

**FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES
DE CIENCIAS ECONOMICAS**

**INVESTIGACIÓN DEL AREA TRIBUTARIA
CENTRO DE ESTUDIOS CIENTÍFICOS Y TÉCNICOS (CECyT)**

**ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, ANÁLISIS
DE LA EVASIÓN Y PROPUESTAS PARA SU
REDUCCIÓN**

DIRECTOR: C.P. LÓPEZ TOUSSAINT, GERMÁN

AUTOR: C.P. ZUNINO SUÁREZ, RODOLFO GUSTAVO

ÍNDICE

- I. Fundamentos de la evasión fiscal
- II. La evasión fiscal en números
- III. Acciones gubernamentales que inducen al incumplimiento
- IV. Instrumentos legales nacionales para combatir la evasión
- V. Instrumentos legales provinciales para combatir la evasión
- VI. La última reforma a la ley penal tributaria y previsional como herramienta para combatir la evasión
- VII. Conclusiones
- VIII. Bibliografía

I. FUNDAMENTOS DE LA EVASIÓN FISCAL

Existe un consenso respecto a la necesidad que tiene nuestro país de incrementar sus niveles de recaudación de impuestos para que el Estado pueda proveer adecuadamente y eficazmente los servicios que los ciudadanos demandan. Para ello ayudaría ampliar de forma efectiva las bases tributarias y reducir los elevados niveles de incumplimiento tributario.

La evasión fiscal suele definirse como *"toda eliminación o disminución de un monto tributario producida dentro del ámbito de un país por parte de quienes están obligados a abonarlo y que logran tal resultado mediante conductas violatorias de disposiciones legales"*¹.

La evasión tributaria es un problema grave y complejo de la economía argentina, no es un fenómeno nuevo y menos aún desconocido, sin embargo, su persistencia en el tiempo nos llevan a reflexionar sobre sus causas.

Se estima que un tercio de Producto Bruto Interno (PBI) argentino se genera en la informalidad, que un tercio de los trabajadores no están registrados, que la mitad de los trabajadores independientes no declara su actividad, que la evasión en el impuesto al valor agregado (IVA), superaría el 20% y que se evade casi la mitad del impuesto a las ganancias.²

Aunque cumplir con las obligaciones fiscales es un deber de los ciudadanos y suele ser entendido así por la mayoría de la gente, el hecho de pagar impuestos genera resistencia. No es el objetivo de este trabajo analizar el comportamiento de los ciudadanos vinculado con sus decisiones fiscales, sin embargo, mencionaremos algunos trabajos que se han ocupado acabadamente del tema.

En este sentido, diversos estudios se ha ocupado de investigar sobre la denominada "moral tributaria", considerándola como el conjunto de creencias, valores y normas que suelen guiar el comportamiento fiscal individual. Algunos la definen como la motivación intrínseca a pagar impuestos que tiene un individuo.

La relación entre moral y evasión es en general, directamente proporcional, en aquellos países con altos niveles de cumplimiento fiscal la moral tributaria es elevada, mientras que la ausencia de moral tributaria suele implicar altos niveles de evasión.

Sin embargo, en nuestro país ocurre lo contrario. Los autores del libro "Economía de la Evasión, la rebelión permanente", sostienen que *"El mapa de moral fiscal argentina presenta un caso particular... La mayoría de los argentinos comprende que pagar impuestos es parte de su comportamiento social y manifiesta una moral fiscal fuerte, Sin embargo, cuando existe la posibilidad de obtener algún beneficio económico, su moral efectiva transmite*

¹ VILLEGAS, Héctor B. y otros; La evasión fiscal en la Argentina; DF, T. XXIII, pág. 337

² GIARRIZZO, Victoria; CHELALA, Santiago; Economía de la Evasión, la rebelión permanente; Edicon, Buenos Aires, 2012

un mensaje diferente... Son individuos que están dispuestos a dejar de lado sus valores morales y evadir si en esa decisión obtienen un beneficio económico. Actúan como "Moralistas Evasores", manifiestan moral tributaria fuerte, pero en la acción violan sus convicciones."

El comportamiento del Estado es un elemento importante al momento de analizar las causas de la evasión. *"La forma en que los individuos juzgan el desempeño del estado y la percepción de que los impuestos son justos y equitativos, pesan en las decisiones fiscales personales."*³

Los autores citados revelan algunos datos estadísticos: En 2006, un relevamiento en América Latina mostró que cuanto mayor era la satisfacción con los funcionarios públicos, mayor era la moral fiscal de los latinos⁴. Un estudio en 30 países probó que el cumplimiento tributario se deteriora con la burocracia y mejora con el control de la corrupción⁵.

Según el ranking de la Organización Transparencia Internacional⁶, en 2013 la Argentina se ubicó entre los países con mayor corrupción estatal del mundo. La medición se basa en la percepción que tienen los ciudadanos de cada país. Con esa información se elabora un índice de percepción de corrupción, que asigna un puntaje de 0 a 100, donde 0 indica que el país es muy corrupto y 100 es ausencia de corrupción. En 2013 la Argentina obtuvo el puesto 106 de 177 países, con apenas 34 puntos.⁷

Entonces, la percepción por parte de los ciudadanos de como la corrupción, las tasas excesivas, el gasto ineficiente, justifican conductas de evasión fiscal, como una forma de protesta contra el gobierno.

³ GIARRIZZO, Victoria; CHELALA, Santiago; Economía de la Evasión, la rebelión permanente; Edicon, Buenos Aires, 2012

⁴ Benno Torgler (2006)

⁵ Picur y Riahi-Belkaoui (2006)

⁶ Transparencia Internacional es una organización no gubernamental que supervisa y difunde datos sobre crímenes corporativos y corrupción política en el desarrollo internacional.

⁷ <http://www.transparency.org/cpi2013/results>

II. LA EVASIÓN FISCAL EN NÚMEROS

Si bien hemos afirmado la evasión es un problema generalizado, tuvimos dificultades para conseguir datos estadísticos sobre evasión fiscal, en particular en los ámbitos provinciales.

Si bien no hay un método único para medir la evasión que genere consenso, existen algunos estudios que permiten dimensionar el problema.

Por su propia naturaleza es un fenómeno que no deja registros en las estadísticas públicas y debe cuantificarse mediante diversas metodologías diseñadas para tal fin. Además de estimaciones indirectas que pueden surgir a partir de la información que maneja la administración tributaria, se encuentran los enfoques macro y microeconómicos. Los primeros se basan en comparar las cifras de ingresos de las cuentas nacionales con las cifras de ingresos de las declaraciones. Por su parte, los informes micro estudian la evasión de una muestra de contribuyentes y a partir de allí infieren sobre la población total.⁸

A continuación se citan datos sobre evasión fiscal obtenidos del Documento de Trabajo "Reforma Tributaria para la Competitividad y el Crecimiento", elaborado por IERAL de Fundación Mediterránea en el año 2011.

El impuesto al valor agregado (IVA) es una de las principales fuentes de recursos tributarios en los fiscos de muchos países. Dada su importancia, es uno de los impuestos más analizados en cuanto a sus niveles de incumplimiento. El incumplimiento en el IVA se define como la diferencia entre la recaudación obtenida y la recaudación potencial, que corresponde a aquella que debería haberse recaudado en concepto de IVA si todos los responsables hubieran liquidado y pagado la totalidad de sus obligaciones. El siguiente cuadro resume las estimaciones realizadas en siete países latinoamericanos. En el caso de Argentina los datos surgen de la estimación realizada por AFIP.

**Incumplimiento en el IVA en América Latina
En porcentaje de la recaudación potencial**

País	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
Colombia	36.6	35.3	36.2	33.7	30.7	29.2	25.0	24.3	22.4
Chile				15.0	13.0	12.0	9.0	8.0	12.0
Argentina		29.6	34.8	32.3	24.8	23.3	21.2	19.8	
Perú		49.5	48.0	45.9	44.2	42.9	39.4	38.4	37.0
Uruguay	41.7	39.0	40.4	36.1	31.9	29.0	27.5	24.2	20.6
México	23.2	22.5	23.8	18.2	26.8	25.5	17.8	19.8	17.8
Guatemala		34.6	35.4	38.4	33.6	36.2	33.1	25.8	

Fuente: CIAT.

En el caso de Argentina el incumplimiento tributario fue elevado (31% promedio) durante el periodo 2001-2003. Luego se produjo un descenso

⁸ IERAL de Fundación Mediterránea; Reforma Tributaria para la Competitividad y el Crecimiento; Documento de Trabajo; Año 17 - Edición N° 112; Buenos Aires, 2011

sostenido hasta alcanzar el 19,8% en 2007. En ese año, el incumplimiento fue similar al de México (19,8%) y superior al de Chile (8%).

En el impuesto a las ganancias, Argentina no escapa a la realidad latinoamericana de un bajo rendimiento en los impuestos que inciden sobre las rentas de personas físicas y jurídicas, cuando se compara con economías desarrolladas. La existencia de una economía informal significativa explica en gran medida este hecho. En un trabajo de CEPAL (2010) se señala que la evasión en la imposición a la renta se sitúa en un rango entre 40% y 65% aproximadamente, representando una brecha de 4,6% del PIB para el promedio de los países. El siguiente cuadro resume los resultados de diferentes estudios de caso para siete países de la región.

**Evasión Global en el Impuesto a la Renta
En porcentaje**

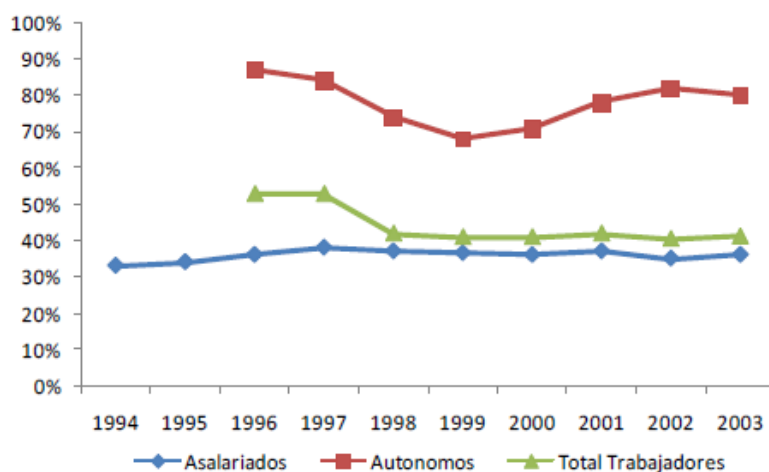
País (año)	Presión Tributaria	Recaudación	Recaudación	Brecha	Tasa de evasión (%)	Brecha /
		Teórica	Efectiva			Recaudación
		(en porcentajes del PIB)			Tributaria Total (%)	
Argentina (2005)	27,2	11,3	5,7	5,6	49,7	20,6
Chile (2003)	18,8	8,1	4,3	3,8	47,4	20,4
El Salvador (2005)	14,2	7,0	3,8	3,1	45,3	22,2
Ecuador (2005)	14,9	8,6	3,1	5,5	63,8	36,8
Guatemala (2006)	12,1	8,7	3,1	5,5	63,7	45,8
Perú (2006)	16,7	11,9	6,1	5,8	48,5	34,7
México (2004)	10,3	7,0	4,1	2,9	41,6	28,5

Fuente: CEPAL (2010).

Se advierten diferencias relevantes entre las tasas de evasión de los países con los casos extremos de Ecuador y Guatemala (cercana al 65%) y otros como México y El Salvador con valores significativamente menores (entre 40% y 45%). Por su parte, la evasión estimada para Argentina correspondiente al año 2005 fue del 49,7%.

En cuanto a los impuestos al trabajo, de acuerdo a un estudio realizado por IERAL (2004) el incumplimiento en la seguridad social en la Argentina fue levemente superior al 40% entre 1998 y 2003. Al desagregar el total incumplido en función de las distintas categorías de trabajadores existentes, se advierte que es en el ámbito del trabajo autónomo donde quedaba sin registrar la mayor proporción de la masa de ingresos reales generada. En efecto, en el caso de los trabajadores autónomos el nivel de incumplimiento superó el 80% de la recaudación potencial en el año 2003, mientras para los trabajadores asalariados se estimó en el orden del 34%.

Nivel de incumplimiento tributario en Argentina Aportes y contribuciones a la seguridad social



Fuente: IERAL de Fundación Mediterránea sobre la base de EPH, AFIP, SCN y SIJP.

En la Argentina, en el primer trimestre de 2012 se estimó que el 32,8% de los asalariados estaba fuera de las normativas impositivas.⁹

⁹ INDEC; Encuesta Permanente de Hogares, Indicadores Socioeconómicos, 14-06-2012.

III. ACCIONES GUBERNAMENTALES QUE INDUCEN AL INCUMPLIMIENTO

Hemos observado a lo largo del tiempo que los gobiernos adoptan políticas que atentan contra el buen cumplimiento tributario, motivando a aquellos ciudadanos que se mueven en ámbitos de marginalidad a mantenerse en esa situación, e incentivan a los contribuyentes cumplidores a modificar su actitud frente al fisco, no cumpliendo en tiempo y forma con sus obligaciones.

A continuación analizaremos algunos de ellos:

1. Planes de regularización

En nuestro país se ha recurrido históricamente al establecimiento de planes especiales de regularización fiscal, conocidos como presentaciones espontáneas, blanqueos, moratorias o planes de facilidades de pago.

El objetivo de dichos planes es meramente recaudatorio, generan desigualdad en los contribuyentes, ya que generalmente beneficia a aquellos sujetos incumplidores, por lo tanto este tipo de políticas no sirven para corregir la actitud adoptada por los incumplidores frente a su obligación de tributar.

Además generan indignación en aquellos contribuyentes que cumplen y deterioran seriamente la imagen que debiera tener en organismo recaudador frente a la sociedad.

En cuanto a los regímenes de "blanqueo", en Argentina, desde el año 1956 se han instaurado políticas de este tipo, con cierta periodicidad. Alfredo T. F. Destuniano¹⁰, los comenta en un trabajo de su autoría:

En agosto de 1956, se dictó el Decreto N° 15.798; al mes siguiente se conoció la resolución N° 445, y en el mes de octubre aparecieron las resoluciones reglamentarias N° 1039 y N° 1939. Se creaba un impuesto a los incrementos de patrimonio no justificados, y se establecía el primer blanqueo (al 31/12/1955) en nuestro país.

La idea de aplicar una amnistía general la desencadenó la normativa dictada en el año 1950 (ley N° 13925), que establecía el anonimato absoluto para los tenedores de acciones. Se había posibilitado, a partir de ese año, que las tenencias accionarias no fueran incluidas en las declaraciones juradas patrimoniales, así como tampoco los dividendos que generaban. También se permitía la omisión de declaración de las inversiones en títulos públicos.

¿Qué problemas había provocado el "anonimato" mencionado? Entre otros, dos verdaderamente importantes y de difícil solución: el primero, referido a que dos contribuyentes con igual capacidad contributiva tributaban distinto (inequidad); y el segundo, relativo a la imposibilidad para la DGI de fiscalizar a los "contribuyentes del anonimato".

¹⁰ DESTUNIANO, Alfredo T. F.; A los delitos tributarios, ni olvido ni perdón, blanqueo; Doctrina Penal Tributaria y Económica Errepar; Tomo N° 10; Marzo de 2009

Para ello fue necesario modificar el artículo 25 de la ley N° 11.683, que trataba la imposición de los incrementos patrimoniales no justificados.

La reglamentación de la ley N° 13925 amplió los alcances, permitiendo que una simulación de compraventa de títulos permitiera justificar inversiones de otra índole.

En este blanqueo se compensaban las obligaciones tributarias de los impuestos a los réditos, a las ganancias eventuales, a los beneficios extraordinarios, a las ventas, internos y sustitutivo del gravamen a la transmisión gratuita de bienes, que sí habían satisfecho los contribuyentes cumplidores.

En agosto de 1966 se publicó la ley N° 16.932¹¹ de "Condonación y moratoria impositiva". La resolución (DGI) 1085/1966 reglamentaba la condonación.

La ley eximía de multas, recargos, intereses y de cualquier otra sanción a los responsables del pago de los impuestos que recaudaba la DGI, siempre que regularizaran su situación fiscal antes del 11/10/1966. La exoneración incluía las multas en discusión e incluso las firmes, excepto las ya pagadas.

En marzo de 1987, se sancionó la ley N° 23.495¹², de "Normalización Impositiva", que permitió la regularización de incrementos patrimoniales, consumos o disposiciones de bienes provenientes de omisiones incurridas en los impuestos a las ganancias y a los beneficios eventuales, realizadas hasta el 31/12/1985. Quedaban cubiertos por la "regularización", además, los impuestos sobre los capitales, sobre el patrimonio neto, de emergencia, sobre los activos financieros, sobre títulos valores y sobre la compraventa de divisas.

A los efectos de "normalizar", se creaba un impuesto especial. Para el caso de las sociedades anónimas y demás sociedades contribuyentes directas, se establecía un impuesto especial del 10%.

Entre los beneficios para los que "regularizaban", se permitía:

- No declarar para fines tributarios el origen o la fuente de las rentas normalizadas; la liberación de la acción civil, comercial, penal, administrativa y profesional para administradores; la prescripción de cinco años para no inscriptos; y la liberación del ahorro obligatorio.
- La condonación de sanciones e intereses resarcitorios.

En abril de 1992 entró en vigencia ley 24073¹³, cuyo Título III se titulaba "Exteriorización de la tenencia de moneda extranjera, divisas y demás bienes del exterior."

¹¹ B.O.: 30-08-1966

¹² B.O.: 11-03-1987

¹³ B.O.: 13-04-1992

La exteriorización (blanqueo) de los bienes resultaba posible a pesar de que estuvieran registrados a nombre del cónyuge del contribuyente, o de sus ascendientes o descendientes en primer grado de consanguinidad o afinidad.

Si se trataba de la tenencia de moneda extranjera o de divisas depositadas en el exterior, se podían declarar dentro de los cuatro años, contados a partir de la entrada en vigencia del Título III; pero dentro de esos cuatro años había que transferirlas al país.

El artículo 9 creaba un impuesto especial, y el artículo 16 establecía los beneficios:

- Estaban exceptuados de la obligación de declarar fecha de compra y fondos con los que habían sido adquiridas.
- No quedaban sujetos al artículo 25 de la ley N° 11683 (incremento patrimonial no justificado) y estaban liberados de los impuestos que hubieran omitido declarar.
- Quedaban liberados también de toda acción civil, comercial, penal - incluida la ley N° 23771 (penal tributaria y provisional)-, administrativa y profesional que pudiera corresponder "... por transgresiones" que resultaran "regularizadas bajo el régimen de esta ley y por transgresiones que tuvieran origen en aquéllas".
- Se les otorgaba la liberación del pago de los impuestos que hubiera correspondido tributar, incluso del ahorro obligatorio.

En diciembre de 2008 se sancionó la ley N° 26.476¹⁴, el Título III se ocupaba de la "Exteriorización de la tenencia de moneda nacional, extranjera, divisas y demás bienes en el país y en el exterior."

La exteriorización estuvo sujeta al pago de un impuesto especial, entre el 1% y el 8% dependiendo del tipo de exteriorización.

Para los sujetos que declaren e ingresen este impuesto especial, se establecían los siguientes beneficios:

- Quedaban liberados de toda acción civil, comercial, penal tributaria, administrativa y profesional.
- Quedaban liberados del pago de los impuestos que hubieran omitido declarar por los períodos fiscales comprendidos (ganancias, internos, IVA, ganancia mínima presunta, bienes personales, contribución de las cooperativas)
- No estaban obligados a declarar la fecha de compra de lo que exterioricen.
- No estaban sujetos al tratamiento que la ley otorga a los incrementos patrimoniales no justificados.
- Las transferencias con motivo de la exteriorización quedaron exentas del impuesto sobre créditos y débitos bancarios.

¹⁴ B.O.: 24-12-2008

Finalmente, en mayo de 2013, la ley N° 26.860¹⁵, dispuso un régimen de “Exteriorización voluntaria de la tenencia de moneda extranjera en el país y en el exterior”.

La referida exteriorización comprendía la tenencia de moneda extranjera en el país y en el exterior al 30 de abril de 2013, inclusive. También podía incorporarse la tenencia de moneda extranjera en el país y en el exterior que resulte del producido de bienes existentes al 30 de abril de 2013.

Los sujetos que efectuaran la exteriorización, gozarían de los siguientes beneficios:

- No estaban obligados a informar a la Administración Federal de Ingresos Públicos, la fecha de compra de las tenencias ni el origen de los fondos con las que fueran adquiridas
- No estaban sujetos a lo dispuesto por el inciso f) del artículo 18 de la ley N° 11.683, con respecto a las tenencias exteriorizadas;
- Quedaban liberados de toda acción civil, comercial y penal tributaria, administrativa, penal cambiaria y profesional que pudiera corresponder.
- Quedaban eximidos del pago de los impuestos que hubieran omitido declarar: de Impuestos a las Ganancias, a la Transferencia de Inmuebles de Personas Físicas y Sucesiones Indivisas y sobre los Créditos y Débitos en Cuentas Bancarias y Otras Operatorias, Impuestos Internos y al Valor Agregado, Impuestos a la Ganancia Mínima Presunta y sobre los Bienes Personales y de la Contribución Especial sobre el Capital de las Cooperativas.

El goce de los beneficios, estaba sujeto a que el importe correspondiente a la moneda extranjera que se exteriorice, se afectara a la adquisición de alguno de los instrumentos financieros que se mencionaban en el título I de la ley, ya sea, el “Bono Argentino de Ahorro para el Desarrollo Económico (BAADE)” o el “Certificado de Depósito para Inversión (CEDIN).”, pero no estaba sujeto al pago de ningún impuesto especial.

Este tipo de blanqueos y las moratorias impositivas y previsionales con condonación de sanciones e intereses, han sido muy criticadas por la doctrina.

Améndola, Manuel Alejandro¹⁶ sostuvo sobre la ley N° 26.476 que *“Sin tener en cuenta los problemas técnicos que señalé en el presente, cabe destacar que el mayor de ellos (por lo menos para mí) no es de esa naturaleza sino de justicia, ya que una vez más se ven beneficiados aquellos deudores que se hayan en situaciones fiscales malas, perjudicando como correlato a los contribuyentes ajustados a derecho y en regla. No es que vea mal el otorgar la posibilidad de regularizarse por parte de los deudores, sino que debiera pensarse en alguna forma de que los que pagan en término se beneficien en*

¹⁵ B.O.: 03-06-2013

¹⁶ AMÉNDOLA, Manuel Alejandro; Consideraciones críticas acerca de la ley de regularización impositiva y su reglamentación; La Ley; IMP2009-4 (febrero), 291

mayor medida que los que, ya sea por causas imputables a ello o no, no lo hacen.”

La erradicación definitiva de este tipo de políticas tributarias tornaría al sistema tributario en un sistema más justo y equitativo e incentivaría al cumplimiento en tiempo y forma, dado que la falta del mismo resulta antieconómico, aún regularizando la situación en forma extemporánea por propia voluntad del contribuyente, además se corre el riesgo de ser detectado y multado, todo esto se traduciría en que un ordenado cumplimiento fiscal.

2. Deficiencia y complejidad de normas reglamentarias

Otro de los factores que inducen al incumplimiento, es la excesiva complejidad del sistema tributario, generado en gran medida por la inestabilidad de las normas reglamentarias emitidas por el Fisco Nacional y los Fiscos Provinciales, lo que genera confusión entre los contribuyentes, induciendo a un comportamiento evasivo.

En la Argentina la AFIP dicta 400 nuevas resoluciones por año que es necesario conocer. En Estados Unidos sólo se dictan 12, y en Alemania, 9.¹⁷

La velocidad con que suceden los cambios, queda de manifestó si analizamos la cantidad de normas reglamentarias emitidas por la AFIP a lo largo de cada año. En 2009¹⁸ se emitieron 138 resoluciones generales vinculadas a temas impositivos y previsionales (dejando de lado las referidas a temas aduaneros) En 2010¹⁹, 140 resoluciones generales, en 2011²⁰ 157 resoluciones generales, en 2012²¹ 117 resoluciones generales y en 2013²² 94 resoluciones generales.

Veamos a continuación solamente algunas de las complejas situaciones normativas que se han generado en los últimos años:

- Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes (Monotributo): la ley N° 24.977²³, modificada luego por la ley N° 26.565²⁴, creó este régimen cuya principal característica era la simplicidad. Sin embargo, desde su entrada en vigencia el Fisco ya ha emitido más de 100 resoluciones generales. Además tiene un complejo sistema de

¹⁷ BALTER, Carlos; Para que las medidas no fracasen; Diario La Nación, 22-06-2000

¹⁸ ADARO, María J.; Disposiciones reglamentarias emitidas por la AFIP durante el año 2009; Práctica y Actualidad Tributaria (PAT) Errepar; Tomo XVII; Abril 2010

¹⁹ ADARO, María J.; Disposiciones reglamentarias emitidas por la AFIP durante el año 2010; Práctica y Actualidad Tributaria (PAT) Errepar; Tomo XVIII; Marzo 2011

²⁰ ADARO, María J.; Disposiciones reglamentarias emitidas por la AFIP durante el año 2011; Práctica y Actualidad Tributaria (PAT) Errepar; Tomo XIX; Marzo 2012

²¹ ADARO, María J.; Disposiciones reglamentarias emitidas por la AFIP durante el año 2012; Práctica y Actualidad Tributaria (PAT) Errepar; Tomo XIX; 2013

²² ADARO, María J.; Disposiciones reglamentarias emitidas por la AFIP durante el año 2013; Práctica y Actualidad Tributaria (PAT) Errepar; Tomo XXI; Marzo 2014

²³ B.O.: 06-07-1998

²⁴ B.O.: 21-12-2009

exclusiones de pleno derecho²⁵ y se ha dado a conocer recientemente un nuevo esquema de impugnaciones de dichas exclusiones.²⁶

- Ley de Impuesto a las Ganancias: durante muchos años existió una situación de absoluta confusión respecto de algo tan importante como objeto del impuesto a las ganancias. El artículo 2, inciso 3) de la ley de impuesto a las ganancias, establecía antes de la vigencia de la ley N° 25.414 como ganancia gravada "*Los beneficios obtenidos por la enajenación de bienes muebles amortizables, cualquiera fuera el sujeto que los obtenga*". Luego, con fecha 30-03-2001 se publicó en el Boletín Oficial la ley N° 25414, la cual entre otras cosas previó en su artículo 7, la modificación de dicho inciso -art. 2, inc. 3)-, incorporando expresamente como ganancia gravada los resultados obtenidos por la enajenación, no sólo de bienes muebles amortizables, sino de "*...acciones, títulos bonos y demás títulos valores cualquiera fuera el sujeto que los obtenga*".

Entonces, la ley N° 25.414 al modificar el inciso bajo análisis, mantuvo como ganancia gravada a la obtenida por la enajenación de bienes muebles amortizables, agregando otros supuestos objeto del impuesto.

El día 28-12-2001 se publicó la sanción de la ley N° 25.556, cuyo artículo 1 reza "*Derógase la Ley 25414*".

Dicha circunstancia, trajo aparejado el interrogante referido a cuál es el efecto jurídico que deriva de la derogación dispuesta por la ley N° 25.556, con relación a los términos de la ley N° 25414.

Recién en el año 2003, de conformidad con el criterio vertido por la Procuración del Tesoro de la Nación en el dictamen (PTN) 351/2003, se interpretó que el inciso 3) del artículo 2 de la ley de impuesto a las ganancias había quedado derogado a raíz del dictado de la ley N° 25.556, motivo por el cual los resultados provenientes de la enajenación de bienes muebles amortizables por una persona física no habitualista quedarían fuera del objeto del impuesto a las ganancias.

Sin embargo, el texto de la ley se mantuvo sin alteraciones, ya que no existió una derogación expresa, durante 13 años, hasta el año 2013 mediante la sanción de la ley N° 26.893²⁷, que modificó expresamente el apartado 3 del artículo 2.

- Impuesto sobre los Bienes Personales Acciones o Participaciones: la ley N° 25.585²⁸ incorporó un artículo a continuación del artículo 25 de la ley N° 23.966, disponiendo que el gravamen correspondiente a las acciones o participaciones en el capital de las sociedades de la ley N° 19.550, cuyos titulares sean personas físicas y/o sucesiones indivisas domiciliadas en el país o en el exterior, y/o sociedades y/o cualquier otro tipo de persona de existencia ideal, domiciliada en el exterior, será liquidado o ingresado por las sociedades regidas por la ley N° 19.550. Se discutió durante años la posibilidad que las sociedades compensaran el impuesto que debían ingresar en carácter de responsables sustitutos

²⁵ Art. 20 del Anexo de la ley N° 24.977

²⁶ Resolución General (AFIP) N° 3640, B.O.: 01-07-2014

²⁷ B.O.: 23-09-2013

²⁸ B.O.: 15-02-2002

con saldos a su favor provenientes de otros impuestos, posibilidad que el Fisco había negado.

Finalmente, la cuestión llegó a la Corte Suprema de Justicia de la Nación, mediante la causa “Rectificaciones Rivadavia”²⁹ La cuestión debatida consistió en determinar si Rectificaciones Rivadavia SA, en su carácter de “responsable sustituto” del impuesto sobre los bienes personales en participaciones societarias, podía compensar el impuesto con saldos a su favor del impuesto al valor agregado (IVA) por su condición de “contribuyente”.

La Corte terminó con una larga discusión sobre la posibilidad de que los responsables sustitutos compensen el impuesto sobre los bienes personales en participaciones societarias con saldos a su favor en su carácter de contribuyentes de otros impuestos. Esto es así, ya que se verifica la requerida identidad entre los sujetos tributarios, esto es, que el titular pasivo de la deuda impositiva sea, simultáneamente, el titular activo de un crédito contra el Fisco. Una cuestión fundamental es que no resulta relevante que en un caso lo sea como “responsable” y en otro como “contribuyente”.

Sin embargo, la AFIP lejos de acatar lo resuelto por el Máximo Tribunal, emitió la Resolución General (AFIP) 3175³⁰ (modifica la Resolución General (AFIP) 1658), que reglamenta el procedimiento a seguir en las solicitudes de compensación de impuestos con saldos a favor de obligaciones tributarias.), eliminando expresamente la posibilidad de realizar la compensación.

En este sentido, tal como lo señala Humberto J. Bertazza, *“si bien en nuestro sistema institucional los fallos de la CSJN no deciden en términos generales y abstractos, sino en los casos concretos sometidos a su decisión, la jerarquía del citado Tribunal, el carácter definitorio y último de sus sentencias respecto de la interpretación y aplicación del derecho, y la necesaria armonía con el comportamiento de los distintos órganos del Estado son factores que determinan, en principio, la procedencia de que la Administración se atenga a la orientación que sustente la Corte en el ámbito jurisdiccional”*.

- Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyente (San Juan): El RSP fue creado por la ley N° 7.275³¹. Estaba destinado a pequeños contribuyentes, considerando como tales a personas físicas, a los titulares de empresas o explotaciones unipersonales, a las sociedades de hecho y a las sucesiones indivisas, que tributen a la alícuota general. Se establecían tres categorías de sujetos, en función de los ingresos obtenidos en el año calendario inmediato anterior, de \$12.000, \$24.000 y \$36.000.

Posteriormente, mediante la ley N° 7.778³², se reemplazó sustancialmente el régimen, estando destinado a los contribuyentes locales del impuesto sobre los ingresos brutos, que se encuentren inscriptos en el Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes de la AFIP. Se crearon las mismas categorías vigentes en el Monotributo,

²⁹ CSJN; Rectificaciones Rivadavia S.A, 12-06-2011

³⁰ B.O.: 02-09-2011

³¹ B.O.: 22-08-2002

³² B.O.: 11-01-2007

divididas en Locaciones y/o Prestaciones de Servicios y Resto de Actividades.

Sin embargo, el “nuevo” régimen nunca entró en vigencia, ya que fue prorrogado reiteradamente, desde el año 2007 hasta la actualidad: la Resolución N° 270/2007³³ prorrogó la entrada en vigencia hasta el 30-06-2007, la Resolución N° 2158/2007³⁴ hizo lo propio hasta el 31-12-2007, la Resolución N° 3374/2007³⁵ prorrogaba la misma hasta el 30-06-2008, la Resolución N° 1162/2008³⁶ la prorrogó hasta el 31-12-2008; la Resolución N° 64/2009³⁷ hizo lo mismo hasta el 31-12-2009, por la Resolución N° 7/2010³⁸, se prorrogó la entrada en vigencia hasta el 30-06-2010, y finalmente, mediante la Resolución N° 42/2011³⁹, se prorrogó hasta el 30-06-2011.

Como fundamento de la prórroga en la entrada en vigencia, la Resolución N° 270/2007, indicaba que *“está en estudio la introducción de mejoras en el sistema informático de la Dirección General de Rentas (SATI), tales como el cambio en la modalidad de presentación de las declaraciones juradas (software domiciliario) por un sistema de presentación sólo por soporte magnético, y con respecto al régimen simplificado la emisión del correspondiente comprobante de pago por cajero del agente recaudador (cobro directo en ventanilla).*

Que en virtud de lo expresado es necesario que la Dirección General de Rentas continúe trabajando en dicha implementación, sin alterar la situación actual hasta que se tenga segmentado el universo de contribuyentes y ajustados los sistemas informáticos de forma tal que resulte factible la aplicación de lo dispuesto en el artículo 131 bis de la ley 3908 y modificatorias.”

- Lo cierto es que además de prorrogar sucesivamente la entrada en vigencia del “nuevo régimen” no se adecuaron las escalas del “régimen original”. Esta falta de previsión de las normas ocasionó, que durante ese lapso de tiempo (2007 a 2011) los pequeños contribuyentes quedaran desprovistos del acceso a un régimen simplificado, acorde a la realidad económica de nuestro país, ya que las escalas de \$12.000, \$24.000 y \$36.000, vigentes desde el año 2002, dejaron fuera del RSP a muchos pequeños contribuyentes.

Ya en año 2000, Humberto P. Diez y Coto Alberto P, manifestaban que⁴⁰ *“Frente a todos estos ejemplos de abusos legislativos y reglamentarios, consideramos oportuno que en nuestro país se implante una "convertibilidad normativa fiscal", es decir que mediante una ley se establezca que las normas de índole tributaria no puedan ser modificadas por un plazo razonable de tiempo (como mínimo, 2 años).*

³³ B.O.: 05-02-2007

³⁴ B.O.: 30-07-2007

³⁵ B.O.: 28-12-2007

³⁶ B.O.: 23-05-2008

³⁷ B.O.: 19-01-2009

³⁸ B.O.: 12-01-2010

³⁹ B.O.: 20-01-2011

⁴⁰ DIEZ, Humberto P., COTO Alberto P.; Propuestas técnicas para enfrentar la evasión; Doctrina Tributaria ERREPAR (DTE); Tomo XXI; Diciembre 2000

De esta forma, no sólo se otorgaría certeza a los contribuyentes, sino también a todos aquellos sujetos que avizoren oportunidades de inversión en nuestro territorio nacional. Es poco probable que inversiones extranjeras lleguen a la Argentina en medio de un ambiente de inestabilidad tributaria que no respeta garantías fundamentales contempladas en la propia Constitución Nacional.

Para concluir este punto, la "convertibilidad normativa fiscal" facilitaría la tarea no sólo a los asesores impositivos, sino también a los funcionarios fiscales. Es importante no perder de vista que un sistema tributario complejo atenta también contra una eficiente utilización de los recursos humanos que dispone el Fisco para la realización de verificaciones e inspecciones."

A pesar del tiempo transcurrido, las palabras de los autores resultan por demás actuales y aplicables a la problemática de nuestros días.

3. Falta de información y transparencia sobre el destino de los fondos públicos

4. Presión tributaria

IX. LA ÚLTIMA REFORMA A LA LEY PENAL TRIBUTARIA Y PREVISIONAL COMO HERRAMIENTA PARA COMBATIR LA EVASIÓN

La ley N° 26.735 publicada en el Boletín Oficial el 28-12-2011, introdujo importantes modificaciones en materia penal tributaria.

Sin duda que resultaba necesaria una reforma al régimen penal tributario y previsional, considerando que la ley N° 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 tributario.⁴¹

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 *“...ajustar 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. 16⁴², eliminándose la extinción de la acción penal por pago, a los fines de aumentar la percepción de riesgo y se incorpora como causal absoluta, 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.

⁴¹ SEMACHOWICZ, Esteban; Algunos comentarios al proyecto de reforma de la ley penal tributaria; Doctrina Tributaria Errepar; Tomo XXXI; Mayo 2010

⁴² *“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.”

Finalmente en cuanto a la reforma del art. 76 bis del Código Penal, se propicia que las conductas reprimidas por la ley N° 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 ha planteado un nuevo enfoque de política criminal, acrecentando el riesgo penal y para ello se eliminaron todas las posibilidades de salida del proceso penal de que disponía 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”*.⁴³

En el año 2006, la AFIP realizó 1432 denuncias penales tributarias por \$691.736.270 en el año 2007 1367 denuncias por \$908.705.037 y en 2008 1047 denuncias por \$899.389.710.⁴⁴

La AFIP también da a conocer en su sitio web, la cantidad de denuncias penales en trámite: por denuncias tributarias, en 2006 252 causas, en 2007 287 causas y en 2008 161 causas, por denuncias previsionales, en 2006 27 causas, en 2007 27 causas y en 2008 40 causas.

Observemos la diferencia entre la cantidad de denuncias formuladas por año y aquellas que se aparecen como “en trámite”, por el 2006, sólo el 19%, en 2007 el 23% y en 2008 el 19%. Lo que el Fisco no da a conocer en su sitio web es la cantidad de condenas efectivas por causas de evasión fiscal que existen en nuestro país.

En la Provincia de Córdoba, un informe del Instituto de Estudios Comparados en Ciencias Penales y Sociales (INECIP), de diciembre de 2009, arrojaba que de 771 casos de delitos tributarios denunciados en el período 1998-2008, a un promedio de ingreso mensual de 2,14 denuncias en los tres juzgados federales locales, sólo hubo 5 condenas.

De esas 771 causas a las que tuvieron acceso los investigadores del INECIP, hubo nada más que 26 procesamientos, 37 se encontraban en etapa de instrucción, 15 fueron sobreseídas por prescripción, 10 por pago de la evasión y 195 sin motivo determinado.

El referido informe precisaba que 100 denuncias fueron desestimadas, dos remitidas a un juzgado correccional y 37 a los tribunales orales (son dos en Córdoba). En el lapso estudiado, el tipo de infracción más recurrente fue la “apropiación indebida de aportes”, seguida por la “evasión simple” y la

⁴³ Entrevista de Infobae Profesional al Dr. Ricardo Echegaray de fecha 19-03-2010

⁴⁴ Listado de Denuncias Penales relevantes Radicadas en los años 2006 - 2007 y 2008 publicada en la página web de AFIP: *“En esta sección se informan los casos denunciados por la AFIP por presunta evasión fiscal o previsional. Se seleccionaron aquellos que por sus montos resultan más relevantes. Fueron incorporados, en materia impositiva, los casos en donde los montos reclamados sean superiores a los 500.000 pesos; mientras que en los que se debata la materia penal previsional aparecen los casos en los cuales las sumas superen los 100.000 pesos. También se adjuntan gráficos, en los que pueden verse que las cifras implicadas en estos casos concentran un alto porcentaje, si se las compara con el monto total denunciado por la AFIP durante cada uno de los años analizados.”*

“apropiación indebida de tributos”. En esa década, según el INECIP, el erario público perdió 82.285.496 pesos y 68.160 dólares.

Una investigación actualizada realizada por un Diario de esta provincia⁴⁵, en archivos judiciales y datos recabados en el ámbito de la AFIP demuestra que en el periodo 2009 y 2013, hubo sólo una condena.

Al menos por la experiencia demostrada durante la vigencia de la ley N° 24.769, podemos ver que el régimen penal tributario no ha servido como herramienta para combatir la evasión, ya que si bien mediante la misma se pretende crear mayor percepción del riesgo, lo concreto es que al no existir condenas de cumplimiento efectivo, los contribuyentes no ven como una amenaza a su conducta evasiva la aplicación de la ley penal tributaria.

Otro aspecto a considerar es las posibilidades de salidas del proceso penal que existían antes de la reforma de la ley N° 24.769.

La extinción de la acción penal por pago, prevista en el art. 16 de la ley N° 24.769 establecía una excusa absolutoria 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.

El régimen solo se concebía 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.

En cuanto a los requisitos para que procediera el beneficio, la normativa establecía que la acción penal se extinguiría 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...”*.

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 sustitución del art. 16 se pretende 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.

En sustitución de esa causal absolutoria, se introduce otra que establece: *“El sujeto obligado que regularice espontáneamente su situación, dando cumplimiento a las obligaciones evadidas, quedará exento de responsabilidad penal siempre que su presentación no se produzca a raíz de una inspección*

⁴⁵ DURAN, Miguel; Evasión un delito que no se juzga; Diario La Voz; 16-02-2014; www.lavoz.com.ar

iniciada, observación de parte de la repartición fiscalizadora o denuncia presentada, que se vincule directa o indirectamente con él.”

El nuevo texto genera varias dudas interpretativas por la falta de precisión de los términos utilizados, que exceden el alcance del presente trabajo. Ha dicho la doctrina⁴⁶ que *“Se exige que la regularización sea "espontánea". El agente debe remediar su actividad inicial opuesta a la ley antes de que la conducta originaria haya sido detectada por el Ente Recaudador. Vale la pena recordar que la espontaneidad ha sido definida en diversas ocasiones de distintas maneras, lo que, unido a la pésima técnica legislativa utilizada, convertirá el término en piedra angular de diversos conflictos interpretativos”*.

Otra modificación importante, es la referida a la eliminación de la *probation*. 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.”*

Evidentemente que este hecho demuestra el objetivo de la reforma de acrecentar el riesgo penal.

Finalmente, el proyecto de reforma propiciaba 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.”*

Si bien la modificación comentada no fue finalmente aprobada en el texto de la ley, con fecha 08-03-2012, el Procurador General de la Nación, mediante el Dictamen N° 5/2012, consideró que con motivo del incremento de los montos por delitos punibles con la ley penal tributaria y la posibilidad de aplicar la ley penal más benigna en distintos hechos cometidos, la Procuración General de la Nación instruye a los fiscales para que se opongan a la aplicación de la misma

⁴⁶ NERCELLAS, Marta “Algunas consideraciones sobre la reforma a la ley 24769”. Doctrina Penal Tributaria y Económica N° 22, Errepar.

Fundamenta dicho criterio la interpretación de que la aplicación retroactiva de la ley penal más benigna a la que se tiene derecho en virtud de las disposiciones de los artículos 9 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos y 15 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos no consiste en la aplicación mecánica o irreflexiva de cualquier ley posterior al hecho imputado por la sola razón de que ella beneficiaría al acusado en comparación con la ley vigente en el momento de comisión del hecho.

El sentido, sostiene que el principio es asegurar que las penas no se impongan o mantengan cuando la valoración social que pudo haberlas justificado en el pasado ha cambiado, de modo que lo que antes era reprobable ahora no lo es, o no lo es tanto. La actualización de los montos mínimos no expresa una revaloración positiva o liberatoria del delito al que esos montos corresponden, sino la intención de mantener constante el valor económico real a partir del cual un ilícito fiscal es punible.

Si bien el dictamen pretendió generar mayor percepción del riesgo, ya que eliminaba otra salida del proceso penal para aquellos con causas en trámite al momento de sancionarse la reforma, el Poder Judicial está demostrando que las pretensiones del Procurador General de la Nación no son jurídicamente aceptables.⁴⁷

Por último, un aspecto fundamental de la reforma tuvo que ver con la extensión del ámbito de punición, incorporando como bienes jurídicos protegidos a las haciendas públicas locales, más precisamente a las provinciales y a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

Si bien ya han transcurrido casi tres años desde la sanción de la ley, todavía existen serias dudas sobre la concreta aplicación del régimen penal tributario en las provincias, más que nada por cuestiones de orden procesal que no parecen tener una única solución.

Prueba de lo expuesto es que son pocas las provincias que han iniciado el camino para la aplicación de la ley, y las que lo han hecho, se han limitado a emitir normas de carácter local que intentan fijar pautas de orden interno, de organización y coordinación administrativa para su aplicación; pero no se ha

⁴⁷ Se han pronunciado sobre la aplicación del principio de la ley penal más benigna, entre otros: “Aranguren Ricardo y otro s/infr. Ley 24.7769”, CFed. San Martín, Sala II, 13-03-2012; “Porcel, Raúl s/Recurso de casación, CN Casación Penal, sala IC, 29/12/2012; “Safeguard SRL s/ly 24.769 incidente de apelación”, CN Penal Económico, sala B, 10/02/2012; “Pamsa SA s/ley 24.769 incidente de apelación del auto de procesamiento y embargo”, CN Penal Económico, sala B, 01-03-2012; “Shusterhoff, Mario Jorge y otro s/evasión tributaria simple. Incidente de apelación del auto de falta de mérito”, CN Penal Económico, sala B, 08/03/2012; “N. Contribuyente La Cornisa Producciones SA s/evasión tributaria simple”, CN Penal Económico, sala A, 16/02/2012; “Soler Daniel Antonio s/ley 24.769, CFed. Bahía Blanca, sala I, 23/02/2012; “Fiscalía de Primera Instancia s/denuncia (AFIP-DGI)”, CFed. Corrientes, 08/02/2012; “AFIP-DGI s/denuncia c. Saiach Construcciones SA s/ley 24.769”, CFed. Corrientes, 15/02/2012; Agropecuaria Ravillani SRL y otro s/ley 24.769”, CFed. Rosario, sala B, 17/02/2012; “Pijuán, Andrés Germán s/ley 24.769”, CFed. Rosario, sala B, 17/02/2012; “Ponso, Omar, Porchieto, s/infrac. Ley 24.769”, CFed. Córdoba, sala B, 03/05/2012.

avanzado en forma concreta sobre las problemáticas que se presentarán al momento de llevar adelante la aplicación de la norma.

En particular a la situación de los sujetos que tributan el impuesto sobre los ingresos brutos bajo las normas de Convenio Multilateral. En las VII Jornadas de Derecho Penal Tributario de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales, celebradas en 2012 se ensayaron algunas soluciones. Al respecto se dijo en las Conclusiones del Panel I⁴⁸:

“3) Se presenta una situación compleja y contradictoria adicional al jugar, asimismo, las normas interjurisdiccionales y aplicación, por ende, del Convenio Multilateral. El impuesto sobre los ingresos brutos recae sobre el ejercicio habitual de actividades onerosas en el ámbito de una jurisdicción; es decir, se sustenta en el principio de territorialidad. Sin embargo, al computarse como base imponible el monto total de los ingresos brutos devengados o percibidos por el sujeto pasivo, cuando la actividad es ejercida en un proceso único económicamente inseparable cumplido en más de una jurisdicción, cada jurisdicción debe someterse a lo previsto en el Convenio, justificándose su aplicación como instrumento a los efectos de distribución de la base imponible en tales casos.

Esta situación plantea uno de los problemas de mayor contradicción entre los tratadistas del tema, al afirmarse que cada una de las unidades es un ente autónomo y que el hecho imponible, al configurarse por cada jurisdicción conforme a las pautas de cada ordenamiento, provoca que existan tantos hechos delictivos como tributos se pudieran haber evadido. En tales supuestos, se impone la intervención de la magistratura local de cada provincia;

Bajo tal premisa y a los fines de establecer la condición objetiva de punibilidad definida en la ley penal, cabe concluir que el monto de dicha condición debe darse dentro del ámbito territorial de cada jurisdicción comprometida.

5) Respecto de los ordenamientos locales, que carecen de uniformidad en lo que hace a la determinación de oficio de la deuda, resulta conveniente la adopción de sistemas unificados de procedimientos administrativos y sus vías recursivas a fin de garantizar el derecho de defensa del contribuyente, tanto más cuando es regla el pago previo de la pretensión fiscal antes de arribar a la jurisdicción judicial revisora.”

Vemos necesario también poner el foco en una cuestión de naturaleza administrativa, que tendrá gran importancia en el posible proceso penal por evasión de impuestos provinciales: el procedimiento de determinación de oficio.

Otra cuestión no menor, será considerar la posibilidad de la existencia del “escándalo jurídico”, derivado del sistema de doble proceso o doble vía, que

⁴⁸ Asociación Argentina de Estudios Fiscales. VII Jornadas de Derecho Penal Tributario 2012. Conclusiones Panel I. El ordenamiento penal tributario, frente a las normas sustantivas y procesales del derecho tributario provincial. Prevalencias y armonizaciones.

deriva de la resolución administrativa que determina de oficio la deuda y que resulta apelada ante los fueros contenciosos tributarios y, por otro lado, la denuncia penal formulada por el organismo de recaudación ante el fuero penal respectivo.

Todos los elementos mencionados, harán, al menos por ahora, que la incorporación al de las haciendas locales como bienes jurídicos protegidos, no sea útil como herramienta para combatir la evasión.

En este sentido, Marcelo Domínguez⁴⁹, expresa en un trabajo que *“Se propicia entonces un régimen procesal penal aplicable por las jurisdicciones locales que privilegie los aspectos recaudatorios del régimen penal tributario.*

La experiencia nacional indica que, cuando el régimen penal tributario privilegia los aspectos represivos por sobre los aspectos recaudatorios, y ello ocurre en un contexto en el cual la pena de prisión para los evasores no constituye un reclamo de la sociedad hacia el Estado, es beneficioso para los contribuyentes evasores que los Organismos de recaudación fiscal le formulen una denuncia penal en su contra, y que la misma sea resuelta por el Juez penal.

Para evitar esa situación de inequidad tributaria y mientras no exista una exigencia social de pena de prisión a los evasores, la ley penal tributaria debiera aplicarse en las haciendas locales a través de un proceso penal que privilegie los aspectos recaudatorios por sobre los aspectos represivos.”

⁴⁹ DOMINGUEZ, Marcelo E.; El proceso penal y las facultades locales; VII Jornadas de Derecho Penal Tributario; AAEF; Panel I: Aplicación del Régimen Penal Tributario a la Tributación Local. Aspectos Teórico Prácticos; Buenos Aires; Octubre 2012