

1. El Derecho Penal Tributario : su naturaleza. 1.1. La distinción entre delito y contravención. 1.2. El bien jurídico tutelado. 2. Principios constitucionales aplicables al derecho penal tributario. 3. Aspecto genéricos de la legislación penal tributaria. 3.1. Efectos de la derogación de la ley 23.771. 3.2. Estructura de la nueva Ley Penal Tributaria y Previsional. 3.1. Efectos de la derogación de la ley 23.771. 3.2. Estructura de la nueva Ley Penal Tributaria y Previsional. 3.3. Análisis exegético de los artículos de la ley.

1. El Derecho Penal Tributario : su naturaleza :

Cuando hablamos de Derecho Penal Tributario, nos encontramos ante una disciplina del derecho que presenta aristas muy especiales que, consecuentemente, genera dificultades importantes cuando nos adentramos a su estudio.

A lo largo del presente trabajo utilizaré la expresión Derecho Penal Tributario, pues la intención es hacer notar que, si bien las normas que tipifican delitos e infracciones tributarias, así como sus respectivas sanciones penales, no se encuentran descriptas en el Código Penal, sino en legislaciones especiales, a las mismas les son aplicables los principios constitucionales³ relativos al derecho penal de fondo y procesal penal, así como los principios generales que emanan de la legislación penal genérica, salvo que expresamente la normativa penal tributaria exprese lo contrario⁴.

El Derecho Penal Tributario es parte integrante del Derecho Penal común, siendo aquél sólo una parte especial de este último⁵, motivo por el cual la ley penal tributaria vigente en el derecho argentino podría haber sido incorporada dentro de la normativa penal general, aún cuando por motivos poco convincentes⁶ fue legislada en forma separada.

1.1. La distinción entre delito y contravención :

Mucho se ha escrito en torno a la cuestión relativa a si los delitos y las contravenciones son conceptos ontológicamente disímiles o, si por el contrario, no existen sustanciales diferencias entre los mismos⁷, por lo cual podemos catalogar a los diferentes autores en las siguientes tres teorías que ha continuación se describen, dejando sentado que, la adopción de una u otra postura generará importantes consecuencias en relación con la aplicación o no a las mencionadas figuras de los principios del derecho penal.

Para ciertos autores, enrolados en la denominada *teoría administrativista* (Goldshmidt, Nuñez, Andreozzi) los ilícitos tributarios tienen naturaleza administrativa, consideran que el bien jurídico tutelado en el ilícito tributario es ontológica y cuantitativamente distinto al protegido por el derecho penal.

Otros, como Villegas⁸ afirman que este tipo de sanciones tiende a resarcir al fisco por el daño sufrido a consecuencia del acto antijurídico, el cual se produce por falta de colaboración del contribuyente con el ente recaudador.

Por último, un grupo de doctrinarios se enrola en esta teoría, ya que para ellos lo determinante es el órgano que aplica las sanciones y, siendo éste una parte de la Administración Pública, las infracciones tienen naturaleza administrativa⁹.

Para esta postura, en el campo de las contravenciones no son aplicables los principios constitucionales del derecho penal, ni tampoco los principios emanados del Código Penal, pues se está fuera del ámbito del derecho penal.

Ubicándonos en la *teoría tributaria*, el mayor exponente dentro de la doctrina nacional de esta postura ha sido el Dr. Carlos María Giuliani Fonrouge¹⁰, para quien el ilícito tributario cuenta con características especiales que "...le aseguran una posición particular en el campo de lo ilícito, que hace **inaplicables a su respecto ciertos principios del derecho penal común**" (la negrita es agregada).

¹ El presente trabajo es 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.

² Abogado (UBA). Doctorando en Derecho Tributario y Financiero (UBA). Especialista en Derecho Tributario y Financiero (UBA). Especialista en Derecho Económico Empresarial (UBA). Posgraduado en Derecho Tributario de la Universidad Internacional de Andalucía (España).

Para la realización de cualquier comentario sobre la presente monografía, por favor hacerlo vía E-MAIL a la siguiente dirección : jmlaech@infovia.com.ar

³ Cfr. García Belsunce Horacio, "Derecho Tributario Penal", Depalma, 1985, pág. 49.

⁴ Cfr. art. 4° del Código Penal de la República Argentina, el cual dice : "Las disposiciones generales del presente Código se aplicarán a todos los delitos previstos por leyes especiales, en cuanto éstas no dispusieran lo contrario". Ver Aftalión, "Código Penal Económico", Abeledo-Perrot, 1980, pág. 35 ; Chiara Díaz Carlos A., "La ley penal tributaria y previsional 24.769", obra conjunta con Folco C. M., "El delito de evasión fiscal", Rubinzal-Culzoni Editores, 1997, pág. 113 ; Sainz de Bujanda Fernando, "Lecciones de Derecho Financiero", Servicio publicaciones facultad de derecho Universidad Complutense Madrid, 10° ed., 1993, pág.404 ; entre otros.

⁵ Cfr. Spisso Rodolfo, "Derecho Constitucional Tributario", Depalma, 1993, pág. 411, para quien "...el derecho penal común sigue actuando como repositorio de principios que recobran su imperio, toda vez que el legislador no los haya derogado expresa o tácitamente, no corresponde hablar de autonomía sino de un derecho penal especial, construido sobre el viejo telón de fondo de derecho penal, aunque con singularidades propias que imponen su separación conceptual".

⁶ Se señala que una legislación especial es más adecuada para aprehender ilicitudes específicas de una cambiante realidad, cfr. Chiara Díaz, ob. cit., pág. 112.

⁷ Cfr. Soler, "Derecho Penal Argentino", t. I, pág. 241 ; Jiménez de Asúa, "Tratado de Derecho Penal", t. III, pág. 152 y, Spisso Rodolfo, ob. cit., págs. 415 y 416.

⁸ Villegas Héctor B, "Curso de finanzas, Derecho Financiero y Tributario", Depalma, 1994, pág. 387 y sig.

⁹ Entre otros, Ferreiro Lapatza, "Curso de Derecho Financiero Español", Marcial Pons, Madrid, 1990, pág. 591 y sig.

Pero a su vez, considera que estas sanciones, a pesar de tener particularidades que justifican su tratamiento independiente, son, en esencia, de naturaleza penal, entendiendo esta expresión en un sentido genérico, y no reducida al ámbito de la ilicitud del Código Penal.

Para quienes nos enrolamos en la *teoría penalista*, no hay diferencias ontológicas esenciales entre las sanciones penales y las administrativas, existiendo entre ellas una unidad sustancial, ya que ambas tienen como finalidad sancionar menoscabando un bien jurídico del infractor con fines retributivos o preventivos¹¹.

Ambas sanciones pertenecen a la categoría de *sanciones de naturaleza penal*¹², cuya principal diferencia la encontramos cuando analizamos cuál es el órgano encargado de aplicarlas, sea la Administración Pública en el caso de las sanciones administrativas, o bien los tribunales del Poder Judicial en el caso de las sanciones penales stricto sensu.

Otra diferencia que no es sustancial, sino que sólo es una cuestión de grado, es la relacionada con que a los delitos les corresponden penas más duras que a los incumplimientos de deberes formales¹³.

Como consecuencia de la asimilación que hacemos de ambos tipos de sanciones, es que deviene lógico aplicar a las sanciones tributarias los principios emanados de la constitución nacional y los provenientes del ordenamiento penal, siendo los mismos los rectores del sistema represivo tributario.

1. 2. El bien jurídico tutelado :

Como señala Alejandro Altamirano, “...el bien jurídico es la entidad, preexistente a la actividad creadora del legislador, tutelada por la norma legal y cuya lesión o puesta en peligro es necesaria para la aparición del ilícito”¹⁴.

Delimitar con claridad los contornos del bien jurídico tutela es vital, pues el mismo “...se convierte en “piedra angular” para la interpretación de la norma penal, dirigida en su última ratio a proteger a la sociedad”¹⁵.

El Dr. José Osvaldo Casás ha sostenido que el Derecho Penal Tributario y Previsional sanciona delitos fiscales dolosos con entidad para comprometer o afectar lo que para él constituye el bien jurídico protegido, es decir, la Hacienda Pública¹⁶.

En este mismo sentido se expresa Carlos Alberto Chiara Díaz¹⁷ al entender que el bien tutelado es el normal flujo de ingresos y egresos de la Hacienda Pública. Juan Martín Queralt ha señalado algo similar, al sostener que “Hoy el delito fiscal no puede identificarse sólo con el no pago de tributos sino, también, con la obtención indebida de subvenciones o fondos públicos...”, para luego agregar que, “Cuando hablamos de bienes públicos tutelables por el derecho, tan digno de tutela es el “ingreso público” como el “gasto público”¹⁸.

Para Héctor B. Villegas el valor jurídico que protege la ley penal tributaria es la actividad financiera del estado, aún en los casos en que lo sancionado sean meros delitos de peligro que no dañan a la actividad mencionada, pues no hay evasión de impuestos, sino que lo que resulta herido es el orden público económico, ya que alterar u ocultar la real situación patrimonial, pone vallas al fluido accionar fiscalizador del Estado¹⁹.

En mi opinión, tanto las normas de la Ley de Procedimiento Tributario N° 11.683 como las de la Ley Penal Tributaria y Previsional N° 24.769, tienen un mismo bien jurídico tutelado, que es la *Hacienda Pública*, entendida esta como la actividad financiera que desarrolla el Estado a fin de obtener los recursos necesarios para hacer frente a los egresos que debe afrontar para cumplir con los objetivos que le vienen impuestos por la normativa constitucional.

El bien jurídico tutelado en ambos casos es el mismo, pero en la LPT y en la LPTP derogada²⁰, específicamente en los casos en que se tipificaban delitos de peligro, se resguarda uno de los primeros momentos en que se pone en práctica la actividad financiera, esto es, el ejercicio de las facultades de verificación y fiscalización²¹, el cual constituye un elemento indispensable para determinar el fiel cumplimiento de la obligación tributaria material²².

¹⁰ En su obra “*Derecho Financiero*”, vol. II, Depalma, 1993, pág. 631.

¹¹ Ver Díaz Sieiro H., y otros, ob. cit., pág. 319.

¹² Dentro de las cuales encontramos a las sanciones administrativas y a las sanciones penales en sentido estricto, cfr. Pérez Royo, “*Infracciones Tributarias*”, Centro de Publicaciones del Ministerio de Justicia, Madrid, 1988, pág. 13.

¹³ En este sentido, Gutman Marcos, “*La sanción de clausura en el Derecho Tributario Argentino*”, Revista Iberoamericana de Derecho Tributario, n° 3, pág. 647.

¹⁴ Cfr. “*Panorama del sistema de infracciones y sanciones tributarias en Argentina*”, Revista Iberoamericana de Derecho Tributario, n° 3, pág. 569.

¹⁵ Ayala I., “*El delito de defraudación tributaria : artículo 349 del Código Penal*”, Civitas, Madrid, 1998, págs. 95 y 96, citado por Adrián de Jesús Torrealba Navas en “*Los hechos ilícitos tributarios en el Derecho Costarricense*”, Centro de Estudios Tributarios, San José, 1997, pág. 16.

¹⁶ Cfr. el prólogo por el redactado a la obra “*Régimen Penal Tributario*”, Dalla Vía Alberto y Gutman Marcos, Némesis, 1997.

¹⁷ Obra citada, pág. 238.

¹⁸ Cfr. su disertación realizada en el marco del “Primer Seminario Hispano Argentino sobre ilícitos Tributarios”, organizado por el Colegio de Graduados de Ciencias Económicas y la Universidad Internacional de Andalucía, en el mes de Septiembre de 1997 en Buenos Aires, extractado en el PET, Recopilación 1998, pág. 820.

¹⁹ “*Régimen Penal Tributario Argentino*”, Depalma, 1993, pág. 226 y sig. En el mismo sentido, Edwards Carlos, “*Régimen Penal Tributario*”, Astrea, 1991.

²⁰ n° 23.771, la cual estuvo vigente entre los años 1990 y 1997.

²¹ Díaz Ortíz José, “*A propósito de la clausura directa o administrativa*”, Impuestos, tomo L-B, pág. 1476.

²² En igual sentido Gómez Teresa y Malvestiti Daniel, “*Conceptos, mitos y paradojas del bien jurídico tutelado*”, Impuestos, tomo LII-A, pág. 491 y sig., y César García Novoa, “*El sistema sancionador tributario y el Estado de Derecho*”, Impuestos, tomo LV-B, pág. 1657.

Pero para que se de una efectiva afectación del bien jurídico, la misma no basta con que sea potencial, sino que es necesaria la existencia de un *peligro concreto*²³; motivo por cual resulta inaceptable aplicar la sanción en supuestos de *peligro abstracto*²⁴, o sea, aquellos que son punibles por su sola comisión²⁵. Es por ello que no comparto la opinión vertida por Gurfinkel de Wendy y Russo, cuando sostienen que la omisión de declaración de la LPT, aún cuando no hubiera saldo a pagar, es punible; en tanto que en la LPTP, si nada se debe a la administración tributaria, no hay delito configurado²⁶.

En apoyo de esta posición es que entiendo que se ha facultado el juez administrativo para reducir a su mínimo legal, o bien, dejar sin efecto la sanción, cuando a su juicio la infracción no revistiere gravedad²⁷, pues de esta manera se ha intentado dotar a la normativa de real sentido sancionador, dejando exentos aquellos actos u omisiones que, si bien formalmente constituyen supuestos infraccionales, no poseen entidad suficiente como para afectar al bien jurídico protegido y, por lo tanto, ser castigadas.

Confirmando lo sustentado hasta ahora es que nos encontramos con la vigente LPTP n° 24.769, la cual, en su normativa excluye del campo punible los delitos de *peligro abstracto*²⁸, subsistiendo sólo delitos de resultado o daño directo contra el bien jurídico tutelado, o bien conductas que sólo lo ponen en *peligro concreto* (por ejemplo arts. 4°, 11 y 12).

Por último, en la ley 23.771 el bien jurídico protegido era la Hacienda Pública en los tres niveles de gobierno, es decir la hacienda nacional, la provincial y la municipal. En cambio, 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.

2. Principios constitucionales aplicables al derecho penal tributario :

Los principios jurídicos del Derecho Penal que se encuentran consagrados en nuestra Constitución Nacional, como ya señaláramos, son aplicables al derecho tributario sancionador en sus dos especies: el derecho penal tributario infraccional o bien el delictual. No es objeto del presente trabajo realizar un estudio a fondo de la cuestión, sino solo enumerarlos y calificar a cada uno de ellos de forma somera.

Esos principios que emanan de la Carta Magna son rectores de todo el ordenamiento penal, pues como éste constituye una legislación inferior a aquella, su normativa debe ajustarse a la misma.

El artículo 18 de la Constitución Nacional dispone que ningún habitante de la Nación puede ser penado sin juicio previo fundado en ley anterior al proceso. Este precepto se orienta hacia la configuración de uno de los requisitos principales derivados de la vida en sociedad, cual es la seguridad jurídica.

Esta normativa implica que, toda persona para que pueda ser sancionada, debe conocer exactamente cuál es la conducta permitida y cual la prohibida por el ordenamiento jurídico antes de la realización del hecho ilícito que da origen a la sanción, pues sólo de esa manera los individuos pueden adecuar sus conductas a lo prescripto por la ley. Para ello es necesario que la ley sea previa al hecho que motiva el procesamiento del sujeto que lo realizó.

De la misma norma surge otro de los principios que deben ser respetados por las normas penales, como es el de defensa en juicio.

En ese mismo orden de ideas, es que se entiende que la ley penal más gravosa no puede tener efectos retroactivos, pues como ha entendido la Corte Suprema de la Nación, este precepto prohíbe que la nueva ley empeore la situación de los imputados²⁹.

Sí puede aplicarse retroactivamente la ley penal cuando la misma sea más benigna que la anterior, por lo cual, de su aplicación se beneficie al infractor, sea que la nueva ley se dicte durante el proceso o, luego de dictada la sentencia³⁰.

²³ En los delitos de peligro no se sanciona el efectivo daño causado (al Fisco o al sistema de seguridad social en este caso), sino que lo que se intenta es acentuar la protección del bien jurídico, puniendo a aquellas conductas que sólo importen un peligro para aquél, "...siempre que sean ejecutados con conocimiento real de las situaciones y una dirección subjetiva dolosa en el camino de producir resultados o consecuencias dañosas" (cfr. Chiara Díaz, ob. cit., pág. 118). Es decir, este tipo de acciones son incriminadas penalmente por su aptitud para producir, mediata o inmediatamente una lesión al bien jurídico tutelado (cfr. Gurfinkel de Wendy y Russo, ob. cit., pág. 175).

²⁴ Siguiendo a Sebastián Soler podemos definir a los delitos de peligro abstracto como aquellas conductas que son sancionadas "...independientemente del hecho de que ellas constituyen una lesión destructiva de un bien jurídico, y hasta prescindiendo de que pongan en peligro concreto ese bien". Y luego señala que "Esto sucede con muchas contravenciones...", poniendo como ejemplo al art. 99 del C.P., el cual reprime con multa la instigación a duelo cuando al mismo no haya sido cometida (Tratado de Derecho Penal, tomo II, Tea, 1989, pág. 197).

De ello surge claramente que, cuando hablamos de delitos de *peligro abstracto*, estamos en el campo contravencional, que como ya señalara, cuneta con diferencias cuantitativas con el delito, por lo cual sólo pueden establecerse figuras que tipifiquen conductas que ponen en peligro abstracto al bien jurídico tutelado dentro del campo de las contravenciones, pero no castigar a tales acciones con penas privativas de libertad.

²⁵ En este sentido se ha expresado la Juez del Tribunal Oral Penal Económico n° 3, Dra. Oliva Hernández, en su voto en disidencia en la causa "*Bonnefon José María*", del 31-8-95. En su fallo, si bien refiriéndose a la anterior LPTP, sostuvo que "En el delito de peligro abstracto consagrado en el art. 5° de la ley 23.771 y configurado por la omisión de presentar las declaraciones juradas dentro de los treinta días de haber sido intimado, la afectación del bien jurídico protegido (hacienda pública) se presume mediante una presunción "iuris tantum" que, por ende, admite prueba en contrario. De tal modo, si la declaración jurada extemporáneamente presentada no arroja saldo a favor de la DGI, no existe ofensa al bien jurídico protegido", Impuestos, tomo LIV-A, pág. 1665.

²⁶ Ver su obra "*Ilícitos Tributarios en las leyes 11.683 y 23.771*", Depalma, 1993, pág. 192.

²⁷ Cfr. art. 48 "in fine" de la LPT.

²⁸ Cfr. Chiara Díaz C. M., obra cit., pág. 240; Soler Osvaldo y Carrica Enrique, "*Nuevo régimen penal tributario*", Impuestos, tomo LV-A, pág. 1521 y sig.

²⁹ Fallos 31 :82 y 140 :34.

También surge del artículo 18 el principio de *nulla poena sine culpa*, el cual constituye la culminación de un largo proceso histórico de dignificación del ser humano³¹. Esta máxima implica que ninguna persona puede ser condenada por un acción llevada a cabo, cuando no obró, al menos, culposamente. Como se sabe, el *principio de culpabilidad* es el criterio determinante para conocer si un acto merece reproche, pues para que un sujeto pasivo pueda ser sancionado es necesario que sea objetiva y subjetivamente responsable³².

La gran mayoría de los doctrinarios están de acuerdo en considerar que el elemento subjetivo de imputación es requisito primordial para aplicar una sanción tributaria³³, pero hay quienes, como Giuliani Fonrouge, que sostienen la concepción objetiva, pues según aduce éste es muy dificultoso determinar el elemento subjetivo en el acto delictual financiero, lo cual tornaría ilusorias muchas medidas represivas³⁴.

Como bien ha señalado Horacio García Belsunce, “...en materia penal tributaria no se presume la culpa, sino la inocencia, y que, como consecuencia de ello, el acusante o querellante debe probar la culpabilidad del imputado...”³⁵.

En materia jurisprudencial, encontramos varios antecedentes de la Corte Suprema³⁶ que privilegian el elemento subjetivo, dejando de lado el mero hecho objetivo sucedido. En el fallo “Morillas”³⁷ el Máximo Tribunal sostuvo lo que ya había dicho en el *leading case* sobre el tema³⁸ acerca de que “...la Corte ha consagrado el criterio de personalidad de la pena que, en su esencia, responde al principio fundamental de que *sólo puede ser reprimido quien sea culpable*, es decir, aquel a quien la acción punible le pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente” (la cursiva es propia).

Otro principio de raigambre constitucional es el de inocencia, por el cual toda persona se presume inocente hasta tanto se demuestre lo contrario, por lo cual nadie puede ser penado hasta que en un juicio se demuestre su culpabilidad³⁹. Como bien señala Teresa Gómez, de este principio surge el de que en caso de dudas debe estarse en favor del reo⁴⁰, es decir, en caso de dudas en la interpretación de una ley, debe estarse por aquella que favorezca la situación del imputado.

Íntima conexión con esta norma tiene el artículo 19 de la C.N., en cuanto determina que ningún habitante será obligado a hacer lo que la ley no manda, ni privado de lo que ella prohíbe. Asimismo determina que las acciones privadas de los hombres que no perjudiquen a la moral pública, están fuera del alcance de la ley. Es por ello que es necesario que la ley enumere taxativamente los hechos punibles y las penas pertinentes.

Como consecuencia directa del principio de legalidad, es lógico que esté prohibido aplicar analógicamente la ley penal cuando por medio de ello se tienda a multiplicar delitos, penas o agravaciones legales. Sólo es admisible en caso de que se beneficie al imputado⁴¹.

El principio *ne bis in idem*⁴² impide la múltiple persecución penal, la cual se da cuando existe identidad de la persona perseguida e identidad del objeto de la persecución. Para que se dé esto último, todas las imputaciones deben tener por objeto el mismo comportamiento atribuido a la misma persona⁴³.

3. Aspecto genéricos de la legislación penal tributaria :

Como ya he señalado, después de la experiencia de casi siete (7) años en la aplicación de la ley n° 23.771, se estimó conveniente revisar la legislación penal tributaria a fin de modificarla, tratando de volcar en la nueva normativa las experiencias recogidas con ocasión de la puesta en práctica de la antigua ley, a fin de perfeccionarla. Esto se debe a que en Argentina se estima que el nivel de evasión alcanza más de \$25 mil millones, siendo el monto total de la recaudación entre \$35 o \$40 mil millones⁴⁴.

Para prestigiosos autores, como Corti, Calvo y Sferco, la vieja ley “...venía cumpliendo bastante eficazmente su motivación recaudatoria...”, apoyándose ellos en que del monto total de las pretensiones fiscales traducidas en las querellas y denuncias formuladas

³⁰ Este principio no emanaba hasta el año 1994 de norma constitucional expresa alguna, sino que estaba prevista sólo en el art. 2° del Código Penal. Actualmente la misma tiene rango constitucional en el art. 75 inc. 22, pues el mismo ha otorgado rango de normas supralegales a los tratados internacionales, y tal principio surge del art. 9° del Pacto de San José de Costa Rica.

³¹ Cfr. Spisso R., ob. cit., pág. 422.

³² Ello surge del principio que sostiene *nullum crime nulla poena sine culpa*.

³³ En este sentido : Altamirano A., ob. cit., pág. 599 y sig. ; Corti, Calvo, Buitrago, Calvo y Tesón, “*Procedimiento Fiscal*”, Tesis, 1987 ; García Belsunce H., “*Derecho Penal Tributario*” Depalma, 1985 ; Soler, Frölich y Andrade, “*Régimen Penal Tributario*”, La Ley, 1990.

³⁴ Cfr. ob. cit., vol. II, pág. 648 ; en la doctrina extranjera ver, entre otros, Giannini A. D., “*Instituciones de Derecho Tributario*”, Ed. de Derecho Financiero, Madrid, 1957, trad. de Sainz de Bujanda.

³⁵ Cfr. ob. cit., pág. 207.

³⁶ Ver “Parafina del Plata S.A.” y “Rovia S.A.”, CSN del 2-11-68 (Fallos 271 :297) y 3-4-68, respectivamente.

³⁷ Ver cita en nota 41.

³⁸ Fallo “Uzandizaga, Perrone y Juliarena SRL c/ Fisco Nacional”, CSN del 15-10-81, Fallos 303 :1548, en el mismo sentido, “Mazza G.”, Fallos 312 :447, y “Cosecha Coop. Seguros”, Fallos 312 :149.

³⁹ Spisso R., ob. cit., pág. 429.

⁴⁰ *In dubio pro reo*.

⁴¹ Cfr. Chiara Díaz C. M., ob. cit., pág. 396.

⁴² Cfr. arts. 18 y 75 inc. 22 C.N.

⁴³ El desarrollo in extenso de este tema lo haremos con el análisis del art. 17.

⁴⁴ Distribuidos de la siguiente manera aproximadamente : \$18 mil millones por el IVA, \$6 mil millones por Ganancias, y \$700 millones por bienes personales o a la manifestación de riqueza (Cfr. exposición de la Diputada Nilda Garre, cit. por Corti, Calvo y Sferco en “*Un primer acercamiento, a trazo grueso, al nuevo régimen penal tributario*”, Impuestos, tomo LV-A, pág. 864).

por la DGI (\$1.017.903.390) entre agosto de 1991 y octubre 1995, el importe recaudado por ese medio fue de un 46% del total (\$468.062.306). De las 8.565 causas iniciadas, 1.116 terminaron por allanamiento del imputado a la pretensión (art. 14 ley 23.771) y se aplicaron 53 condenas, mientras que el resto concluyó por nulidades, o bien por haber ido iniciadas en base a conductas atípicas, y otras por haberse incurrido en el delito del art. 5° que no imponía pena privativa de libertad⁴⁵.

3.1. Efectos de la derogación de la ley 23.771 :

Al aparecer en escena esta nueva ley, en la doctrina nacional se han suscitado dos posiciones encontradas, que surgen a partir del análisis del art. 24 de la ley 24.769 en cuanto sostiene : “Derógase la ley 23.771”.

Por un lado encontramos a quienes sostienen que la derogación de la ley anterior importa una amnistía global hacia el pasado⁴⁶, pues cada caso que se presente habrá que analizarlo en virtud de los principios que regulan la sucesión de las leyes penales.

Por el otro, y apoyándose en la jurisprudencia, están quienes sostienen, doctrina a la cual adhiero, que la ley aplicable al delito es la vigente al momento de la comisión del hecho punible, pues es necesario que la ley que se le aplique sea anterior el momento de la comisión. Si bien la ley 24.769 deroga la anterior, no lo hace retroactivamente, sino para el futuro, por lo cual no corresponde sobreseer a quien se encuentra procesado en virtud de la antigua legislación⁴⁷.

Es decir, que exista una sucesión de leyes deviene necesariamente en la derogación, en esta caso expresa, de la ley anterior, lo cual no implica la inaplicabilidad de ésta, sino que todo lo contrario, pues en virtud del principio de ultractividad de la ley penal, la misma seguirá siendo aplicable, pero con un valladar infranqueable, el de la ley penal más benigna. Como bien señalan Corti, Calvo y Sferco, “...si la conducta ayer era punible y hoy no, opera el principio de la ley penal más benigna (casos de defraudaciones fiscales provinciales y municipales) ; si la conducta punible ayer sigue siendo punible hoy, se aplica la antigua si la actual resulta más gravosa ; y la ley nueva, si ésta resulta más benigna que la vigente a la fecha de los hechos”^{48,49}.

3.2. Estructura de la nueva Ley Penal Tributaria y Previsional :

El nuevo texto está dividido en cinco grandes grupos :

Título I : Los delitos tributarios.

Título II : Los ilícitos que afectan los recursos previsionales.

Título III : Las infracciones fiscales comunes

Título IV : Disposiciones generales.

Título V : Procedimiento administrativo y penal.

La nueva organización que se le ha dado a la LPTP es más armónica en cuanto a la sistematización de los tipos penales, diferenciando los de carácter tributario de los previsionales y, además, abordando conjuntamente las disposiciones comunes a ambos (título III).

Asimismo, se ha hecho una distinción clara entre figuras simples y agravadas, básicamente en virtud de la magnitud del monto dinerario evadido y de los medios empleados considerados más repudiables.

Se repite la utilización de condiciones objetivas de punibilidad, estableciéndose montos a partir de los cuales se configura el delito, desincriminándose las conductas que no alcanzan a evadir (o a apropiarse) la suma señalada. Establecer un monto fijo como condición objetiva de punibilidad genera problemas, pues no parece adecuarse a la regla de la razonabilidad que una persona que evadió por \$99.999 no sea punible, pero quien evadió \$100.000 si lo sea, sólo por la mera diferencia de un (1) peso. Como bien señala calificada doctrina, una forma de compensar esta falla de la ley, es seguir determinando montos fijos, pero que los mismos se completen con la consideración del porcentaje que insume en la cifra total de lo adeudado por el obligado⁵⁰.

También se han simplificado figuras tales como la prevista en el art. 1 de la ley 23.771, pues la misma se acoplaba a conductas ya tipificadas, como las del antiguo art. 2. En el mismo sentido, las figuras de los arts. 2 y 4 se unificaron en el actual art. 4°.

La ley 24.769 eleva sustancialmente las penas privativas de libertad, especialmente las agravadas, por lo cual son una parte importante los delitos insusceptibles de excarcelación o exención de prisión. Para Chiara Díaz esto ha sido una actitud sumamente

⁴⁵ Ob. cit., pág. 863.

⁴⁶ Cfr. Fabris Cristian y Díaz Sieiro Horacio, “Principios de la aplicación de la ley penal tributaria más benigna”, Diario Ámbito Financiero, suplemento “Novedades Fiscales”, de. mensual n° 173 del 24-2-97.

⁴⁷ Cfr. Tribunal Oral Penal Económico n° 3, causa “Kaperski”, del 26-2-97, citado por Corti, Calvo y Sferco, ob. cit., pág. 867.

⁴⁸ Cfr. Cám. Nacional Penal Económico, Sala B, causa “Industria Metalúrgica Sudamericana”, del 11-6-97, donde se sostuvo que : “Si el delito previsto por el art. 8° de la ley 23.771 y su modif. es el mismo que el del art. 6° de la ley 24.769 con algunas modificaciones de los elementos del tipo, y, como en el caso, la última de las disposiciones legales resulta más benigna que la primera, de conformidad con el art. 2° del Código penal, corresponde aplicar la nueva normativa”, en Impuestos, tomo LV-C-2792.

⁴⁹ Ob. cit., págs. 866 y 867.

⁵⁰ Cfr. Chiara Díaz, ob. cit., pág. 245.

desacertada, pues la misma afecta claramente la situación de inocente que ampara la Constitución Nacional y los tratados internacionales⁵¹.

También ha sido derogado el sistema especial de excarcelación que establecía el art. 17 derogado, por lo cual, actualmente, corresponde aplicar el régimen genérico del Código Procesal Penal de la Nación.

3.3. Análisis exegetico de los artículos de la ley :

DELITOS TRIBUTARIOS

LA EVASIÓN SIMPLE

Art. 1 : Será reprimido con prisión de dos a seis años el obligado que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión, evadiera total o parcialmente el pago de tributos al fisco nacional, siempre que el monto evadido excediera la suma de cien mil pesos (\$100.000) por cada tributo y por cada ejercicio anual, aún cuando se trate de un tributo instantáneo o de período fiscal a un año.

La acción típica en este delito consiste en evadir total o parcialmente el pago de tributos a la AFIP (DGI), siempre que exceda de \$100.000⁵². Debe existir una acción u omisión deliberada del contribuyente obligado, quien a través de diversos medios⁵³ ardidosos o engañosos intenta sustraer del conocimiento del fisco su verdadera capacidad contributiva. Es decir, se exige el dolo directo del autor.

El *ardid o engaño* significa el astuto despliegue de artilugios con el objeto de conseguir en la víctima una falsa representación de la realidad, intentando provocar un error esencial en el Fisco⁵⁴.

Como surge de la redacción de este artículo, el mismo se adscribe al lineamiento que expuse al tratar la cuestión relacionada con el bien jurídico tutelado, en el sentido de eliminar las figuras de peligro abstracto, pues si bien en la norma se describen infracciones formales, ellas pueden traer consecuencias y provocar evasión.

Para que se configure el delito, el monto evadido, en forma total o parcial, debe superar la suma establecida⁵⁵, con lo cual se deja sin punir los ilícitos de menor cuantía.

La suma no es acumulativa de cada tributo, sino que debe corresponder a uno solo, por lo cual el delito no se configura si sumando lo evadido entre varios tributos se llega a la suma que determina la norma. Asimismo, la cifra se toma por cada ejercicio anual o período fiscal⁵⁶, sin que se acumulen los mismos.

Dentro del vocablo tributo, quedan comprendidos los impuestos, las tasas y las contribuciones.

El sujeto activo del delito es el obligado fiscal, sea responsable por deuda propia o ajena. Esto nos da cuenta de que, en esta parte de la norma, estamos frente a un supuesto de ley penal en blanco, ya que depende de otra para integrar el contenido del tipo.

EVASIÓN AGRAVADA

Art. 2º : La pena será de tres años y seis meses a nueve años de prisión, cuando en el caso del art. 1º 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, diferimentos, liberaciones, reducciones o cualquier otro tipo de beneficios fiscales, y el monto evadido por el concepto superare la suma de pesos doscientos mil (\$200.000).**

La acción típica es la misma que la descripta en el artículo anterior, ya que la evasión agravada es la especie del género evasión simple. De allí que, para que se configure este delito deben darse todos los presupuestos típicos de la evasión simple.

A ello debe agregarse alguno de los siguientes supuestos de agravamiento :

1. Se superase el monto de \$1.000.000.

⁵¹ Obra citada, pág. 239.

⁵² En este sentido se ha expresado la Cámara Federal de San Martín al sostener que ninguno de los períodos correspondientes al I.V.A. imponible alcanza el monto mínimo exigible para configurar delito, causa "DGI, imputado Astillero Chame S.A., s/ denuncia", 11-3-97, Impuesto tomo LVI-A, pág. 651.

⁵³ Los que enumera la ley u otros, pues la descripción que se hace es meramente enumerativa, aún cuando cualquier conducta podrá subsumirse en las palabras "ardid o engaño". La no presentación de *declaración jurada* constituirá delito tipificado por este artículo si la intención final es evadir, y no si simplemente se debe a un olvido o descuido.

⁵⁴ Esto es así tanto para el artículo bajo comentario, como para las demás normas de la LPTP que recurren a esa figura.

⁵⁵ **Todos los montos que establece la ley han de entenderse como monto fiscal, sin incluir intereses.**

⁵⁶ Aún cuando el mismo sea menor a un (1) año.

2. Si se supera el monto de \$200.000 e intervinieren en la evasión personas interpuestas a fin de ocultar la verdadera identidad del sujeto obligado.

Como bien se ha señalado⁵⁷ un ejemplo de esto sería el supuesto en el cual un sujeto pasivo, para reducir la base imponible, factura a través de interpósitas personas ; lo cual, como surge del ejemplo, es muy difícil de probar.

Se ha puesto mayor énfasis punitivo en el accionar de valerse de un prestanombre, testafarro u hombre de paja para disimular u ocultar la verdadera identidad del obligado, pues el mismo es más reprochable al ser utilizado para dificultar o evitar las verificaciones correspondientes⁵⁸.

3. La utilización fraudulenta y efectiva de beneficios o excepciones fiscales de cualquier tipo, siempre que el monto evadido supere los \$200.000.

Este supuesto se diferencia del introducido en el art. 4º, pues este supuesto de agravamiento supone utilizar fraudulentamente beneficios que fueron obtenidos lícitamente, mientras que el artículo referenciado en este párrafo lo que pune es obtener fraudulentamente ese beneficio.

Al agravarse la pena se impide que quien esté imputado por este delito obtenga la exención de prisión o excarcelación⁵⁹.

APROVECHAMIENTO INDEBIDO DE SUBSIDIOS

Art. 3 : Será reprimido con prisión de tres años y seis meses a nueve 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 supera la suma de cien mil pesos (\$100.000) en un ejercicio anual.

La acción típica consiste en aprovechar indebidamente reintegros, recuperos, devoluciones o cualquier otro tipo de subsidio nacional directo de *naturaleza tributaria*, siempre que de tal accionar derive la percepción que supere los \$100.000 en un ejercicio anual. Consiste, en definitiva, en inducir al Fisco nacional en error y provocar un desplazamiento patrimonial de éste en favor del delincuente ; es decir, obtener en forma ilícita un subsidio. Exige el dolo directo del autor.

El sujeto activo de este delito puede serlo cualquier contribuyente que realice estas maniobras para recibir ilegítimamente un subsidio.

Obviamente, en este supuesto, estamos frente aun delito de daño concreto, ya que para que se consume el delito debe darse la percepción de una suma superior a \$100.000⁶⁰. Si se despliega toda la actividad para obtener el beneficio, pero el objetivo no se logra, el ilícito queda en grado de tentativa.

OBTENCIÓN FRAUDULENTE DE BENEFICIOS FISCALES

Art. 4 : Será reprimido con prisión de uno a seis años el que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción u omisión, obtuviere un reconocimiento, certificación o autorización para gozar de una exención, desgravación, diferimento, liberación, reducción, reintegro, recuperos o devolución tributaria al fisco nacional.

En este caso la acción típica consiste en obtener un beneficio fiscal en forma fraudulenta, el cual pueda consistir en un reconocimiento, certificación, autorización para gozar de una exención, desgravación, diferimento, liberación, reducción, reintegro o devolución tributaria al fisco nacional. Exige dolo directo del autor, no existiendo condición objetiva de punibilidad.

No es necesario que el autor perciba efectivamente el beneficio, sino que basta con el solo hecho de poner en práctica el ardid o engaño, por lo cual estamos ante un caso de un delito de peligro concreto, ya que no impone el resultado del desplazamiento patrimonial para que se configure el ilícito.

Se trata también de una ley penal en blanco, pues para determinar cuándo corresponde un beneficio fiscal debe recurrirse a la legislación tributaria procesal.

El monto de la pena lo hace excarcelable.

Este delito puede ser cometido por cualquier persona, sin ninguna condición especial, pues su amplia formulación así lo señala.

AGRAVANTE SANCIONATORIA

⁵⁷ Romera Oscar, "La nueva ley penal tributaria : una aproximación", JA 1997-II-736 y sig.

⁵⁸ Cfr. Chiara Díaz, ob. cit., pág. 277.

⁵⁹ El Código Procesal Penal de la Nación prevé tal posibilidad para los delitos cuyas penas mínimas sean inferiores a tres años. En tales supuestos el sujeto imputado también puede pedir la suspensión de juicio a prueba y la ejecución condicional de una eventual condena.

⁶⁰ En la anterior ley bastaba para configurar el delito el despliegue de los medios engañosos o ardidosos.

Art. 5° : En los casos de los arts. 2, inc. c, 3° y 4°, además de las penas allí previstas se impondrá al beneficiario la pérdida del beneficio y de la posibilidad de obtener o de utilizar beneficios fiscales de cualquier tipo por el plazo de diez años.

Esta norma hace referencia a que en los supuestos de la evasión agravada utilizando beneficios fiscales, o bien cuando se aprovechan indebidamente beneficios fiscales o se obtienen fraudulentamente esa clase de beneficio, además de las penas allí previstas se impone la pérdida del beneficio y de las posibilidades de obtener o utilizar beneficios de cualquier tipo por diez (10) años.

Como esta norma es una sanción accesoria de las otras antes descritas, la acumulación de penas no viola el principio *ne bis in idem*.

APROPIACIÓN INDEBIDA DE TRIBUTOS

Art. 6° : Será reprimido con prisión de dos a seis años el agente de retención o percepción de tributos nacionales que no depositare, total o parcialmente, dentro de 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 mil pesos (\$10.000) por cada mes.

Esta norma, en relación a su antecesora⁶¹, sufre importantes modificaciones, pues sólo se tipifica en la misma la retención de recursos de la seguridad social nacional, no así los provinciales y municipales.

La acción típica consiste en una omisión : no depositar, en forma total o parcial, dentro de los diez días hábiles administrativos de vencido el plazo para el ingreso del tributo nacional retenido o percibido. El importe no depositado debe superar \$10.000 en un mes.

Es necesario el dolo directo del agente de retención o percepción⁶², por lo cual, si la falta de depósito se debe a caso fortuito o fuerza mayor, o bien por estar en cesación de pagos⁶³, no puede sancionárselo.

Para que se configure el delito debe vencer el plazo de diez días sin que se deposite, lo cual ha sido pensado con el objeto de no producir una saturación de actuaciones por incumplimiento de pocos días. La norma anterior no disponía este plazo, sino que la acción se tipificaba vencido el plazo para depositar.

En este supuesto, sólo los agentes de retención o percepción de tributos nacionales pueden ser sujetos activos del delito, con lo cual encontramos otra norma penal en blanco, ya que para determinar quién es agente de retención o percepción y cómo debe éste proceder, debe recurrirse a normas complementarias.

En virtud de la pena, se trata de un delito excarcelable.

DELITOS RELATIVOS A LOS RECURSOS DE LA SEGURIDAD SOCIAL

EVASIÓN SIMPLE

Art. 7° : Será reprimido con prisión de dos a seis años el obligado, que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión, evadiera total o parcialmente al fisco nacional el pago de aportes o contribuciones, o ambos conjuntamente, correspondientes al Sistema de Seguridad Social, siempre que el monto evadido excediere la suma de veinte mil pesos (\$20.000) por cada período.

Como las modalidades de las acciones incriminadas respecto de los tributos (art. 1°) han sido reproducidas en este artículo en relación a los recursos de la seguridad social, en su parte pertinente, le son aplicables las consideraciones vertidas en torno a aquél. Las diferencias radican en el objeto del delito y en la relevancia económica de la sanción, pues la acción típica es la misma, sólo que relacionada con la evasión de los mencionados aportes.

Como en este supuesto también es necesario el dolo directo del autor, cuando el no ingreso se deba a cuestiones meramente culposas, o bien por no disponer de fondos, no puede incriminárselo.

Como es un delito de daño debe concretarse la evasión, aunque la misma no sea más que parcial, pero siempre debe superar la suma de \$20.000 por cada período. A fin de determinar el monto evadido, deben computarse conjuntamente los aportes y las contribuciones.

⁶¹ Art. 8° ley 23.771.

⁶² Para que pueda configurarse el tipo penal bajo análisis se exige que el sujeto activo debe ser "...en forma clara e inequívoca..." un agente de retención o percepción, cfr. Cám. Nacional en lo Penal Económico, Sala B, del 11-10-97, en Impuestos, tomo LV-C-2792.

⁶³ Cfr. Chiara Díaz, ob. cit., pág. 270.

Siendo un delito de resultado, en caso de no concretarse la evasión, total o parcial, a pesar de haberse desarrollado la conducta tendiente a ello, la misma podrá ser sancionada en grado de tentativa, en virtud de lo dispuesto por los artículos 42, 43 y 44 del Código Penal.

También aquí estamos frente a una norma penal en blanco, pues para integrar el tipo debe recurrirse a las leyes previsionales específicas.

EVASIÓN AGRAVADA

Art. 8° : La prisión a aplicar se elevará de tres años y seis meses a nueve años, cuando en el caso del art. 7° se verificare cualquiera de los 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).

En este artículo también se da una identidad de modalidades y características típicas con la figura del art. 2°, por lo cual le son aplicables los criterios generales allí expuestos.

Los supuestos de agravante son dos : si el monto evadido supera los \$100.000, o bien, cuando hubiera intervenido una o más personas a fin de ocultar la identidad del verdadero sujeto obligado, siempre y cuando el monto evadido supere los \$40.000.

Como podemos apreciar, los montos establecidos en este artículo y en el anterior, son sensiblemente inferiores a los que reprimen la evasión de tributos, y ello es así por dos cuestiones básicas : la primera, porque el período a que se hace referencia en los art. 7° y 8° es mucho más corto y, la segunda, pues se entiende como más grave la conducta tendiente a defraudar al sistema previsional y de la seguridad social.

APROPIACIÓN INDEBIDA DE RECURSOS DE LA SEGURIDAD SOCIAL

Art. 9° : Será reprimido con prisión de dos a seis años, el agente de retención de aportes del Sistema de Seguridad Social Nacional que no depositare, total o parcialmente, dentro de los diez días hábiles administrativos de vencido el plazo de ingreso, los importes retenidos, siempre que el monto no ingresado superase la suma de cinco mil pesos (\$5.000) por cada período.

En este caso también se observa una adaptación de la infracción descrita en el art. 6°, en este supuesto a fin de incriminar la retención de aportes y su no ingreso.

Lo que se intenta por medio de esta norma es proteger los importes que deben retener los empleadores en conceptos de aportes a la seguridad social nacional, lo cuales forman parte del salario del trabajador que aquél deduce en cada período de pago para cumplir con su obligación de depósito de los mismos.

No se ha incriminado, según señala Chiara Díaz tal vez por considerar que no reviste tanta gravedad⁶⁴, el incumplir con el depósito de las *contribuciones* a la seguridad social, siendo que las mismas constituyen una obligación propia de los empleadores que deben aportar con dinero no de los trabajadores, sino propio.

La acción típica consiste en la falta total o parcial de depósito en el órgano que corresponda de las sumas dinerarias que fueron oportunamente retenidas como aportes al Sistema Nacional de Seguridad Social. Pero la acción típica no se produce cuando ya ha vencido el plazo para el depósito, sino que la misma se configura cuando pasados diez (10) días hábiles administrativos desde la fecha de vencimiento no se hubiera cumplido con la obligación de hacer el depósito, siempre que la suma no aportada supere los \$5.000⁶⁵.

Se requiere el dolo directo del autor⁶⁶, no bastando el dolo eventual o la culpa.

No se ha incriminado a los aportes a sistemas de seguridad social provincial municipal o privados⁶⁷.

El sujeto activo es todo agente legalmente habilitado para concretar la retención de los aportes mencionados.

DELITOS FISCALES COMUNES

INSOLVENCIA FISCAL FRAUDULENTA

⁶⁴ Ob. cit., pág. 279.

⁶⁵ Como una vez reunidos todos los requisitos se considera consumado el delito, no existe la posibilidad de la tentativa (cfr. Chiara Díaz, ob. cit., pág. 280).

⁶⁶ Cfr. CSN, en autos "Lambruschini Pedro Jorge", del 31-10-97, Impuestos, tomo LVI-A, pág. 664, donde sostuvo que no basta la mera comprobación de la situación objetiva, sino que es menester la concurrencia del elemento subjetivo, en virtud de que sólo puede ser reprimido quien sea culpable.

⁶⁷ En Argentina coexisten dos sistemas de jubilaciones y pensiones: uno estatal (nacional, provincial y municipal) y un sistema privado de capitalización.

Art. 10 : Será reprimido con prisión de dos a seis años el que habiendo tomado conocimiento de la iniciación de un procedimiento administrativo o judicial tendiente a la determinación o cobro de obligaciones tributarias o de aportes y contribuciones de la seguridad social nacional, 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.

Como primer medida a fin de que pueda configurarse el delito es necesario que se haya iniciado un procedimiento, administrativo o judicial, para la determinación o el cobro de obligaciones tributarias o de aportes o contribuciones a la seguridad social, o bien, derivados de la aplicación de sanciones pecuniarias.

La acción típica consiste en provocar o agravar la insolvencia propia o ajena⁶⁸ con la finalidad de frustrar el cobro, total o parcial, de la pretensión administrativa o judicial. Pero para que se configure el delito es requisito necesario que el autor del mismo haya tomado conocimiento, de cualquier forma, del procedimiento en trámite.

La insolvencia puede ser provocada por cualquier medio, pues la norma no establece ninguno en particular.

En la anterior legislación esta figura estaba descrita en el art. 9º como un delito de peligro concreto⁶⁹, pasando a revistar actualmente como un tipo de resultado o daño, pues exige que se frustre en todo o en parte el cumplimiento de obligaciones tributarias, de la seguridad social o, la derivadas de la aplicación de sanciones.

El sujeto activo del delito puede ser todo sujeto que provoque la insolvencia propia (en el caso de ser el obligado) o la ajena, caso en el cual se incluye a los mandatarios como posible sujeto activo.

SIMULACIÓN DOLOSA DE PAGO

Art. 11 : Será reprimido con prisión de dos a seis años el que mediante registraciones o comprobantes falsos o cualquier otro ardid o engaño simulare el pago total o parcial de las obligaciones tributarias o de recursos de la seguridad social nacional o derivadas de la aplicación de sanciones pecuniarias, sean obligaciones propias o de terceros.

Esta figura es nueva, habiendo sido incluida por la ley 24.769. La acción típica consiste en simular (por cualquier medio) el pago total o parcial de obligaciones tributarias o de recursos de la seguridad social nacional derivadas de la aplicación de sanciones pecuniarias (por ejemplo adulterar boletas de depósito a fin de tener por pagas deudas aún no saldadas).

Es necesario el dolo directo, tanto del autor como de los partícipes, si existieran.

El autor de este delito es la persona obligada al pago de los tributos, o al depósito de los aportes a la seguridad social, o a las obligaciones derivadas de sanciones pecuniarias que se le apliquen.

Para Chiara Díaz estamos frente a un delito de peligro abstracto, ya que no “...se exige que dicha simulación tenga potencialidad dañosa o sea de determinadas características a fin de posibilitar que el Fisco le brinde credibilidad, aunque objetivamente revista en sí misma gravedad concreta para el bien jurídico tutelado, y por ello haya sido incriminada con tales alcances”⁷⁰.

No comparto la opinión de tan prestigioso autor, pues si como bien él mismo señala, “...objetivamente revista en sí misma gravedad **concreta** para el bien jurídico tutelado...”, estamos frente a un delito de peligro concreto, ya que no cabe duda acerca de que quién simula el pago lo hace para no pagar el tributo, lo que, en definitiva, presente características similares a la de la evasión. No imagino ningún supuesto por el cual alguien se dedique a fraguar boletas de depósito y los sellos de un banco con una finalidad distinta a la de tener por acreditado un pago que en realidad no se hizo.

Desde mi humilde punto de vista, es necesario que la actividad desarrollada tenga potencialidad dañosa, pues si alguien falsificó un instrumento acreditando un pago, pero el mismo no fue utilizado, sino que lo conserva en su poder y, además realiza el pertinente pago de la obligación, no hay delito alguno configurado.

Coincido con la postura de Gutman y Dalla Vía, en el sentido de que la presente norma ocasionará muchas confusiones al determinar el tipo penal a aplicar, ya que la conducta aquí descrita puede ser sancionada por otros artículos de la ley, como por ejemplo la evasión o con el no depósito de los importes retenidos.

Ello demuestra que no era necesario incorporar un norma de esta índole dentro de la LPTP, ya que la misma queda subsumida en otras figuras de la misma.

ALTERACIÓN DOLOSA DE REGISTROS

⁶⁸ Sin que para ello sea necesario que la misma sea declarada judicialmente.

⁶⁹ Donde era suficiente para configurar el delito el solo hecho de realizar las maniobras tendientes a provocar o agravar la insovenia propia o ajena.

Art. 12 : Será reprimido con prisión de dos a seis años, el que de cualquier modo sustrajere, suprimiere, ocultare, adulterare, modificare o inutilizare los registros o 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.

En este supuesto, la acción típica consiste en : sustraer, suprimir, ocultar, adulterar, modificar o inutilizar, de cualquier modo, los registros o soportes documentales o informáticos del Fisco Nacional referidos a las obligaciones tributarias o de la seguridad social. Ello debe hacerse con la finalidad de disimular la real situación fiscal de un contribuyente. Se requiere el dolo directo de quien comete la infracción.

Un ejemplo clásico de este tipo de delitos se dio con el Decreto 2054/92 dictado en materia de promoción industrial, donde se estableció una cuenta computarizada con saldos a favor del contribuyente, la cual fue alterada en varios casos⁷¹.

El autor puede ser el obligado o cualquier tercero que realice la acción.

Chiara Díaz señala que también este delito es de aquellos de peligro abstracto. Mantengo la postura sostenida en virtud del comentario realizado al art. 11, en relación a que estamos frente a un delito de peligro concreto, pues es obvio que quien realiza una de las acciones típicas lo hace con el objetivo de mejorar su situación ante el Fisco, pues no creo que ningún sujeto adultere o modifique información con la finalidad de empeorar su situación y, por ejemplo, pagar más en concepto de un impuesto cualquiera. Es por ello que se deriva en forma clara de las diferentes acciones descriptas que existe potencialidad de las mismas para ocasionar un daño al bien jurídico tutelado.

DISPOSICIONES GENERALES

INHABILITACIÓN E INCREMENTO SANCIONATORIO PARA FUNCIONARIOS PÚBLICOS

Art. 13 : 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 delitos previstos en la presente ley. En tales casos se impondrá además la inhabilitación perpetua para desempeñarse en la función pública.

Esta norma coincide con la del art. 11 de la ley 23.771, y establece que las escalas penales se incrementarán en un tercio del mínimo y del máximo cuando quien forme parte del delito sea un funcionario público.

Esta norma se justifica en virtud de que es inherente a la condición de funcionario público su deber de fidelidad para con la administración pública, lo cual hace que cuando uno de ellos participa, de manera directa o indirecta, en la comisión de uno de los ilícitos tipificados en la ley, la reprochabilidad se torne mayor en virtud del ingrediente personal despreciable derivado de su accionar, pues el sujeto se ha aprovechado de su rango para cometer el ilícito.

El autor o partícipe debe ejercer funciones públicas de carácter temporal o permanente, sea que las desempeñe por haber sido elegido popularmente o por nombramiento de la autoridad administrativa competente⁷².

La presente sanción es independiente de otras que le correspondan.

La acción típica consiste en tomar parte de los delitos previstos en la ley en ejercicio o en ocasión de sus funciones, por lo cual, si participa del delito pero sin estar en ejercicio de sus funciones públicas, no será punible por esta norma, más allá de sus responsabilidades penales genéricas.

Además de la pena de prisión, como accesoria se agrega la de inhabilitación perpetua para desempeñarse en la función pública.

RESPONSABILIDAD DE LOS DIRECTIVOS DE LAS PERSONAS JURÍDICAS

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

⁷⁰ Ob. cit., pág. 288. Para este autor es acertado no haber eliminado por completo las figuras de delito abstracto o concreto, "...en la medida que las mismas resulten indispensable para una persecución penal eficaz y siempre que no estén contruidos los tipos de manera difusa y genérica, dejando abierta al arbitrio o discrecionalidad de los órganos estatales la inclusión de las actividades de los obligados, lo cual no acaece en el art. 11".

⁷¹ Citado por Gutman y Dalla Vía, ob. cit., pág. 111.

⁷² Cfr. art. 77 C.P.

La presente norma, como ya lo hacía el art. 14 de la ley 23.771, determina la existencia de sanciones para los responsables de las personas jurídicas de existencia ideal, la cual se hace eco de un principio muy viejo cual es el de la personalidad (de las personas físicas) de la pena⁷³.

Las personas jurídicas incluidas en el presente artículo son todas las de existencia ideal y de Derecho Privado, sean asociaciones, sociedades, entes de hecho o que a pesar de no contar con la calidad de sujeto de derecho, las normas le atribuyan la calidad de obligado en el sistema tributario y de la seguridad social. Es decir, basta que se trate de un sujeto de derecho con capacidad económica para que quede incluido dentro de esta norma, puesto que nuestra normativa tributaria establece obligaciones tributarias a sujetos que no lo son para el derecho comercial, como por ejemplo, las uniones transitorias de empresas y las sucesiones indivisas.

Para que se configure el ilícito es necesario que :

1. Los mismos hayan sido efectivamente ejecutados en nombre, con la ayuda o en beneficio de una persona de existencia ideal, una simple asociación de hecho, o un ente que tenga la condición de obligado al pago, aunque no sea sujeto de derecho y,

2. Se trate de directores, gerentes, síndicos, miembros del consejo de vigilancia, administradores, mandatarios, representantes o individuos autorizados.

3. Que los anteriormente enumerados hayan tomado parte en el hecho ilícito, respondiendo en la medida de su participación.

A fin de determinar la responsabilidad de los representantes de la persona jurídica, es indiferente que la representación que ejercen sea nula o ineficaz, pues lo importante es que en la práctica la actuación en nombre de aquella haya existido.

Lo que si es requisito esencial es que quien sea el autor del hecho tenga facultades para dirigir a la persona jurídica de existencia ideal, siempre que hubiera intervenido en la conducta punible actuando en nombre y en beneficio de aquella.

INHABILITACIÓN ESPECIAL POR FACILITAR LA COMISIÓN DE ESTOS DELITOS

Art. 15 : El que a sabiendas, dictaminare, informare, diere fe, autorizare o certificare actos jurídicos, balances, estados contables o documentación para facilitar la comisión de los delitos previstos en esta ley, será pasible, además de las penas correspondientes por su participación criminal en el hecho, de la pena de inhabilitación especial por el doble de tiempo de la condena.

Con pequeñas variantes, esta norma reproduce la descripta en la anterior LPTP en su art. 13.

En la actual redacción se eliminó la referencia especial a sujetos activos a los contadores, escribanos y apoderados, pues la referencia a los mismos "...además de ser irritativas, restringían injustificadamente la tutela a los actos de aquéllos, dejando afuera los de otras personas, las cuales a través de iguales medios podían también facilitar la comisión de los delitos previstos en esta ley especial"⁷⁴. Pero vale aclarar que, aún cuando no están expresamente nombrados, estos sujetos pueden ser igualmente responsables del delito.

La ley realiza una enumeración taxativa de las conductas que pueden originar la pena de inhabilitación, además de la de prisión que correspondiere, que son las siguientes : dictamine, dé fe, informe, autorice o certifique. Pero para que alguna de esas acciones sea típica se requiere que sea realizada con dolo directo, es decir, *a sabiendas* de que con ello se facilitaba el ilícito. Además de ello, se exige que el autor de la misma esté habilitado profesionalmente para hacerlo.

Cualquiera que reúna tales condiciones puede ser el autor del delito.

EXTINCIÓN DE LA ACCIÓN PENAL

Art. 16 : En los casos previstos en los artículos 1º y 7º 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 Reincidencias y Estadística Criminal y Carcelaria.

La excepción al principio de legalidad contenida en esta norma⁷⁵ implica la posibilidad excepcional de extinguir la acción penal sin dictar sentencia y aplicar condena.

Como primera diferencia de importancia con el anterior sistema puede señalarse que, actualmente, el alcance de la posibilidad de extinguir la acción penal solamente alcanza a los supuestos de evasión tributaria simple y evasión simple con respecto a los recursos de la

⁷³ Desde la época de Roma se ha entendido que las penas de cumplimiento de prisión sólo pueden ser aplicable a seres humanos.

⁷⁴ Cfr. Chiara Díaz, ob. cit., pág. 303.

⁷⁵ En la anterior normativa correspondía al artículo 14, el cual estaba redactado de similar manera al actual y, básicamente, había generado los siguientes problemas : por un lado, hasta que momento del procedimiento podía el imputado acogerse del beneficio ; que significaban y que incluían los conceptos "pretensión fiscal o previsional" ; si el concepto de "única vez" a que se refería la norma era para el sujeto a título personal o también para la persona jurídica y; qué significa aceptarla y si con ello bastaba para que el tribunal pudiera declararla.

seguridad social⁷⁶. Se excluyen todos los otros delitos, lo cual fue criticado por los legisladores opositores al momento de sancionar la ley, pues ellos consideraban debía mantenerse esta posibilidad para todos los casos previstos en la ley.

El artículo 16 prevé la posibilidad de extinguir definitivamente la acción penal a cierta altura del proceso y en relación a los delitos antes señalados.

Para que pueda extinguirse la acción deben darse las siguientes circunstancias :

1. Se debe aceptar formalmente la liquidación o, en su caso, la determinación de la obligación realizada por el organismo recaudador.

Cuando habla de determinación, no cabe duda alguna de que se refiere a la determinación de oficio practicada en sede administrativa y, en virtud de lo establecido en la LPT la misma incluye capital, actualización, intereses y multas, lo cual contradice la jurisprudencia, ya que la misma sólo debe estar integrada por el capital y su actualización⁷⁷.

Entiendo que la interpretación valedera es aquella que viene dada por la LPT, pues la norma nada dice respecto de una determinación restringida o limitada, por lo cual, y ante la expresa posibilidad de que el ente recaudador incluya todos los rubros antes mencionados en la determinación, nada puede objetársele de así hacerlo ; debiendo, por lo tanto, el sujeto que utiliza este beneficio de la extinción de la acción penal, pagar el monto total determinado⁷⁸.

2. Se regularice y paga total e *incondicionalmente* el monto establecido y aceptado antes de haberse concretado el requerimiento fiscal de elevación a juicio. Es decir, no sólo es necesario solicitar el beneficio antes de ese momento, sino que además debe haberse realizado el pago, buscando de esa manera agilizar el trámite y evitar dilaciones sin sentido.

Cuando se menciona que debe regularizar la situación, entiendo que se refiere a que debe el imputado adecuar su real situación en la documentación, asientos contables y todos los demás elementos que hagan a la misma.

Con la incorporación de esta frase se ha eliminado la posibilidad de que se considera cumplido con el pago por el hecho de que el obligado se haya acogido a los planes de pagos en cuotas (moratorias) establecidos por decretos del Poder Ejecutivo⁷⁹, pues de permitirse ello se mantendría abierto el proceso penal hasta que concluyera el plazo de los planes de pagos⁸⁰.

El término *incondicional* también genera dudas, pues considero que no puede negarse la posibilidad al contribuyente a que siga discutiendo si existió o no delito, y si existió, el monto del mismo en sede administrativa, con lo cual podría llegar a impugnar el mismo hasta en los tribunales ordinarios en virtud de los recursos previstos en la LPT.

Entiendo que también es posible que el contribuyente inicie un juicio de repetición si considera que el pago fue realizado en exceso. Lo que la norma intenta es que no se realicen maniobras dilatorias tendientes a extender indefinidamente el plazo para el pago, pero ello no puede implicar cercenar los derechos del contribuyente de discutir, en sede administrativa o judicial, la viabilidad y alcance de la pretensión fiscal.

3. Que sea la primera vez de que se vale el sujeto pasivo de la obligación tributaria, pues la norma prevé que el beneficio puede ser utilizado por única vez por cada persona física o de existencia ideal.

Hay quienes sostienen que quien se hubiera acogido al beneficio de este instituto estando en vigencia la anterior ley, no podrán ejercerlo al amparo de la actual norma (por ej. el Diputado Menem como miembro informante de la mayoría en la sesión del 27-11-96).

Considero que esta opinión es desacertada, ya que el artículo bajo examen no realiza una distinción que permita arribar a tal conclusión, siendo que, por el contrario, la frase utilizada en el articulado "...este beneficio se *otorgará* por única vez por cada persona física o de existencia ideal..." (bastardilla agregada) marca que la opción es hacia el futuro, sin que haga referencia alguna al pasado ; todo lo cual, además, tiene sustento en el art. 3º del C.P. que determina que en caso de dudas al interpretar una norma debe estarse por aquella que sea más favorable a los imputados⁸¹.

Cuando se establece por única vez por cada persona física o jurídica debe entenderse en el sentido de evitar que mediante la rotación o reemplazo de los directivos de una persona jurídica se utilice este beneficio por más de una vez, con lo cual se impide que cualquier sujeto de derecho se valga de este beneficio en varias oportunidades.

Otra de las consecuencias que se derivan de la "*única vez*" es que la misma se refiere a cada tributo. Según mi punto de vista esta no es una interpretación forzada de la norma, sino que la misma surge de la lectura del debate parlamentario, donde ante la pregunta de cuál es la interpretación que se le da a la misma, en el sentido si se refiere a única vez en la vida del contribuyente o en cada uno de los tributos, realizada por el diputado Balter, fue respondida por el diputado Pichetto, diciendo "Es por tributo y una sola vez". Asimismo, y

⁷⁶ La ley 23.771 permitía utilizar este instituto para cualquiera de los delitos tipificados en la misma.

⁷⁷ Cfr. CSN "Sigra SRL", 25-9-97, Impuestos, tomo LVI-A, pág. 1122 ; Cám Nacional Apelaciones Penal Económico, Sala B, "Athanasopoulos Verónica", del 13-10-94. Ver en el mismo sentido Haddad, Jorge, "*Ley Penal Tributaria*", Depalma, pág. 48.

⁷⁸ Cfr. Cám Nacional Apelaciones Penal Económico, Sala B, "Chiantore José", del 4-3-97. En el mismo sentido Jarque Gabriel Darío, "*La extinción de la acción penal en el nuevo Régimen Penal Tributario*", LL 1997-D, pág. 928 y sig.

⁷⁹ En este sentido se había expresado la Cámara Nacional de Casación Penal, Sala I, en el fallo "Amorena Horacio Juan s/ recurso casación penal", del 16-11-95.

⁸⁰ Cám Nacional Apelaciones Penal Económico, Sala A, causa n° 32.086, del 1-4-93, en LL 1993-C, pág. 204.

⁸¹ En igual sentido, Chiara Díaz, ob. cit., pág. 310 y Dalla Vía y Gutman, ob. cit., pág. 116.

como nada aclara la norma en cuanto al tema, debe estarse a la interpretación más favorable para al infractor, que es la expuesta precedentemente⁸², por lo cual, un contribuyente podría acogerse al beneficio de la extinción por un impuesto, y luego hacer lo mismo respecto a la evasión por otro impuesto distinta cometida posteriormente.

Más allá de eso, conforme a lo expuesto por reconocida doctrina⁸³, la frase bajo estudio debe interpretarse en consonancia con el art. 20 ter, 2º párrafo del C.P., que prescribe que el condenado a inhabilitación especial, si se comporta correctamente y ha reparado los daños, puede ser rehabilitado transcurridos cinco (5) años, con lo cual pasado ese plazo y habiendo cumplido con las condiciones impuestas por la norma, puede acogerse nuevamente al instituto de la extinción.

ACUMULACIÓN DE SANCIONES

Art. 17 : La penas establecidas por esta ley serán impuestas sin perjuicio de las sanciones administrativas fiscales.

Esta norma reproduce casi textualmente lo que establecía el art. 15 de la anterior ley, admitiendo que pueden aplicarse conjuntamente las penas de la LPTP como las de la LPT, así como que también se admite la simultaneidad y autonomía del procedimiento administrativo fiscal en relación al proceso penal⁸⁴.

Como bien señalan Díaz Sieiro, Veljanovich y Bergroth⁸⁵, si una misma conducta se encuadra típicamente tanto en una infracción de la LPT y en un delito de la LPTP, debe excluirse la infracción, porque la culpabilidad y el contenido de lo injusto del delito previsto en la ley nº 24.765 comprende a aquélla, ello en virtud del criterio de consunción. A tal conclusión llegan pues se adhieren al criterio penalista, que sostiene que no existen diferencias cualitativas entre las contravenciones y los delitos.

Según los autores mencionados existen dos posible soluciones : declarar la inconstitucionalidad de la norma en cuestión por ser violatoria del principio *ne bis in idem*⁸⁶, o bien considerar que las “sanciones administrativas fiscales” a las que se refiere la ley, son aquellas sanciones de naturaleza civil previstas en las leyes tributarias. Particularmente adhiero a la primera de las soluciones⁸⁷.

Para otros autores, en cambio, es perfectamente viable la solución propiciada por esta norma, ya que si bien puede existir identidad de persona juzgada y de comportamiento reprochado, lo diferente radica en la *causa pretendi*, esto es, cuando la acusación y condena tuvieron en cuenta, en el proceso penal el carácter de delito, mientras que en el proceso administrativo el accionar contravencional, teniendo en ambos casos principios y alcances distintos⁸⁸. Para esta postura se trata de órbitas distintas del poder represivo del Estado : una penal y otra contravencional.

PROCEDIMIENTO

Art. 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, aún 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 que se refiere el primer párrafo, en un plazo de noventa días hábiles administrativos, prorrogables a requerimiento fundado de dicho organismo.

⁸² Cfr. Corti, Calvo y Sferco, ob. cit., pág. 871.

⁸³ Fabris Cristian, “La nueva ley penal tributaria : algunas diferencias con la ley 23.771”, AAEF, Anales 1996-1998, pág. 417 y los autores cit. en la nota anterior, pág. 871.

⁸⁴ Siendo necesario que previamente se dicte sentencia en sede penal para que la autoridad administrativa aplique las sanciones correspondientes sin alterar las declaraciones de hechos en aquélla contenida.

⁸⁵ Obra citada, pág. 334.

⁸⁶ Así se expiden Giuliani Fonrouge y Navarrine en su obra “Procedimiento Tributario”, Depalma, 1992, pág. 805 y sig. y, Corti, Calvo y Sferco, ob. cit., pág. 872.

⁸⁷ El Tribunal Constitucional Español ya se ha referido a este tema en su sentencia 77/1983 del 3 de octubre, por la cual prohíbe que se sancione administrativamente una conducta que ya lo esté penalmente y que una misma conducta pueda dar lugar a dos sanciones administrativas, citada por Aparicio Pérez - Baena Aguilar - García de la Mora - Martínez Lago, “Delitos e infracciones tributarias : teoría y práctica”, Lex Nova, 1991, págs. 34 y 35.

⁸⁸ Cfr. Chiara Díaz C. M., obra citada, pág. 317.

Determinada de oficio la deuda, o resuelta la impugnación de lo determinado por el órgano administrativo respecto de los recursos de la seguridad social, el órgano recaudador (AFIP) debe formular denuncia penal, sin que obste a ello que se encuentren recurridos tales actos.

Vale la pena destacar que la determinación de la deuda debe ser realizada sobre base cierta, pues los supuestos de determinación sobre base presunta⁸⁹ no pueden ser tomados en cuenta para la denuncia, ya que el derecho penal no permite la utilización de indicios o presunciones, pues rige el sistema de prueba directa y convincente⁹⁰.

En los supuestos en que no corresponde determinar administrativamente la deuda fiscal, igualmente se debe formular la denuncia pero bajo el requisito de que exista convicción de los órganos administrativos de la presunta existencia de hechos ilícitos cometidos por el obligado. Con ello se intenta evitar que los órganos formulen denuncias en cualquier circunstancia y sin que se realice un exhaustivo examen de la situación del sujeto, pues de no exigirse tal recaudo se pueden provocar inútiles dispendios de actividad judicial⁹¹. Por ello es conveniente que esa convicción sea exteriorizada por la administración a través de una resolución formal y fundada en hechos y normas⁹².

De existir una denuncia formulada por un tercero⁹³, el juez debe remitir las actuaciones al organismo recaudador para que éste, en un plazo de noventa (90) días debe realizar las tareas de verificación y emitir el acto de determinación de oficio. Tal plazo es prorrogable por parte del Juez a pedido de la AFIP.

POSIBILIDAD DE NO FORMULAR DENUNCIA

Art. 19 : Aún 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 General del Tesoro de la Nación, que deberá expedirse al respecto.

Esta norma, que no se encontraba dentro de la ley 23.771, tiende a que lleguen a conocimiento de la justicia aquellos hechos que no constituyen delito o que no se relacionan con actividades ilícitas fiscales. Es decir, para que sea posible que no se realice la denuncia penal es necesario que la conducta no sea típica, antijurídica y culpable.

La norma limita este supuesto a casos restringidos⁹⁴, lo cual aparece como correcto, pues significa perseguir conductas que de ante mano se saben culminar en un sobreseimiento o absolución penal. Aún cuando a pesar de que se realice la denuncia en tales condiciones y pueda el Fiscal de la causa no formular requerimiento y el Juez desestimar la acción⁹⁵, considero que de una interpretación sistemática de la normativa penal tributaria y penal común, no existe obligación de formular denuncia cuando la conducta bajo análisis es *manifiestamente* atípica, ajustada a derecho y no culpable.

La resolución administrativa donde se determina que no realizará denuncia debe ser fundada en los hechos y en Derecho aplicable al caso, y emitida por funcionarios con competencia para hacerlo, previo dictamen de la asesoría jurídica de la repartición, el cual también debe estar fundado. Debe comunicarse tal resolución a la Procuración General del Tesoro de la Nación, quien debe expedirse fundadamente al respecto.

DENUNCIA PENAL Y PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO

Art. 20 : 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,

⁸⁹ Y en caso de ser sobre base mixta, sólo podrá tomarse en cuenta en sede penal lo determinado sobre bases ciertas.

⁹⁰ Cfr. Cám Nacional Apelaciones Penal Económico, Sala B, causa "Serebrenik M. E. y otros" del 13-10-93.

⁹¹ Para Dalla Vía y Gutman, esto impedirá al fisco acceder a información que el contribuyente posee, pues si bien existe una obligación del contribuyente en colaborar con la administración, no puede obligársele a entregar documentación o informes que lo incriminen, en virtud de la garantía de que nadie puede ser obligado a declarar contra sí mismo.

⁹² Cfr. Chiara Díaz, ob. cit., pág. 321.

⁹³ La jurisprudencia se ha promulgado contra la posibilidad de admitir el inicio de un proceso penal en base a denuncias anónimas, pues la misma constituye uno de los aspectos repugnantes al sistema inquisitivo de procedimiento y, a su vez, en pugna con las garantías constitucionales que emergen de la forma republicana de gobierno establecidas en el art. 33 de la C.N., cfr. Cám Nacional Penal Económico, Sala II, causas "Assad J." y "Frassia S.A.", del 28-9-92 y del 16-10-92, Doctrina Tributaria Errepar, t. XIII, pág. 63 e Impuestos, tomo LII-A, pág. 42, respectivamente.

⁹⁴ Sobre los cuales discrepa la doctrina. Para Chiara Díaz no puede aplicarse a las figuras de art. 2º, 3º y 8º; mientras que para Dalla Vía y Gutman puede no formularse denuncia penal en los casos de evasión simple y agravada de tributos y de retenciones fuera de término.

⁹⁵ Cfr. CSN, en autos "Arce Jorge D.", del 14-10-97, Impuestos, tomo LVI-A, pág. 637, sentencia de la cual surge que el Fiscal, o en su caso, el Juez pueden autolimitar el "ius perseguendi" en aquellos casos que consideren no revisten relevancia para su actuación.

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. 1978 y sus modif.).

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.

Con este artículo se termina con el sistema de prejudicialidad establecido en la anterior LPTP⁹⁶, pues a través del presente se permite a la autoridad administrativa dictar resolución aún cuando no se haya dictado sentencia en sede penal, con el único límite de no poder aplicar sanciones hasta tanto se expida la justicia⁹⁷.

Es decir, la AFIP puede seguir adelante con el cobro de la deuda tributaria, pero debe abstenerse de aplicar sanción alguna, ya que la decisión final sobre la responsabilidad del supuesto infractor deberá basarse en las *declaraciones de hecho* contenidas en la sentencia penal y las coincidentes del sumario administrativo. Ello no implica que, aún cuando la sentencia penal sea absolutoria del imputado, pueda condenárselo en sede administrativa, pues los requisitos típicos, especialmente el elemento subjetivo, son diferentes en la ley procesal y en la penal tributaria.

Asimismo se determina que, como surge de lo expuesto en párrafos anteriores, no será de aplicación el art. 76 de la LPT, pues el mismo establece que 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.

EVIDENCIA PROBATORIA Y MEDIDAS DE URGENCIA

Art. 21: Cuando hubiere motivos para presumir que en algún lugar existen elementos de juicio probablemente relacionados con la presunta comisión de alguno de los delitos previstos en la presente ley, el organismo recaudador, podrá solicitar al juez penal competente las medidas de urgencia y toda autorización que fuera necesaria a los efectos de la obtención y resguardo de aquéllos.

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.

Esta norma sólo agrega como novedad interesante que se haya autorizado al organismo recaudador la posibilidad de peticionar diligencias y autorizaciones, así como de llevarlas a cabo, constituyéndolo como auxiliar, juntamente con el organismo de seguridad, es decir, la Policía Federal.

Considero que uno de los inconvenientes que apareja esta norma es que, como el organismo recaudador en realidad es sujeto pasivo del presunto delito cometido, al otorgársele la facultad de participar en los procedimientos puede caer en extralimitaciones, lo cual hace necesario que el mismo actúe con la prudencia necesaria para que ello no ocurra, debiendo guardar el respeto que imponen los derechos y garantías constitucionales de los imputados.

Y digo que la única novedad es ella, pues lo relativo a la posibilidad de decretar medidas de urgencia, como por ejemplo el registro del lugar, ya se encuentra determinada por el art. 224 del Código Procesal Penal.

En cuanto al **art. 22**, el mismo contiene una disposición relativa a quiénes son los órganos competentes para entender en el trámite y resolución de la causa, estableciendo que será la Justicia Nacional en lo Penal Económico en el ámbito de la Capital Federal, y la Justicia Federal en el resto del país.

LA AFIP COMO QUERELLANTE

Art. 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.

Por medio de la presente se ha tratado de eliminar una de las primeras cuestiones que dio lugar a posiciones encontradas en la anterior ley, estableciéndose por la misma que, como ya lo había señalado importante doctrina y la mayoría de la jurisprudencia, la AFIP puede actuar como querellante en los procesos penales tributarios.

La constitución como querellante habilita la actuación a los fines incriminatorios de la cuestión penal, sin que permita ejercer acciones civiles tendientes a obtener un resarcimiento.

⁹⁶ En la ley 23.771 se impedía al Fisco emitir resolución administrativa hasta tanto no se hubiere dictado sentencia en la causa penal, lo cual intentaba evitar el escándalo jurídico que podría existir de darse dos resoluciones, la administrativa y la penal, contradictorias.

⁹⁷ Ver en este sentido fallo de la Cám. Nacional Federal en lo Civil y Comercial, Sala I en autos "Restles S.A. c/ Obra Social del Personal Rural y Estibadores de la República Argentina", del 17/4/97, Impuestos, tomo LV-C, pág. 3087.

Lo que persigue esta norma es que los funcionarios del organismo recaudador puedan seguir las causas sin ningún tipo de problemas.

Sobre el **art. 24**, en cuanto deroga expresamente a la ley 23.771, ya me he expedido en el punto 3.1.

4. Abreviaturas :

ANA : Administración Nacional de Aduanas.
AAEF : Asociación Argentina de Estudios Fiscales.
AFIP : Administración Federal de Ingresos Públicos.
Apel. : Apelación.
Cám. : Cámara.
C.N. : Constitución de la Nación Argentina.
Coop. : Cooperativa.
C.P. : Código Penal.
CSN : Corte Suprema de Justicia de la Nación.
DGI : Dirección General Impositiva.
ED : Revista Jurídica El Derecho.
inf. : infracción.
Inst. : Instituto.
Juz. : Juzgado.
LL : Revista Jurídica La Ley.
LPT : Ley de Procedimiento Tributario nº 11.683.
LPTP : Ley Penal Tributaria y Previsional.
modif. : modificatorias.
Nac. : Nacional.
PET : Periódico Económico Tributario.
TFN : Tribunal Fiscal de la Nación.