios Fiscales, Buenos Aires, 20, 21 y 22 de Octubre 2009.

⁴⁸ Liberman Samuel, Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico sala B, 31-8-2006

⁴⁹ La norma remite erróneamente al art. 76, ya que se refiere al art. 74, el cual dispone: *"Cuando las infracciones surgieran con motivo de impugnaciones u observaciones vinculadas a la determinación de tributos, las sanciones deberán aplicarse en la misma resolución que determina el gravamen. Si así no ocurriera se entenderá que la DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA de la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS no ha encontrado mérito para imponer sanciones, con la consiguiente indemnidad del contribuyente."*

artículos 45 y 46 de la ley 11.683, pero no podrá alterar las declaraciones de hechos contenidas en la sentencia judicial.

Surgen dos cuestiones muy interesantes, en cuanto al alcance que deben darse a las expresiones contenidas en el artículo 20, referidas a "*sentencia penal*" y a "*sin alterar las declaraciones de hechos*". Sobre el tema se refirió Jorgelina M. Beritich Medina⁵⁰, a quien remito en mérito a la brevedad y por exceder su análisis el alcance del presente trabajo.

Analizadas las normas, nos ocuparemos en adelante de determinar qué papel juega el procedimiento de determinación de oficio en el proceso penal.

Según la definición que brinda Manuel Ossorio⁵¹ es prejudicial aquello "*que impone una resolución previa a lo principal*" y cuestión prejudicial "*aquella que tiene que ser incidentalmente resuelta por el mismo o por otro tribunal, a efectos de poder tramitar o resolver en el orden civil o en el orden penal la cuestión principal sometida a juicio*".

Javier López Biscayart y Enrique Decarli⁵², a los fines de analizar si la determinación de oficio es para el juez penal una cuestión prejudicial de las indicadas en el artículo 10 del Código Procesal Penal de la Nación, consideran que "*para el proceso penal es 'cuestión prejudicial', exclusivamente, la expresamente prevista en la ley, la cual trae aparejada la exigencia de que la misma sea resuelta por el juez no penal, y cuya decisión causa estado con respecto a la existencia o inexistencia del delito al cual se refiere*".

⁵⁰BERITICH MEDINA, Jorgelina, "La prejudicialidad penal del artículo 20 de la ley penal tributaria: algunas precisiones sobre su alcance" en *El Delito Fiscal*, URRESTI, Esteban y COMES Fabiana (Directores), Buenos Aires, Ad-Hoc, 2008

⁵¹ OSORIO, Manuel, "Diccionario de Ciencias Jurídicas Políticas y Sociales", Buenos Aires, Heliasta, 1996. Citado por BERITICH MEDINA, Jorgelina M, en la ob. Citada.

⁵² LÓPEZ BISCAYART Javier y DECARLI Enrique, "Determinación de oficio y proceso penal (Un lugar para cada cosa, y cada cosa en su lugar)", en *Derecho Penal Tributario – Cuestiones Críticas*, Buenos Aires, Rubinzal Culzoni, 2005. Citado por BERITICH MEDINA, Jorgelina M; en la ob. Citada.

La cuestión prejudicial debe referirse al delito y no a una circunstancia de él... En sentido estricto, entonces, cuestiones prejudiciales son tan sólo las que deben ventilarse en otros procesos y revisten carácter vinculante para el tribunal penal".

Por su parte, Francisco D'Albora⁵³, enseña que *"mientras las cuestiones previas impiden que la pretensión procesal llegue a ejercitarse válidamente, la prejudicial obsta a la resolución... en sentido estricto, cuestiones prejudiciales son tan sólo las que deben ventilarse en otros procesos y revisten carácter vinculante para el tribunal penal ... cuando la hay, su consecuencia es que el juez penal no puede revisar lo decidido por el juez civil".*

Entre los autores más destacados, García Vizcaíno⁵⁴ sostiene que con el actual régimen se volvió al principio de prejudicialidad administrativa.

Díaz Sieiro⁵⁵ aclara que *"...las cuestiones prejudiciales tienen naturaleza sustancial, porque se vinculan directamente con la existencia o inexistencia del delito al incidir sobre los elementos del mismo y, a su vez, claros efectos procesales, porque paralizan el trámite de la cuestión penal, e implican una atribución de competencia extrapenal y una limitación al sistema probatorio de las libres convicciones. Cuando estos efectos no se producen, la cuestión extrapenal puede ser previa, pero no prejudicial".* Continúa manifestando el autor que *"...el dictado de la determinación de oficio de las obligaciones tributarias del imputado (arts. 23, 24 y 25, ley 11.683) es, a nuestro entender, un requisito previo e imprescindible para la promoción de la acción penal,*

⁵³ D'ALBORA Francisco J., "Código Procesal Penal de la Nación Ley 23.984" Anotado – Comentado – Concordado, 3ª edición, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 1997, p. 35. Citado por BERITICH MEDINA, Jorgelina M; en la ob. Citada.

⁵⁴ GARCIA VIZCAINO, Catalina, "Derecho Tributario", Tomo II, 2ª edición ampliada y actualizada, Buenos Aires, Depalma, 2000, pág. 281

⁵⁵ DÍAZ SIEIRO, Horacio D., "La Determinación de Oficio de las Deudas Impositivas y el Proceso Penal Tributario. Una primera aproximación al Art. 18 de la Ley 24.769", Buenos Aires, Periódico Económico Tributario N° 135, La Ley.

pero ello no implica, necesariamente, que la mentada determinación de oficio deba ser considerada una cuestión prejudicial de las previstas en el artículo 10 del Código Procesal Penal de la Nación".

Juan Pablo Fridenberg⁵⁶ coincide con la visión de Díaz Sieiro "...en conceptualizar a la determinación de oficio de la deuda como una cuestión previa, en tanto implica una resolución de corte sustancial, sin perjuicio de que no impide la ejecución de actos de instrucción, en tanto no impliquen resolver, aunque sea provisoriamente, la situación procesal del imputado..."

Recientemente la jurisprudencia ha dicho que⁵⁷ "...la ley 24769 que, al derogar, la ley 23771 ha preferido instaurar un sistema absolutamente diverso, pues el Ente Recaudador sólo puede formular denuncia penal una vez dictada la determinación de oficio de la deuda tributaria (CSJN in re "Pluspetrol SA (TF 14.351-I y acum. 14.521-I) c/DGI" del 4/7/2003 en Fallos: 326:2095; Sala 4 in re: "Pedro Moscuzza e Hijos SA" del 19/12/2006, y Sala 5 in re "Alpesca SA Fish Management SA c/AFIP" del 23/4/2008)".

Compartimos la opinión de la doctrina y la jurisprudencia que consideran que la determinación de oficio no es una cuestión prejudicial, sino una obligación impuesta al Fisco por el artículo 18 de la ley 24.769 para formular la denuncia penal.

⁵⁶ FRIDENBERG, Juan Pablo, "Determinación de oficio de la deuda tributaria en el marco del proceso penal tributario. Panorama integrador", en Derecho Penal Tributario (ALTAMIRANO, Alejandro C.; RUBINSKA, Ramiro M. (Coordinadores)), Tomo I, Buenos Aires, Marcial Pons, 2008

⁵⁷ Pesquera Sebastián Gaboto S.R.L., Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal Sala I, 17-03-2009

La posibilidad de escándalo jurídico. Análisis desde la jurisprudencia.

La ley 24.769 adoptó el criterio de procesos en paralelo penal tributario y contencioso tributario, admitiendo la posibilidad de escándalo jurídico, ya que puede ocurrir que en ambas instancias se arribe a sentencias contradictorias y la reforma que se pretende no modifica dicha situación.

Esteban Semachowiz⁵⁸ lo clarifica con un ejemplo al manifestar que lo anterior se verifica cuando se determina un impuesto en función a la impugnación de facturas consideradas por la administración fiscal como apócrifas; en este caso al autor sostiene que una vez determinado el impuesto y realizada la denuncia penal tributaria correspondiente, intervienen el fuero penal tributario y el Tribunal Fiscal de la Nación (asumiendo que el contribuyente apela la determinación de oficio). Indefectiblemente, ambas jurisdicciones deberán verificar si efectivamente se trata de facturas apócrifas y para ello deberán analizar las pruebas pertinentes a los efectos de esclarecer si se trata de operaciones reales, es decir, si el servicio se ha prestado o el bien efectivamente ha existido. Si estas premisas se confirman, no hay impuesto abonado en defecto, por lo cual no hay sustento para una acción punible. El criterio de valoración de la prueba dependerá también del juzgador, pero no resultaría propio de un sistema jurídico coherente que respecto de los mismos hechos devinieren dos posiciones opuestas. Ello implica la hipótesis de que el juez en lo penal tributario, considerando este ejemplo, determine que las prestaciones existieron y el Tribunal Fiscal decida en sentido contrario.

A su vez, sostiene el autor, que puede resultar que la valoración jurídica que el juez penal tributario realice con respecto a la norma-

⁵⁸ SEMACHOWICZ, Esteban, "Informe de Relatoría, Panel II: La prueba en el proceso penal tributario", en IV Jornadas de Derecho Penal Tributario, Asociación Argentina de Estudios Fiscales, Buenos Aires, 20, 21 y 22 de Octubre 2009

tiva fiscal aplicable, no coincida con la apreciación que de ella ha hecho el Fisco Nacional, concluyendo que el obligado no debe determinar tributo alguno, sea porque no se ha verificado el hecho imponible, sea a mérito de una exención o desgravación, o bien porque directamente no es sujeto pasivo según las normas sustantivas.

En el ámbito del proceso penal tributario el contribuyente tendrá el derecho de ofrecer la prueba pertinente o esgrimir argumentos que tengan como fin atacar la conducta que ha dado origen a la denuncia.

El juez penal también puede considerar que no se ha cometido el delito cuando, por ejemplo, los ajustes son "técnicos" (cuestiones de interpretación), o se hubieren empleado presunciones para la determinación de la base imponible, que no podrían, sin otros elementos, ser utilizadas en sede penal tributaria.

El Juzgado Nacional en lo Penal Tributario N° 3 en la Causa N° 1873/2005 de fecha 13-10-2006 sostuvo que: *"...la exégesis efectuada por la contribuyente sobre la base de los argumentos que invocó no resulta irrazonable sino que únicamente evidencia una diferencia de criterio con aquel que el organismo fiscal consideró correcto, por lo que más allá del acierto o del error, con el que pudo haberse conducido la contribuyente para efectuar la liquidación tributaria del impuesto a las ganancias, y sin perjuicio de lo que en definitiva corresponda resolver a los Tribunales competentes en punto a la exigibilidad del tributo, no se verifica en el caso la realización de alguna de las maniobras ardidosas o engañosas que requiere el delito de evasión tributaria para su configuración. 18) Que, en ese sentido, la Excma. Cámara del fuero - Sala A ha señalado que si la omisión de ingresar un tributo es producto de una diferencia en la interpretación de las normas aplicables al caso, no puede sostenerse la existencia de una maniobra ardidosa que por sí sola sea demostrativa de hechos que deban encuadrarse en el artículo 1 de la ley 24769 (cfr. reg. 405/04 - "Romano, Jorge Alberto - vitalicia sociedad mutual, s/ evasión tributaria simple)".*

En cuanto a las denuncias formuladas a partir de determinaciones de oficio basadas en presunciones, podemos citar una serie de pronunciamientos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación⁵⁹, todos contestes en considerar la imposibilidad de trasladar al campo penal tributario las presunciones por las cuales el Fisco se ve habilitado a estimar la materia imponible. Aquella doctrina de la Corte, fue receptada favorablemente por el Fisco mediante la Instrucción General 4/1999⁶⁰.

Doctrina especializada ha manifestado que⁶¹ *"Teniendo en consideración el dato cierto que, del universo de denuncias entabladas por el fisco por el delito de evasión fiscal, una gran cantidad se corresponde con obligaciones tributarias a las que se arribó mediante la utilización de la vía presuntiva, no puedo sino advertir una contradicción entre aquella circunstancia y la propia prohibición del fisco –respaldada, nada menos, que por doctrina emanada de la CSJN y del TFN– de encuadrar las conductas que dieron lugar a la estimación de oficio en la figura dolosa de la defraudación (debiendo hacerlo, antes bien en la figura culposa de la omisión de impuestos). Es que aquella conducta que por un lado es encuadrada por la AFIP como constitutiva de una figura culposa; por el otro, inspira al mismo organismo, cuando las cuantías superan las prescriptas por la LPT, a sentirse en presencia del dolo característico del delito de evasión tributaria"*.

A su vez, la alternativa es la existencia de causales que directamente eliminan la subjetividad requerida (error, ignorancia, estado de necesidad, etc.). En estos casos, la apreciación del juez penal

⁵⁹ Mazza Generoso y Mazza Alberto, 06-04-1989, Casa Elen-Valmi de Claret y Garello c/D.G.I., 31-03-1999

⁶⁰ *"En los supuestos de determinación de oficio sobre base presunta..., no corresponderá encuadrar la conducta punible de los responsables en los términos del art. 46 de la ley, sin el necesario sustento de pruebas directas que permita acreditar la existencia del elemento subjetivo requerido por dicha figura."*

⁶¹ RUBINSKA M. Ramiro, "La determinación de oficio sobre base presunta y su entidad para fundar denuncias penales" en Derecho Penal Tributario (ALTAMIRANO, Alejandro C.; RUBINSKA, Ramiro M. (Coordinadores)), Tomo I, Buenos Aires, Marcial Pons, 2008

tributario no influirá con respecto a la existencia del tributo, tipo objetivo, pero si afectará la calificación de la conducta que luego la administración fiscal deberá considerar para imponer una sanción administrativa.

En síntesis, la existencia de resoluciones contradictorias en cuanto al tipo objetivo (impuesto, monto, período) resulta una consecuencia que este sistema de paralelismo de vías puede llegar a ocasionar y que no es solucionado por la reforma en análisis.

Si bien podría considerarse que para preservar la armonía del sistema en su conjunto, en sede administrativa debieran agotarse todas las instancias para verificar la verdad real, respetando principalmente las reglas del debido proceso, esta situación *ideal* no siempre se presenta.

López Biscayart⁶² opina que *"...sería sumamente imprudente y peligroso instruir sumarios a partir de denuncias fundadas en hechos puramente imaginarios o simplemente supuestos, porque con ello, además del perjuicio injustamente producido a las personas implicadas, podría darse lugar a que la denuncia se transformara en medio eficaz de persecución para satisfacer bajos sentimientos de venganza o lucro como consecuencias de la intolerancia que tanto ofusca perturba los espíritus"*.

Coincidimos con Jorge Haddad en cuanto afirma que la única posibilidad de resguardo, a fin de eludir un escándalo jurídico con la nueva normativa legal, dependerá, exclusivamente de la actuación prudente y seria del organismo fiscal.

Las situaciones de posible escándalo jurídico que se han presentado, han admitido diversas soluciones por parte de la jurisprudencia. A continuación analizaremos algunas de ellas:

⁶² LÓPEZ BISCAYART, Javier, "Características particulares de la etapa de la instrucción en el proceso penal tributario en Estudio sobre el Proceso Penal Tributario", (GÓMEZ, Teresa -Coordinadora-), Buenos Aires, Errepar, 2008

- **Hernanco S.A., Tribunal Fiscal de la Nación Sala B, 02-03-2005**

El Fisco determinó de oficio la obligación de la recurrente frente al impuesto a las ganancias período fiscal 1996 e impuesto al valor agregado, Períodos fiscales 12/1995 al 7/1997 inclusive.

El juez administrativo consideró, que no habiendo el fiscalizado justificado las diferencias detectadas en las cuentas contables "caja" y "moneda extranjera", ellas debían considerarse como ingresos omitidos, en los términos del artículo 18 de la ley 11.683.

Por su parte, en lo que hace al impuesto al valor agregado, la inspección actuante constató diferencias en el débito fiscal declarado por la responsable y los montos registrados en el libro IVA rubricado, al considerar que dichas diferencias no fueron suficientemente aclaradas, el ente fiscal consideró los importes mayores, ya fueran los registrados en el libro IVA o los exteriorizados en las declaraciones juradas presentadas. Respecto de los períodos fiscales mayo y julio de 1996, se observó que la contribuyente había rectificado sus declaraciones disminuyendo el débito fiscal exteriorizado en la declaración jurada original; no habiendo dado ninguna explicación de tal proceder a la fiscalización, el juez administrativo procedió a su rechazo.

La apelante estima que dicho criterio fiscal resulta arbitrario. Manifiesta que los saldos negativos de caja tienen su origen en sumas de dinero recibidas por Hernanco S.A. de la ex empresa Maccarone S.A. (hoy Kalessi S.A.) y los reintegros correspondientes de la primera a esta última.

La apelante denuncia como hecho nuevo la sentencia dictada por la Sala B de la Cámara Nacional en lo Penal Económico, por la que se revocó en forma total el procesamiento dictado oportunamente en torno al impuesto a las ganancias (período fiscal 1996) y parcialmente el dispuesto en el impuesto al valor agregado, períodos fiscales 12/1995 a 6/1996, 10/1996, 12/1996 y 3 a 5/1997, por lo que la causa penal había quedado circunscripta con relación a

este último tributo, períodos 7, 8, 9 y 11/1996 y 1, 2 y 6/1997. Posteriormente la recurrente invoca como hecho nuevo el dictamen del Fiscal de la causa en punto a dichos conceptos, propiciando su sobreseimiento, el que fue receptado por el juez de la causa por sentencia posterior.

Los argumentos que ensaya la apelante respecto a la relevancia de dichos decisorios para la resolución que se encuentra en litigio ante el Tribunal Fiscal de la Nación, giran en torno a los artículos 16 de la ley 23.771 y 20 de la ley 24.769, en cuanto al efecto de la cosa juzgada que opera respecto a la materialidad de los hechos acaecidos. En este sentido, afirma que no puede perderse de vista que el análisis en sede penal relativo a la existencia o no de un hecho imponible incide en la valoración que del mismo haga el Tribunal Fiscal de la Nación. La apelante referencia varios considerandos de los pronunciamientos aludidos a la luz de la prueba pericial contable producida en sede penal.

El Tribunal Fiscal de la Nación, al analizar los decisorios aportados por la recurrente sostiene que una recta interpretación tanto del artículo 16 de la ley 23.771 como del vigente artículo 20 de la ley 24.769, es la de establecer un claro deslinde entre las atribuciones de la justicia penal, la administrativa y la contencioso-administrativa.

Al analizar el valor probatorio del informe pericial contable producido en sede penal, en primer término aclara que la valoración que efectuara la justicia no resulta imperativo a efectos de que ese Tribunal resuelva la controversia relativa a la determinación del impuesto. Sostiene que la pericia no acredita de modo alguno los extremos necesarios para reputar válidos a los efectos tributarios los contratos de mutuo denunciados. *"Repárese que esa labor pericial se limitó a compulsar los libros contables y registros auxiliares pertenecientes a las firmas Hernanco SA y Maccarone SA, tarea que a tenor de lo que se expuso más arriba, no es suficiente ante la inexistencia de respaldo instrumental válido..."*

En definitiva el Tribunal Fiscal de la Nación resolvió confirmar las resoluciones apeladas. Obsérvese que a pesar del análisis realizado en sede penal sobre el informe pericial que derivó en el sobreseimiento del responsable por haber entendido que no había hecho imponible, no incidió en la valoración que del mismo hiciera el Tribunal Fiscal de la Nación. En, efecto sostiene, *"...es competencia exclusiva de la justicia penal el decidir si hubo o no delito en orden a las figuras establecidas en la ley penal tributaria, lo que equivale a decir que en dicha sede sólo se indaga sobre la posible comisión de un ilícito dentro de ese marco represivo, ya que la competencia para determinar el encuadre fiscal sólo es competencia del organismo recaudador, de este Tribunal Fiscal de la Nación y, en su caso, de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal"*.

- **Almeida, Nora Mabel, Cám. Nac. Cont. Adm. Fed. Sala V, 18-03-2006**

El Fisco determinó de oficio la obligación tributaria de la Sra. Almeida respecto del impuesto a las ganancias, por no haberse exteriorizado en el patrimonio al cierre del ejercicio fiscal 1998 un crédito otorgado a De Cano Funes S.A., el que fue tratado como incremento patrimonial no justificado, con más el 10% en concepto de renta dispuesta o consumida.

En cuanto al impuesto al valor agregado, el reclamo fiscal se basó en haberse detectado débitos fiscales no declarados provenientes de intereses originados en la operación de préstamo con la referida firma, en la cual la contribuyente actuó por cuenta propia y no en carácter de mandataria.

Respecto del impuesto sobre los bienes personales, se le atribuyó a la contribuyente no haber incorporado dentro de los bienes situados en el país, el derecho real emergente de la operación de préstamo con De Cano Funes S.A.

Al imputársele la comisión del delito previsto en el artículo 1 de la ley 24.769, se le dio la correspondiente intervención a la justicia penal.

Ante la apelación del contribuyente, el Tribunal Fiscal de la Nación resolvió revocar los actos apelados. Meritó que una prudente exégesis del artículo 20 de la ley 24.769 determina que no resulta jurídicamente posible que dicho Tribunal se aparte de los hechos probados y acreditados en la causa penal en pos de evitar un eventual escándalo jurídico.

En tal sentido consideró que la sentencia del juez penal da cuenta de un pormenorizado relato de las circunstancias fácticas que rodearon la operatoria que termina por formar la convicción de que la Sra. Almeida actuó como mandataria de terceros en la rúbrica del mutuo a la firma De Cano y Funes S.A.

Opinó asimismo que las conclusiones que se desprenden de la sentencia penal tienen directa implicancia sobre los distintos actos recurridos, por cuanto las declaraciones de hechos que contiene y da por probados sirven para desarticular, en definitiva, las impugnaciones (esencialmente de hecho y prueba) sobre las que se estructuró la presunción de incremento patrimonial no justificado que tocó los tres gravámenes determinados (ganancias, valor agregado y bienes personales).

El Fisco apeló dicho decisorio ante la Cámara. Sostiene entre otras cosas, que la sentencia penal no hace cosa juzgada respecto de aquellos aspectos ajenos al enjuiciamiento de la conducta penal, como sucede en este caso en que se discute la procedencia de los ajustes fiscales en ámbitos distintos, ya que de lo contrario se atentaría contra la expresa voluntad del legislador que ha delimitado las esferas en las cuales se debaten ambos asuntos.

En sede penal, se resolvió sobreseer a la Sra. Nora Almeida respecto de la presunta comisión del delito de evasión tributaria simple. Para así resolver el juez en lo penal interviniente consideró que los actos realizados por Nora Almeida no tuvieron en miras el de

obtener una ventaja, disminución o eliminación de la obligación tributaria correspondiente al negocio concretado y que siendo ella una intermediaria en la concreción del préstamo, y habida cuenta de que los verdaderos poseedores del dinero habían tributado sobre el mismo, declarándolo al Fisco, entendió que no existió evasión ni ardid alguno, por lo que correspondía sobreseer a todos los imputados por la presunta comisión del delito previsto y reprimido por el artículo 1 de la ley 24.769.

La Cámara al analizar el texto del artículo 20 de la ley 24.769, entendió que la finalidad del mismo es evitar el escándalo jurídico que significaría el dictado de resoluciones encontradas sobre los mismos hechos, ya que resultaría un dislate que, por un lado, la sentencia judicial afirmara que el hecho imputado no existió, y que por otro la resolución administrativa decidiera la existencia de ese mismo hecho.

Asimismo sostiene, que el último párrafo del artículo 20 establece otra limitación a la causa administrativa: la resolución en la cual la autoridad administrativa imponga las sanciones que correspondan no podrá alterar las declaraciones de hechos contenidas en la sentencia penal.

Ello tiende a evitar contenidos contradictorios sobre cuestiones fácticas entre la resolución administrativa y la sentencia judicial. La norma habla de "sentencia judicial", lo cual implica el dictado de una sentencia, condenatoria o absolutoria.

Realiza una distinción en cuanto al motivo del sobreseimiento, si se dispuso por una causal objetiva, es decir, porque el hecho no se cometió o porque es atípico, tiene que referirse esencialmente a lo fáctico, por lo que la resolución administrativa no puede alterar tal declaración sobre los hechos. Por el contrario, si el sobreseimiento se dispone por una causa extintiva de la acción penal, como la prescripción, lo cual no se refiere a cuestiones fácticas, nada impide que los hechos sean valorados por la autoridad administrativa para la determinación de la sanción.

En virtud de lo expuesto razona que la justicia penal resolvió sobreseer a la actora, al considerar que ésta había otorgado el préstamo en representación del Sr. Valente, el cual había tributado los impuestos correspondientes por los beneficios obtenidos por el mismo. En tal sentido, resulta indudable que para dictar dicho sobreseimiento se adentró en el análisis de las cuestiones fácticas concluyendo que la Sra. Almeida fue sólo una intermediaria en la concreción del préstamo en cuestión.

Que, siendo ello así, y considerando los claros límites establecidos en el artículo 20 de la ley 24769, no puede pretender el Fisco insistir respecto de la existencia de una obligación tributaria en cabeza de la actora, cuando la justicia penal concluyó que ésta no era la verdadera poseedora del dinero, y que los titulares ya habían tributado sobre el mismo.

Finalmente resuelve confirmar el decisorio apelado ya *"Que, una solución contraria, tal como lo pretende el recurrente, no puede ser viable pues la revisión de tales circunstancias podría llevar al absurdo de dictar sentencias contradictorias respecto de los mismos hechos"*.

- **Procesamiento Industrial Laminados Arg. R S.A., Cám. Nac. Cont. Adm. Fed Sala III, 13-10-2006**

El Tribunal Fiscal revocó las resoluciones apeladas que determinaron de oficio el impuesto a las ganancias y al valor agregado correspondiente a los períodos fiscales 1994 y 1995. En las mismas el Fisco desconoció la existencia de las compras de chatarra realizadas con proveedores.

Para así resolver consideró, entre otras cosas que los proveedores prestaron declaración testimonial ante ese tribunal reconociendo la existencia de las operaciones comerciales y la forma de la operatoria, las ventas de la recurrente no fueron objetadas por el organismo fiscal, siendo que para poder realizarlas debió adquirir

la chatarra necesaria, surgiendo del informe pericial que la totalidad de las toneladas cuya compra se objetó, guardaban relación con las ventas, los peritos informaron la existencia de retenciones practicadas por la actora respecto de aquellas adquisiciones, el detalle del equipamiento que surge de sus libros contables permite concluir que contaba con los elementos necesarios para procesar el material adquirido para su reutilización en la industria automotriz.

Ante la apelación del Fisco, la Cámara sostuvo que para la resolución de la causa no puede soslayarse la denuncia que realizara la actora acerca de haber recaído sentencia firme en el proceso por presunta comisión de ilícitos penales tributarios. Allí invocando el artículo 20 de la ley 24.769 señaló que frente a los mismos presupuestos de hecho que utilizó la A.F.I.P. para fundar las determinaciones de oficio impugnadas, y luego de la producción de idéntica prueba que la rendida en la presente causa, el juez penal estableció que las compras de chatarra cuestionadas tuvieron lugar.

El titular del Juzgado en lo Penal Económico al dictar el auto de sobreseimiento total de la actora y su presidente, discernió la materialidad de los hechos que tuvo en cuenta el Organismo Fiscal para determinar la deuda tributaria, ya que la eximición de responsabilidad se alcanzó por la constatación de la existencia de las operaciones comerciales desconocidas en la resolución determinativa. Ello es así toda vez que concluyó, luego de analizar las pruebas rendidas en dicha causa penal, que no se trató de la utilización de supuestos proveedores apócrifos y por ende de facturas apócrifas, así como que se acreditó que el volumen de chatarra procesada en el período cuestionado se corresponde con el volumen de la adquirida.

Para resolver, la Cámara cita el precedente comentado anteriormente "Almeida Nora Mabel" ya que *"Si bien en las normas de la ley N° 24769 citadas se descarta el sometimiento de la cuestión tributaria a los resultados alcanzados en sede penal, ello no empece a que se debe impedir la existencia de una posible con-*

tradicción sobre aspectos esenciales de los presupuestos fácticos comunes a ambos, pues se caería en un inaceptable escándalo jurídico, riesgo que se superará, encontrándose en discusión la obligación impositiva, condicionando la apreciación de los hechos a las conclusiones arribadas en el proceso penal".

"Sentado lo que antecede y toda vez que la decisión del Tribunal Fiscal se sustenta en una apreciación de la prueba rendida en la causa coincidente con la realizada por el juez penal, corresponde confirmar el pronunciamiento apelado y consecuentemente desestimar los agravios del Fisco Nacional en tanto se limita a insistir en la inexistencia de las operaciones comerciales que fueran reconocidas como reales en el pronunciamiento penal y en el aquí apelado".

- **Ingeniería Rouza S.A., Cám. Nac. Cont. Adm. Fed. Sala II, 10-06-2008**

Se trata de una empresa constructora que para poder cumplir un contrato de obra encargado por una contratista de la empresa Aluar S.A., subcontrató a su vez a MA SU S.R.L. para los trabajos de hormigón armado y veredas. Una verificación fiscal calificó de apócrifas las facturas de la subcontratista, impugnando la deducción de los gastos pertinentes, determinando de oficio la obligación. Asimismo el Fisco efectuó la denuncia penal correspondiente, la que se tramita en un Juzgado en lo Penal Económico de La Plata.

El contribuyente apeló al Tribunal Fiscal sosteniendo que las facturas cumplieron los requisitos exigidos en la reglamentación respectiva. Señaló, además, que oportunamente practicó las retenciones correspondientes, aportando la constancia de las mismas, así como el listado de los pagos efectuados, la existencia de órdenes de compra y certificados de medición, poniendo de relieve que de sus libros contables surgen las operaciones comerciales realizadas con la sociedad y los movimientos de desplazamiento patrimonial.

El Tribunal Fiscal de la Nación, decidió confirmar los actos impugnados. Sobre el fondo del asunto, precisó que el agravio consiste en rechazar la imputación de "apócrifas" de las facturas emitidas por MA SU S.R.L., afirmando que las mismas cumplen con todos los recaudos que exige la reglamentación respectiva, no podía prosperar.

Contra esa sentencia, el contribuyente interpuso recurso de apelación ante la Cámara. En punto a la calificación de apócrifas de las facturas, intentó demostrar a través de diversos medios de prueba la veracidad de las operaciones efectuadas.

El tribunal solicitó como medida para mejor proveer, se libre oficio al Juzgado en lo Penal Económico de La Plata para que informe el estado procesal de la causa iniciada por la A.F.I.P. en contra de la recurrente, informando que la misma se encuentra en estado de sumario.

Como se advierte, hay una cuestión fáctica en discusión, que es la existencia real de la empresa MA SU S.R.L. y la consecuente validez de las facturas impugnadas. Esta controversia es en definitiva lo que debe analizar el juez penal, a raíz de la denuncia formulada.

La Cámara sostiene que *"En el sistema de esa ley, en lo que aquí interesa, el Ente Recaudador sólo puede formular denuncia penal una vez determinada de oficio la deuda tributaria, absteniéndose de aplicar la sanción hasta que sea dictada sentencia definitiva en sede penal (arts. 18 y 20)".*

Continúa manifestando que *"Esa norma, no impone el sometimiento de la cuestión tributaria a los resultados alcanzados en sede penal, sin embargo, ello no impide a que se debe impedir la existencia de una posible contradicción sobre aspectos esenciales de los presupuestos fácticos comunes a ambos, pues se caería en un inaceptable escándalo jurídico. Que este riesgo se superará, si encontrándose en discusión la obligación impositiva, se condiciona la apreciación de los hechos a las conclusiones arribadas en el proceso penal".*

"En ese orden de ideas, resulta claro que no corresponde pronunciarse en el estado actual de la cuestión sobre los hechos que se encuentran en estudio del Juzgado Federal Nº 1, Secretaría Nº 1 de La Plata, Provincia de Buenos Aires, para evitar la inseguridad jurídica que se provocaría ante el eventual dictado de sentencias contradictorias sobre el sustento fáctico del asunto. No puede dejar de advertirse que esa situación se generaría, si esta Sala confirmara el pronunciamiento del Tribunal Fiscal de la Nación y luego el juez penal concluyera que las facturas cuestionadas no son apócrifas".

Cita en apoyo de esta postura las sentencias de la Sala III de la Cámara Nacional de Apelaciones en la causa "Procesamiento Industrial Laminados Argentinos S.A. del 13-10-2006 y de la Sala V en la causa "Almeida, Norma", del 15-03-2006.

"Todo lo expuesto, se ve reafirmado por lo establecido en el artículo 20, último párrafo de la ley 24769 en cuanto dispone otra limitación a la causa administrativa: la resolución en la cual la autoridad administrativa imponga las sanciones que correspondan no podrá alterar las declaraciones de hechos contenidas en la sentencia penal".

Al respecto se ha dicho que con esa previsión, *"se tiende a evitar contenidos contradictorios sobre cuestiones fácticas entre la resolución administrativa y la sentencia judicial. La norma habla de 'sentencia judicial', lo cual implica el dictado de una sentencia condenatoria o absolutoria. En tal sentido, si el sobreseimiento se dispuso por una causal objetiva, es decir, porque el hecho no se cometió o porque es atípico, tiene que referirse esencialmente a lo fáctico, por lo que la resolución administrativa no puede alterar tal declaración sobre los hechos. Pero si el sobreseimiento se dispone por una causa extintiva de la acción penal, como la prescripción, lo cual no se refiere a cuestiones fácticas, nada impide que los hechos sean valorados por la autoridad administrativa para la determinación de la sanción [expte. 22.577/2005 - "Almeida, Nora M. (TF 19.443-I) c/DGI" - 15/3/2006]"*.

En consecuencia resuelve, "...suspender la resolución del recurso de apelación interpuesto por la actora, hasta tanto se dicte sentencia en el expediente 14.576, "Ingeniería Ronza SA s/inf. ley 24769" en trámite ante el Juzgado Federal N° 1, Secretaría N° 1 de la La Plata -Provincia de Buenos Aires-".

- **Tecson S.A., Tribunal Fiscal de la Nación Sala C, 06-03-2009**

El contribuyente interpone recurso de apelación contra la resolución de la A.F.I.P. mediante la cual se determina de oficio el impuesto al valor agregado, por los períodos fiscales octubre de 1999 a diciembre de 2000, aplica multas y deja en suspenso un sumario, en espera del decisorio judicial en el marco de la ley 24.769.

El ajuste se funda en el cuestionamiento por parte del Fisco de la carencia de capacidad técnica y económica para prestar los servicios facturados por parte de determinados proveedores.

Para sustentar su defensa en sede administrativa, el contribuyente aportó facturas extendidas por los proveedores, el reconocimiento por instrumento público de la realidad de los servicios prestados efectuada por los mismos proveedores, los recibos de pago extendidos en cancelación de las mismas, entre otros elementos. No obstante manifiesta el contribuyente "...que el acto impugnado rechaza las defensas planteadas, como también las pruebas ofrecidas al contestar la vista".

Como consecuencia de la medida para mejor proveer ordenada por la Sala el Juzgado Federal de Primera Instancia N° 3 de la Provincia de Mendoza acompaña copia de la causa penal seguida contra el Presidente de la firma Tecson S.A. Entre la documentación que se agrega obra el escrito por medio del cual la fiscal federal solicita el sobreseimiento del Presidente de la firma, respecto de la denuncia realizada en los términos del artículo 1° de la ley 24.769. El Juez interviniente resuelve el sobreseimiento con funda-

mento en que *"de acuerdo a la documentación y a los demás elementos probatorios que legalmente se han ido incorporando a los presentes, resulta claro que, las facturas presuntamente apócrifas que motivaran la denuncia articulada por el ente impositivo, son auténticas, debido a los distintos reconocimientos que efectuaron los proveedores qué figuran en las mismas..."*

Sostienen los vocales del Tribunal Fiscal de la Nación que *"... siendo el motivo del ajuste apelado ante este Tribunal la impugnación de los créditos fiscales correspondientes a operaciones efectuadas con los proveedores ... en virtud de haber considerado el organismo fiscal que las mismas eran apócrifas y habiendo el Juez penal declarado la validez de dichas facturas en virtud de la prueba producida ante el juzgado penal, sentencia que conforme lo reconoce el propio representante de la aquí demandada se encuentra firme, corresponde revocar la resolución venida en recurso"*.

Para arribar a dicha conclusión, razonan en virtud de lo resuelto por la Sala III de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal en la causa "Procesamiento Industrial Laminados Argentina S.A." de fecha 13-10-2006: en cuanto sostuvo que *"Si bien en las normas de la ley 24.769 se descarta el sometimiento de la cuestión tributaria a los resultados alcanzados en sede penal, ello no empece a que se debe impedir la existencia de una posible contradicción sobre aspectos esenciales de los presupuestos fácticos comunes a ambos, pues se caería en un inaceptable escándalo jurídico, riesgo que se superará, encontrándose en discusión la obligación impositiva, condicionando la apreciación de los hechos a las conclusiones arribadas en el proceso penal"*.

Algunos comentarios

Sobre uno de los fallos más interesantes, "Ingeniería Rouza", la doctrina se ha manifestado diciendo que⁶³ *"La suspensión del proceso ordenada por la Cámara es indudablemente una solución novedosa, que refleja un correcto accionar frente a un riesgo muy marcado de escándalo jurídico ante el encuadre diferente de los mismos hechos que puede efectuar el juez penal respecto al contencioso. Alertamos no obstante que esta sentencia, de ser interpretada en forma amplia, podría entrañar un apartamiento tanto del texto de la ley 24769 como de su propio objetivo"*.

Si bien, con la postura adoptada por la Cámara efectivamente se evita un posible escándalo jurídico no consideramos del todo ajustada a derecho la sentencia.

Imaginemos que este criterio sea sostenido por el Tribunal Fiscal de la Nación, órgano reconocido por su capacidad técnica, independencia e imparcialidad para resolver los conflictos entre el Fisco y los contribuyentes⁶⁴. Ante una determinación de oficio efectuada por el Fisco, que derive en la formulación de denuncia penal, se

⁶³ ZICCARDI, Horacio, CUCCHIETTI, Miguel, "Ley penal tributaria. Suspensión de los plazos en el proceso contencioso", Doctrina Tributaria Errepar

⁶⁴ BUITRAGO, Ignacio Josué, "La impugnación tributaria y el rol del Tribunal Fiscal de la Nación en el sistema tributario argentino", Boletín Informativo de la Asociación Iberoamericana de Tribunales de Justicia Fiscal o Administrativa, 5° época, Vol.II, N° 1, Marzo 2009: *"Recientemente nuestro más alto Tribunal ha afirmado que el principio constitucional de defensa en juicio previsto en el Art. 18 de la Constitución Nacional y la prohibición del poder Ejecutivo de ejercer funciones judiciales quedan a salvo siempre y cuando los organismos de la administración dotados de jurisdicción para resolver conflictos hayan sido creados por ley, su independencia e imparcialidad esté asegurada, el objetivo económico y político considerado por el legislador para crearlos sea razonable, y sus decisiones estén sujetas a control judicial amplio y suficiente. En forma explícita ha agregado: "... la atribución de la jurisdicción primaria a organismos administrativos se justifica cuando la resolución de la controversia presuponga la familiaridad con hechos cuyo conocimiento haya sido confiado por la ley a cuerpos expertos, debido a que su dilucidación depende de la experiencia técnica de dichos cuerpos..."*

Y este rol lo cumple el Tribunal Fiscal de la Nación, un tribunal administrativo que es reconocido por su independencia e imparcialidad."

intentará demostrar en sede del Tribunal Fiscal de la Nación que no corresponde la determinación tributaria para arribar esa conclusión al juez penal e intentar que ello derive en un sobreseimiento por una causal objetiva. Postulo esto por cuanto entiendo que el Tribunal Fiscal de la Nación tiene amplia capacidad técnica sobre la cuestión tributaria, por la especialidad de sus integrantes. Esto de ninguna manera quiere decir que el juez penal no deba analizar y resolver sobre la condición objetiva de punibilidad, todo lo contrario, sólo que está en mejores condiciones de hacerlo quien tiene especialidad para ello.

Esta situación se vea aún más agravada en el interior del país, donde los jueces federales deciden sobre multiplicidad de cuestiones, como las laborales, civiles, comerciales, penales y electorales, además de la materia penal tributaria, con lo cual el derecho de defensa del contribuyente se ve seriamente comprometido.

Coincidimos plenamente con Esteban Semachowicz⁶⁵ quien sostiene *"Si el sistema funcionara correctamente, la discusión con respecto al gravamen se encontraría quizás zanjada en sede administrativa, previo ejercicio del derecho de defensa por parte del contribuyente. Pero, en la práctica, muchas veces observamos que el debido proceso adjetivo no resulta debidamente cumplimentado, y ello deriva en determinaciones de oficio, que luego son utilizadas para realizar las denuncias penales correspondientes, donde la pretensión fiscal no se encuentra comprobada. Por lo cual, los jueces, a los efectos de determinar el elemento objetivo, no tienen otra posibilidad que analizar la conformación de la obligación tributaria, y muchas veces la valoración jurídica de los hechos demuestra la improcedencia del cargo formulado.*

...

⁶⁵ SEMANCHOWICZ, Esteban, "Régimen Penal Tributario. Sentencias firmes en sede penal y su acatamiento por el Tribunal Fiscal de la Nación", Buenos Aires, Doctrina Tributaria Errepar, Tomo XXVIII, Julio 2007

Por lo cual, a mi criterio, y conforme se ha edificado en la actualidad el régimen procesal en esta materia, para que este sistema funcione correctamente, es necesario un actuar responsable del Fisco, en cuanto a los fundamentos de hecho y de derecho que respaldan la determinación tributaria, para que los jueces con competencia en la materia penal se limiten sólo a realizar un análisis respecto del tipo subjetivo, valorando si las conductas desplegadas por los contribuyentes responden a las exigencias típicas que la ley penal prevé".

Asimismo con la reforma del artículo 20, en cuanto incorpora en relación al texto vigente, que la formulación de la denuncia penal no suspende ni impide la sustanciación y resolución de los recursos administrativos, contencioso administrativos o judiciales que se interpongan contra las resoluciones recaídas en aquellos, la solución a la que arribó la Sala III de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal en la causa Ingeniería Rouza S.A., es decir suspender el proceso hasta tanto recaiga sentencia firme en sede penal, no podrá ser una alternativa posible, por cuanto con la reforma expresamente no puede suspenderse la resolución y sustanciación de los recursos.

X. La facultad de no formular denuncia penal

El proyecto propicia la eliminación del actual art. 19 de la ley 24.769 que había traído muchos problemas de interpretación, por la poca feliz redacción de la norma, asimismo parte de la doctrina la consideraba una norma sobreabundante.

El mensaje de elevación justifica la derogación del art. 19 indicando que así se equipara la obligación de los funcionarios del organismo, en cuanto a la denuncia de los hechos ilícitos de los que tomen conocimiento, a la que recae sobre el resto de los funcionarios públicos del Estado Nacional.

El art. 19 establece que *"Aun cuando los montos alcanzados por la determinación de la deuda tributaria o previsional fuesen superiores a los previstos en los artículos 1º, 6º, 7º y 9º, el organismo recaudador que corresponda, no formulará denuncia penal, si de las circunstancias del hecho surgiere manifiestamente que no se ha ejecutado la conducta punible.*

En tal caso, la decisión de no formular la denuncia penal deberá ser adoptada, mediante resolución fundada y previo dictamen del correspondiente servicio jurídico, por los funcionarios a quienes se les hubiese asignado expresamente esa competencia. Este decisorio deberá ser comunicado inmediatamente a la Procuración del Tesoro de la Nación, que deberá expedirse al respecto".

En relación al primer párrafo, carece de todo sentido, ya que no hace más que reafirmar algo obvio, es decir que el funcionario no debe formular la denuncia penal cuando no concurra la condición objetiva y subjetiva de punibilidad. En tal caso, si el contribuyente omitió el pago de tributos por montos superiores a los previstos por los arts. 1, 6, 7 y 9, pero no actuó con el dolo requerido, su conducta será sancionada con multas previstas en la ley 11.683.

Por otra parte no se entiende porque la facultad de no formular la denuncia se limita a los supuestos de evasión simple, en principio lo que se interpreta es que si el ajuste queda encuadrado como evasión agravada, el funcionario debe formular la denuncia automáticamente, sin indagar acerca de los demás elementos requeridos para la configuración del delito.

El Dr. Catania⁶⁶ explica que *"si no se encuentra en presencia de un actuar delictivo ninguna persona tiene el deber de denunciar; es más, se tiene el deber de no denunciar (Art. 345 CP), pues lo que se denuncia en todos los casos es la comisión de un delito"* y que *"de todas formas no es posible entender que esta excepción inexistente se haya prevista sólo para los delitos previstos por los Arts. 1, 6, 7 y 9, pues por el Art. 19 se prevé que los montos de las determinaciones sean superiores a los previstos por estos artículos, circunstancia que indudablemente acaece en los casos de los Arts. 2 y 8 de la misma Ley"*.

El segundo párrafo indica el trámite que debe seguir el organismo recaudador en caso de no formular la denuncia penal tributaria.

Resulta acertada la derogación del actual art. 19, ya que evitará confusiones en el accionar de los funcionarios públicos, que efectuarán la denuncia penal cuando tomen conocimiento de un delito y no harán nada cuando no tengan la convicción sobre tal situación.

⁶⁶ CATANIA, Alejandro, "Régimen Penal Tributario", Buenos Aires, Ed. del Puerto, pág. 293.

XI. Competencia de la justicia

Al incorporar como bienes jurídicos protegidos a las haciendas públicas provinciales y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, se hizo necesario resolver una cuestión de competencia de la justicia, es decir, quienes tendrán a su cargo la aplicación de la ley.

Con relación a los tributos nacionales, no hay modificaciones respecto del régimen vigente, será competente en el ámbito de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, la Justicia en lo Penal Tributario, manteniendo su competencia el Fuero en lo Penal Económico en las causas que se encuentren en trámite ante el mismo. En lo que respecta a las restantes jurisdicciones del país será competente la Justicia Federal.

La Sala A de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico en la causa "Goffredo, Rubén y otros s/inc de apelación", consideró que la competencia territorial en materia penal tributaria debe determinarse en función del lugar donde se realizó la supuesta maniobra violatoria de la normativa en cuestión (en el caso, se revocó la resolución que rechazó el pedido de inhibitoria del agente fiscal), más allá de cuál sea el domicilio de los negocios de la empresa contribuyente.

En cuanto a los tributos locales la norma dispone que *"será competente la justicia ordinaria del fuero penal"*.

La extensión del ámbito de aplicación requerirá por parte de la Justicia Ordinaria del Fuero Penal una ardua tarea de especialización, precisamente por las dificultades propias de la materia tributaria.

En este sentido, nos parecen por demás representativas las palabras de Emilio Cornejo Costas⁶⁷: *"Más aún tratándose de una cuestión tan técnica y relevante como es la determinación de una deuda tributaria, de difícil comprensión para los jueces y empleados judiciales -salvo en la Capital Federal en la que existen Juzgados dedicados exclusivamente a la materia, en el resto del país uno advierte las dificultades que tiene el fuero federal en la investigación de las causas penales tributarias...-, y que muchas veces no sólo delimita el paso de una infracción a un delito o de una evasión simple a una evasión tributaria agravada, sino que es acogida por los jueces como una verdad absoluta e incuestionable"*.

Finalmente no podemos dejar de mencionar un problema de orden constitucional. El art. 5 de la Constitución Nacional indica que las provincias dictarán para sí una Constitución, que asegure, entre otras cosas, su administración de justicia. Es decir que cada provincia puede administrar su justicia, creando tribunales, nombrando jueces, fijando su competencia, etc. Sobre esta cuestión la doctrina ha entendido que⁶⁸ *"Parece ser que a los legisladores nacionales se les ha dado por arrogarse facultades no delegadas por las provincias organizando su justicia, más aun le dice qué jueces deben intervenir, es decir determinan la competencia. Pero no sólo determinan la competencia, sino además le dictan normas procesales de suspensión de procedimientos fiscales, reservados por las provincias tanto en crear tributos locales, como en organizar su revisión judicial"*.

⁶⁷ CORNEJO COSTAS, Emilio, "¿Cuenta la AFIP con la necesaria imparcialidad para actuar como auxiliar de la Justicia en el marco de un proceso penal?", en IV Jornadas de Derecho Penal Tributario, Asociación Argentina de Estudios Fiscales, Buenos Aires, 20, 21 y 22 de Octubre 2009

⁶⁸ BERTAZZA, Humberto J., "Las sanciones tributarias de los tributos locales", trabajo presentado en el 18° Congreso Nacional de Profesionales en Ciencias Económicas, Ciudad Autónoma de Buenos Aires, 16 al 18 de junio 2010

XII. Modificación al código penal: Inaplicabilidad de la suspensión del juicio a prueba

Se propicia una modificación del Código Penal, de acuerdo a los considerandos del proyecto, para que *"... las conductas reprimidas por las Leyes Nros. 24.769 y sus modificaciones y 22.415 y sus modificaciones, sean excluidas de la aplicación de la suspensión del juicio a prueba previsto por el Título XII del Libro Primero de dicho Código, a fin de acrecentar el riesgo penal"*.

Se sustituye el art. 76 bis del Código Penal, incorporando respecto del texto original, un último párrafo que establece *"Tampoco procederá la suspensión del juicio a prueba respecto de los ilícitos reprimidos por las Leyes Nros. 22.415 y 24.769 y sus respectivas modificaciones"*.

La doctrina⁶⁹ ha interpretado que la suspensión del proceso a prueba tiene dos propósitos: por un lado evitar el posible pronunciamiento o la eventual registración de una sentencia condenatoria, y por otro lado, impedir el cumplimiento de penas cortas privativas de la libertad.

La suspensión del juicio a prueba puede ser solicitada por el imputado de un delito de acción pública reprimido con pena de reclusión o prisión cuyo máximo no exceda de tres años, que deberá ofrecer hacerse cargo de la reparación del daño en la medida de lo posible.

La jurisprudencia no es uniforme respecto a la aplicación de la suspensión del juicio a prueba en materia penal tributaria. La cuestión

⁶⁹ BARROETAVEÑA, Diego E., "La suspensión del proceso penal a prueba ("Probation") en la ley penal tributaria", en Tratado del Régimen Penal Tributario, Tomo III, BERTAZZA, Humberto, MARCONI, Norberto (Directores), La Ley, Buenos Aires, 2010.

radica en la interpretación que se ha hecho del art. 10 de la ley 24.316 que incorporó el art. 76 bis al Código Penal. En efecto, dicha norma establece que "*Las disposiciones de la presente ley no alterarán los regímenes especiales dispuestos en las Leyes 23.737 y 23.771*".

La jurisprudencia⁷⁰ que considera que la *probation* no es aplicable a los delitos de la ley 24.769, tiene como fundamento que la interpretación del art. 10 de la ley 24.316 se debe hacer según lo dispone el art. 4 del Código Penal, que establece que las disposiciones generales de ese código se aplicarán a todos los delitos previstos en leyes especiales, en cuanto éstas no dispusieran lo contrario, siendo la aplicación del art. 76 bis incompatible con la ley penal tributaria.

En la causa "M., J. B. y otros s/rec. de casación", la Sala I de la Cámara Nacional de Casación Penal, con fecha 26-09-2006 reflexionó que de admitirse la aplicación coetánea de la suspensión del juicio a prueba y de la extinción de la acción penal por pago, cabría la posibilidad para el infractor de extinguir la acción penal por delitos de la ley penal tributaria más de una vez, lo que se encuentra expresamente vedado en función de la limitación a la reiteración de planteos prevista en las dos leyes.

Otras de las cuestiones discutidas, radica en si el límite temporal actúa como impedimento para la aplicación de la *probation* en el régimen penal tributario. Al respecto en el plenario "Kosuta Teresa"⁷¹ se aplicó una tesis restrictiva sobre el instituto, al interpretar que la pena sobre la que debe examinarse la procedencia del instituto es que en su máximo en abstracto no exceda de tres años.

Sin embargo, dicho criterio resultó modificado posteriormente por la sentencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa "Acosta" del 23-04-2008, adoptando una tesis más amplia,

⁷⁰ F., A. O., Cámara Nacional de Casación Penal, sala III, 07-02-2007

⁷¹ Kosuta Teresa, Cámara Nacional de Casación Penal, en pleno, 17-08-1999

al decir que el criterio que limita el alcance del beneficio al art. 76 bis del Código Penal a los delitos que tienen prevista una pena de reclusión o prisión cuyo máximo no supere los tres años se funda en una exégesis irrazonable que no armoniza con el principio político criminal que caracteriza al derecho penal como la última ratio del ordenamiento jurídico y con el principio *pro homine* que impone privilegiar la interpretación legal que más derechos acuerde al ser humano frente al poder estatal. Posteriormente el mismo tribunal se expidió en el mismo sentido en la causa "Nanut, Daniel", con fecha 07-10-2008.

Si bien la cuestión resulta discutida, consideramos que la expresión "no alterar" no implica que debe excluirse del beneficio, sino complementar ambos regímenes.

No obstante asuntos debatidos, el proyecto soluciona estos conflictos previendo la no aplicación del instituto a los delitos tributarios. Evidentemente que este hecho demuestra el objetivo de la reforma de acrecentar el riesgo penal, que también se vislumbra con claridad en la derogación del instituto de la extinción de la acción penal por pago y la no aplicación del principio de ley penal más benigna. Sin embargo no compartimos esta postura por cuanto implica un notorio retroceso en la aplicación del derecho penal como última ratio del ordenamiento jurídico.

XIII. Conclusiones

1. Resulta necesaria una reforma al actual régimen penal tributario y previsional, considerando que la ley 24.769 lleva más de 13 años de vigencia y los importes mínimos exigidos para considerar verificadas las condiciones objetivas de punibilidad han quedado totalmente desactualizados.
2. Si bien el proyecto de reforma presentado por el Poder Ejecutivo Nacional recepta esta situación, elevando los importes mínimos a partir de los cuales se deben reprimir los delitos fiscales con la ley penal, se verifica además un cambio en la orientación de la política criminal.
3. El éxito de la incorporación de las haciendas públicas provinciales como bienes jurídicos protegidos, será posible sólo si en forma previa se realiza una adecuada tarea de capacitación a los funcionarios intervinientes, en pos de actuar responsablemente en la formulación de denuncias penales, de forma tal de garantizar el derecho de defensa de los contribuyentes en la etapa administrativa previa. Además se deberá profundizar el análisis de la armonización tributaria en lo que respecta al régimen sancionatorio de tributos locales y los aspectos procesales, ya que cada jurisdicción tiene sus propias normas. Quizás lo más importante sea ahondar el estudio del problema constitucional que la doctrina ya ha advertido.
4. A partir de la reforma, la utilización de facturas apócrifas es considerada evasión agravada, y para este nuevo tipo penal no existe condición objetiva de punibilidad, lo cual consideramos un grave peligro ya que, como hemos indicado, la prueba de que un comprobante resulta apócrifo resulta muchas veces de difícil demostración por parte del Organismo Recaudador, que acude a determinados indicios y presunciones, pero mu-

chas veces no tiene la certeza de que se trate de un comprobante apócrifo (nos referimos a los compradores de buena fe), además no parece razonable sancionar de igual forma a un contribuyente que ha evadido el pago de \$ 1.000 ó de \$ 1.000.000.

5. Las nuevas condiciones fijadas para la extinción de la acción penal por el pago, deja en manos del Fisco la aplicación del beneficio, hecho que parece desacertado. Son tan amplias las situaciones que exhibe el proyecto (cuando su presentación no se produzca a raíz de una inspección iniciada, observación de parte de la repartición fiscalizadora o denuncia presentada, que se vincule directamente con él) que es necesaria la aclaración del alcance de las expresiones utilizadas, ya que de lo contrario la posibilidad de salir del proceso penal quedará en manos de la interpretación que en cada caso haga el Fisco.
6. Con relación a la inaplicabilidad del principio de la ley penal más benigna, consideramos que el elegido no es el camino adecuado, ya que como hemos sostenido, vulnerar derechos constitucionales no parece ser la solución para justificar el efecto que tendrá la elevación de las condiciones objetivas de punibilidad; para ello el Estado cuenta con otras herramientas punitivas, como es la aplicación de sanciones de naturaleza penal contenidas en la ley 11.683.
7. Resulta acertada la derogación del actual art. 19 (facultad de no formular denuncia penal), ya que evitará confusiones en el accionar de los funcionarios públicos, que efectuarán la denuncia penal cuando tomen conocimiento de un delito y no harán nada cuando no tengan la convicción sobre tal situación.
8. Finalmente, en cuanto a la no aplicación de la suspensión del juicio a prueba, si bien las opiniones de la doctrina y la jurisprudencia no son uniformes y el proyecto de reforma soluciona estos conflictos previendo la no aplicación del instituto a los delitos tributarios, no compartimos esta postura por cuanto implica un notorio retroceso en la aplicación del derecho penal como última ratio del ordenamiento jurídico.

XIV. Bibliografía

1. ALTAMIRANO, Alejandro C.; RUBINSKA, Ramiro M. (Coordinadores), Derecho Penal Tributario, Tomo I, Buenos Aires, Marcial Pons, 2008.
2. BERTAZZA, Humberto J., Bases para la modificación de la ley penal tributaria, Práctica Profesional 2011-134, La Ley.
3. BERTAZZA, Humberto J., Las sanciones tributarias de los tributos locales, trabajo presentado en el 18° Congreso Nacional de Profesionales en Ciencias Económicas, Ciudad Autónoma de Buenos Aires, 16 al 18 de junio 2010.
4. BERTAZZA, Humberto J., MARCONI, Norberto J. (Directores), Tratado del Régimen Penal Tributario, La Ley, Buenos Aires, 2010.
5. BUITRAGO, Ignacio Josué, La impugnación tributaria y el rol del Tribunal Fiscal de la Nación en el sistema tributario argentino, Boletín Informativo de la Asociación Iberoamericana de Tribunales de Justicia Fiscal o Administrativa, 5° época; Vol.II, N° 1, Marzo 2009.
6. CORNEJO COSTAS, Emilio, ¿Cuenta la AFIP con la necesaria imparcialidad para actuar como auxiliar de la Justicia en el marco de un proceso penal?, en IV Jornadas de Derecho Penal Tributario, Asociación Argentina de Estudios Fiscales, Buenos Aires, 20, 21 y 22 de Octubre 2009.
7. D'ALBORA Francisco J., Código Procesal Penal de la Nación Ley 23.984 Anotado – Comentado – Concordado, 3ª edición, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 1997.
8. DAMARCO, Jorge H. (Director), Tratado Jurisprudencia y Doctrinario, La Ley, Buenos Aires, 2010.

9. DÍAZ SIEIRO, Horacio D., La Determinación de Oficio de las Deudas Impositivas y el Proceso Penal Tributario. Una primera aproximación al Art. 18 de la Ley 24.769, Buenos Aires, Periódico Económico Tributario N° 135, La Ley.
10. EDWARDS, Carlos, Régimen penal tributario. Ley 24.769. Revisado y comentado, Buenos Aires Astrea, 1997.
11. FRIDENBERG, Juan Pablo, El principio de retroactividad de la ley penal tributaria más benigna, ante la reforma de las condiciones objetivas de punibilidad, Periódico Económico Tributario, La Ley, noviembre 2010.
12. FRIDENBERG, Juan Pablo, Sobre la formulación de denuncias penales. Hacia una adecuada hermenéutica del art. 19 de la ley 24.769, Buenos Aires, Práctica Profesional 01-01-2008, 40, La Ley.
13. GARCIA VIZCAINO, Catalina, Derecho Tributario, Tomo II, 2ª edición ampliada y actualizada, Buenos Aires, Depalma, 2000.
14. GÓMEZ, Teresa (Coordinadora), Estudio sobre el Proceso Penal Tributario, Buenos Aires, Errepar, 2008.
15. GÓMEZ, Teresa, Una mediática causa pone en el tapete una discusión de política criminal, Doctrina Penal Tributaria y Económica Errepar, Octubre 2009.
16. KETEN, Natalia V., Proyecto de reforma de la ley 24.769: algunos comentarios, Periódico Económico Tributario, La Ley, mayo 2010.
17. LISICKI, Fernando M., Determinación de oficio de la deuda tributaria y proceso penal tributario (la cuestión de las declaraciones juradas rectificativas), Buenos Aires, La Ley, Periódico Económico Tributario, 01-01-2004.
18. LÓPEZ BISCAYART Javier y DECARLI Enrique, Derecho Penal Tributario – Cuestiones Críticas, Buenos Aires, Rubinzal Culzoni, 2005.

19. MALVESTITI, Daniel, No toda inexactitud, error de interpretación o diferencia de criterios con la A.F.I.P. es generadora de responsabilidad penal, por más que supere la condición objetiva, Buenos Aires, La Ley IMP2005.
20. OSORIO, Manuel, Diccionario de Ciencias Jurídicas Políticas y Sociales, Buenos Aires, Heliasta, 1996.
21. RIQUERT, Marcelo A., A propósito de una eventual reforma al Régimen Penal Tributario, trabajo presentado en las XL Jornadas Tributarias organizadas por el Colegio de Graduados en Ciencias Económicas, Ciudad de Mar del Plata, 17, 18 y 19 de noviembre de 2010.
22. SEMACHOWICZ, Esteban, Algunos comentarios al Proyecto de Reforma de la ley penal tributaria, Doctrina Tributaria Errepar, Tomo XXXI, Mayo 2010.
23. SEMACHOWICZ, Esteban, Informe de Relatoría, Panel II: La prueba en el proceso penal tributario, en IV Jornadas de Derecho Penal Tributario, Asociación Argentina de Estudios Fiscales, Buenos Aires, 20, 21 y 22 de Octubre 2009.
24. SEMANCHOWICZ, Esteban, Régimen Penal Tributario. Sentencias firmes en sede penal y su acatamiento por el Tribunal Fiscal de la Nación, Buenos Aires, Doctrina Tributaria Errepar, Tomo XXVIII, Julio 2007.
25. SEQUEIRA, Marcos A., El poder punitivo del Estado dentro del régimen penal tributario nacional, Periódico Económico Tributario, La Ley, julio 2010.
26. SFERCO, José M. Ley penal tributaria. Apreciaciones sobre política criminal, Resista Impuestos, La Ley, octubre 2010.
27. SOLER, Osvaldo H., CARRICA, Enrique D., Algunos comentarios sobre el nuevo proyecto modificador de la ley penal tributaria, Doctrina Tributaria Errepar, Tomo XXXI, Mayo 2010.

28. URRESTI, Esteban y COMES Fabiana (Directores), El Delito Fiscal, Buenos Aires, Ad-Hoc, 2008.
29. YEBRA, Pablo, Proyecto de reforma de la ley penal tributaria: algunas consideraciones, Buenos Aires, Periódico Económico Tributario, La Ley, (abril-440).
30. ZICCARDI, Horacio (Director), 75° Aniversario de la Ley 11.683, Buenos Aires, Edicon, 2008.
31. ZICCARDI, Horacio, CUCCHIETTI, Miguel, Ley penal tributaria. Suspensión de los plazos en el proceso contencioso, Doctrina Tributaria Errepar.

Se imprimió en el mes de febrero de 2013
en Gráfica Amalevi SRL
Mendoza 1851 - Rosario - Santa Fe
Tel. (0341) 4213900 / 4242293 / 4218682
e-mail: grafica_amalevi@yahoo.com.ar

