

Universidad de Buenos Aires
Facultad de Ciencias Económicas
Escuela de Estudios de Posgrado

CARRERA DE ESPECIALIZACIÓN EN TRIBUTACIÓN

TRABAJO FINAL DE ESPECIALIZACIÓN

**El paralelismo de vías procesales
en las denuncias por evasión tributaria y previsional**
(Leyes nacionales N° 11.683 y N° 27.430 Título IX)

AUTOR: DR. ALFREDO DANIEL GONZÁLEZ

TUTOR: DR. JORGE HÉCTOR DAMARCO

ABRIL 2018

Resumen

El tema que se aborda en el presente trabajo de investigación es el potencial conflicto del paralelismo de vías procesales que podría surgir en las denuncias por evasión tributaria y/o de los recursos de la seguridad social en sede penal y la interposición de recursos contra las determinaciones de oficio o de las actas de determinación de deuda de los recursos de la seguridad social, en sedes administrativa y contencioso-administrativa. Esta dualidad de procesos en paralelo puede traer la consecuencia indeseada del dictado de sentencias contradictorias, que se conoce también como “*strepitus fori*” o “escándalo jurídico” (en España la “doble verdad”), conculcando principios y garantías tutelados en nuestra Constitución Nacional. La cuestión es relevante por encontrarse en juego la libertad personal.

Este conflicto deviene en la confluencia de dos subsistemas jurídicos: por un lado, la Ley N° 11.683¹ de Procedimiento Tributario y por el otro, el nuevo *Régimen Penal Tributario* de la Ley N° 27.430² incluido en su Título IX, recientemente sancionada por nuestro Congreso Nacional.

La importancia del tema se advierte de su tratamiento en prestigiosos encuentros académicos y en la doctrina de destacados especialistas en materia tributaria y penal, mencionados en el desarrollo de la presente intervención.

El objetivo general buscado es indagar sobre los potenciales conflictos que se generan al instituirse dicho paralelismo de vías procesales para juzgar los delitos de evasión tributaria y de los recursos de la seguridad social y, en base a dicha investigación, proponer soluciones alternativas para evitar la posibilidad del mencionado escándalo jurídico, logrando la armonización de los procesos actualmente discordantes. A tales efectos, se analizará también el tratamiento de los delitos tributarios y de los recursos de la seguridad social en la legislación comparada con España.

En cuanto a la metodología llevada a cabo, consistió en una revisión teórico-bibliográfica, legal³, jurisprudencial y doctrinaria sobre la problemática identificada.

Palabras clave: evasión tributaria, escándalo jurídico, bienes jurídicos tutelados

¹ Ley Nacional N° 11.683 [(texto ordenado 1998) según ordenamiento dispuesto por el Decreto 821/1998 (B.O. 20/07/1998)].

² Ley Nacional N° 27.430 (B.O. 29/12/2017).

³ Principalmente, análisis de los dos ordenamientos jurídicos mencionados, como también de los debates parlamentarios del Régimen Penal Tributario en ambas Cámaras de nuestro Congreso Nacional.

GLOSARIO DE ABREVIATURAS

AA.VV.: autores varios

AEAT: Agencia Estatal de Administración Tributaria (España)

AFIP: Administración Federal de Ingresos Públicos

B.O.: Boletín Oficial

B.O.E.: Boletín Oficial del Estado (España)

CABA: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

CE: Constitución Española

CNACAF: Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal

CNAPE: Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico

CPPN: Código Procesal Penal de la Nación

CSJN: Corte Suprema de Justicia de la Nación

LGT: Ley General Tributaria (España)

TFN: Tribunal Fiscal de la Nación

ÍNDICE

CAPÍTULO 1

INTRODUCCIÓN

1.1	Fundamentación	5
1.2	Planteamiento del problema	6
1.3	Objetivo general	7
1.4	Objetivos específicos	8
1.5	Aspectos metodológicos	8
1.6	Estructura del trabajo	8

CAPÍTULO 2

MARCO TEÓRICO

2.1	Breve reseña de evolución normativa	9
2.2	La génesis del conflicto identificado	13

CAPÍTULO 3

DIAGNÓSTICO

3.1	Bienes jurídicamente tutelados	14
3.2	La naturaleza jurídica de la determinación tributaria	17
3.3	El principio “ <i>non bis in idem</i> ”	21
3.3.1	Concurso entre delitos e infracciones a la luz de la garantía constitucional del <i>non bis in idem</i>	26
3.3.2	El <i>non bis in idem</i> en la doctrina española	29
3.4	<i>Strepitus fori</i> . La jurisprudencia sobre el tema	31
3.5	La situación en España	38

CAPÍTULO 4

PROPUESTA DE INTERVENCIÓN

4.1	Separación o unificación de vías procesales	43
4.2	Prejudicialidad – conceptos generales	44
4.2.1	Prejudicialidad penal en el delito fiscal	45

ÍNDICE

4.2.2 Prejudicialidad tributaria en el delito fiscal.....	46
4.2.3 Prejudicialidad impropia.....	50
4.2.4 Previsiones del Código Civil y Comercial.....	52
4.3 Separación de vías que tramitan en paralelo.....	54
4.4 Sistemas de separación de vías “matizado”.....	55
4.4.1 Incidencia tributaria de la sentencia penal.....	56
4.4.2 Incidencia penal de la sentencia tributaria.....	59
4.5 Unificación de vías procesales.....	61
CAPÍTULO 5	
CONCLUSIONES	67
REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS	76

CAPÍTULO 1

INTRODUCCIÓN

1.1 Fundamentación

La evasión tributaria es uno de los principales problemas que presenta la fiscalidad en nuestro país y se remonta a los inicios de nuestra historia económica. Son conocidos los efectos nocivos de dicho fenómeno en el cumplimiento de los programas de gobierno, en el funcionamiento de los mercados y en la equidad, dado que los contribuyentes cumplidores se encuentran en desventaja respecto de quienes realizan prácticas evasoras y eligen actuar extramuros de la plataforma jurídica vigente. La situación comentada, en definitiva, impone trabas en el logro de una Argentina más justa, equitativa y próspera.

En ese marco, y con el objetivo de combatir la evasión tributaria y previsional, se creyó necesario agravar las sanciones incluidas en las leyes tributarias y de la seguridad social, con la creación de tipos penales sancionados con penas privativas de la libertad.

A partir de dicha decisión legislativa, encontramos la confluencia de dos subsistemas jurídicos: por un lado, la Ley 11.683 de Procedimiento Tributario y, por el otro, el nuevo *Régimen Penal Tributario* de la Ley N° 27.430 Título IX, recientemente sancionada por nuestro Congreso Nacional, también conocido como *Ley Penal Tributaria y Previsional* –a los efectos de este trabajo utilizaremos indistintamente ambas expresiones-. Esta norma penal especial insta un paralelismo de vías procesales en las denuncias por evasión tributaria y de los recursos de la seguridad social que podría ocasionar el conflicto que se advierte en el apartado siguiente. Cabe aclarar que dicho conflicto se agudiza también a partir de la extensión de la tutela del *Régimen Penal Tributario* a los tributos de las haciendas locales provinciales y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires –sin alcanzar a los tributos municipales-, con lo cual los comentarios vertidos en esta investigación, son también de aplicación respecto de dichas haciendas locales.

1.2 Planteamiento del problema

El tema que se aborda en la presente intervención es el potencial conflicto del paralelismo de vías procesales que podría surgir en las denuncias por evasión tributaria y/o de los recursos de la seguridad social en sede penal y la interposición de recursos contra las determinaciones de oficio o de las actas de determinación de deuda de los recursos de la seguridad social, en sedes administrativa y contencioso-administrativa. Esta dualidad de procesos en paralelo puede traer la consecuencia indeseada del dictado de sentencias contradictorias, que se conoce también como “*strepitus fori*” o “escándalo jurídico” (en España la “doble verdad”), conculcando principios y garantías tutelados en nuestra Constitución Nacional. La cuestión es relevante por encontrarse en juego la libertad personal.

El problema planteado sugiere los siguientes interrogantes que se intentará responder a través del desarrollo del presente trabajo:

- ¿Cuáles son los bienes jurídicos que tutelan la Ley de Procedimiento Tributario N° 11.683 y el Régimen Penal Tributario del Título IX de la Ley N° 27.430, respectivamente?
- ¿En la confluencia de procesos en sedes administrativa y penal que tramitan en paralelo, existe algún criterio de prejudicialidad? En su caso, ¿cuál sería el mejor criterio a adoptar a los efectos de la armonización de las normas en crisis? ¿La determinación de oficio previa a la denuncia penal es una cuestión de *prejudicialidad* o una cuestión de *procedibilidad de la acción penal*?
- Dicho paralelismo de vías procesales, ¿conculca la garantía constitucional del “*non bis in idem*”?
- ¿Es constitucional la aplicación de sanciones de dos cuerpos normativos, uno tributario y otro penal tributario a la misma persona, cuando se aplican a través de dos vías procesales que tramitan en paralelo en sedes administrativa, contencioso-administrativa y judicial penal?
- ¿Cuáles fueron las decisiones jurisprudenciales más relevantes y la opinión doctrinaria sobre el conflicto del paralelismo de vías procesales en el ámbito tributario y penal?
- ¿Cuáles son las alternativas de solución al problema de la posibilidad del dictado de sentencias contradictorias en dichas sedes administrativa y penal?

- Tal como se planteara en el 11° Simposio sobre Legislación Tributaria Argentina llevado a cabo en el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (CPCECABA), del 23 al 25 de septiembre de 2009: ¿Es la armonización de ambos textos fiscales –Ley 11.683 y Ley 24.769 del Régimen Penal Tributario y Previsional (ahora Ley 27.430 Título IX)- una realidad o una tarea inconclusa?
- ¿Cuál es el tratamiento del problema en la legislación comparada con España?

1.3 Objetivo general

El objetivo general buscado fue indagar sobre los potenciales conflictos que se generan al instituirse un paralelismo de vías procesales para juzgar los delitos de evasión tributaria y previsional, en el marco del Régimen Penal Tributario y la Ley de Procedimiento Tributario. Si bien la investigación se centró en la evasión de tributos y recursos de la seguridad social a nivel nacional, los problemas enunciados y las posibles soluciones a las que se arribó, son aplicables a los tributos locales de las provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, con las adaptaciones particulares.

Para ello, se efectuó un análisis crítico de la normativa relacionada con la problemática identificada en el apartado anterior, como así también de la jurisprudencia y de las opiniones de destacada doctrina especializada, a nivel nacional y comparado con España.

Finalmente, a partir de dicho análisis, se ofrecen posibles soluciones –desde nuestra perspectiva- al conflicto que se plantea. En ese sentido, el trabajo propuesto es un aporte a la doctrina especializada. Si bien parte de ella puede no compartir las soluciones a las que se arriba, lo cierto es que se contribuye con esta intervención a continuar el debate necesario para encontrar soluciones prácticas a la problemática planteada.

Como aclaración previa, el presente trabajo no pretende desarrollar el cúmulo de situaciones, tanto en el ámbito material como en el aspecto jurídico, que pueden presentarse a la luz de los dos textos legales aplicables a la cuestión. En cambio, se mostrarán los temas más recurrentes que han llegado a debatirse en los foros especializados llamados a intervenir y sentaron jurisprudencia, no siempre pacífica.

1.4 Objetivos específicos

A continuación, el objetivo general planteado se desagrega en los siguientes objetivos específicos:

- 1.4.1 Se analizaron los bienes jurídicos protegidos por la Ley Penal Tributaria y Previsional y la Ley de Procedimiento Tributario en el orden nacional.
- 1.4.2 Se revisó si existe algún tipo de prejudicialidad administrativa o penal.
- 1.4.3 Se indagó sobre la posible violación al principio *non bis in ídem* y si resulta admisible, bajo la luz de principios y garantías constitucionales, la aplicación de distintas sanciones sobre el mismo hecho.
- 1.4.4 Se analizó la jurisprudencia de los distintos tribunales en sedes administrativa y contencioso-administrativa y en sede judicial penal.
- 1.4.5 En base a la investigación realizada se mencionan alternativas de solución al problema del dictado de sentencias contradictorias, en los procesos administrativo y penal que se siguen en paralelo en las denuncias por evasión tributaria y/o de los recursos de la seguridad social.

En todos los casos, se abordó la problemática en nuestro país y en la legislación, jurisprudencia y doctrina especializada comparada en España.

1.5 Aspectos metodológicos

En cuanto a la metodología llevada a cabo consistió en una revisión teórico-bibliográfica, legal⁴, jurisprudencial y doctrinaria sobre la problemática identificada.

1.6 Estructura del trabajo

El trabajo se presenta en cinco Capítulos:

El presente Capítulo 1 hace referencia a la fundamentación y planteamiento del problema. Se describen los objetivos generales y específicos y la metodología utilizada para desarrollar la investigación. Se presenta la estructura del trabajo para una mejor orientación del lector interesado en los contenidos del documento.

⁴ Principalmente, análisis de la Ley 11.683 de procedimiento fiscal y el Régimen Penal Tributario de la Ley 27.430, Título IX –y las anteriores leyes penales tributarias ahora derogadas–, como también de los debates parlamentarios del Régimen Penal Tributario en ambas Cámaras de nuestro Congreso Nacional.

El Capítulo 2 incluye el Marco Teórico. En el mismo se efectúa una breve reseña de la evolución normativa y el estado del arte o de la cuestión, bajo la perspectiva de destacados autores especialistas en la materia tributaria y penal tributaria. Asimismo, se presentan definiciones de conceptos centrales que se abordan a lo largo del desarrollo del trabajo.

En el Capítulo 3 se expone el Diagnóstico logrado a partir del trabajo realizado.

La propuesta de intervención, desarrollada en el Capítulo 4, apunta a ofrecer soluciones alternativas al problema identificado.

Para finalizar este trabajo, en el último Capítulo 5 se presentan las conclusiones, evaluando si se pudo encontrar respuesta a los interrogantes iniciales y si se lograron los objetivos propuestos. Se incluye también nuevos interrogantes o cuestiones para futuras investigaciones.

CAPÍTULO 2

MARCO TEÓRICO

A efectos de iniciar el camino de investigación del potencial conflicto ante el paralelismo de vías procesales – en sedes administrativa, contencioso-administrativa y penal- que podría surgir a partir de las denuncias por evasión tributaria y previsional en sede penal, resulta conveniente referirnos sucintamente al *Marco Teórico* de referencia.

Estado del arte o estado de la cuestión

2.1 Breve reseña de evolución normativa

En Argentina, la ley 20.658 (B.O. 22/04/1974) es considerada como el primer régimen penal tributario y tuvo vigencia entre los años 1974 y 1976. Pese a su vigencia formal, nunca fue aplicada.

Por otra parte, a través de distintas leyes el Congreso Nacional incorporó en la Ley 11.683 distintas penas privativas de la libertad. Entre ellas, la Ley 21.858 (B.O. 23/08/1978) incluyó en aquél plexo legal la descripción de tres delitos: defraudación fiscal, insolvencia patrimonial provocada y apropiación indebida de tributos. En la práctica, nunca se aplicaron condenas por esos delitos. El problema principal radicaba en que para poder aplicar sanción por un delito incluido en la Ley 11.683 era requisito que la resolución determinativa del

impuesto quedase firme y pasada en autoridad de cosa juzgada. Si el contribuyente apelaba la determinación de oficio en las instancias jurisdiccionales administrativa y judicial correspondientes, el plazo transcurrido podía ser tan extenso que provocaba la extinción de la acción penal por prescripción.

En esa situación, en lugar de suspender el término de la prescripción de la acción penal, se buscó otra solución. En efecto, con la sanción de la Ley 23.771 (B.O. 27/02/1990) el organismo recaudador podría denunciar la comisión de un delito fiscal sin determinar previamente el impuesto. Se estableció el criterio de la prejudicialidad penal, de manera tal que no se permitía la determinación del tributo ni la aplicación de sanciones de multa en el ámbito contencioso-administrativo, mientras no hubiera quedado firme la sentencia penal, en carácter de cosa juzgada en relación con la materialidad de los hechos (artículo 16). En ese contexto, la falta de una determinación de oficio impedía a los jueces penales conocer los hechos relevantes desde el punto de vista técnico tributario para evaluar luego si se cometió o no un delito tributario tipificado en la ley penal, dado que tampoco se producía el “informe” con elementos probatorios y conclusiones técnicas, establecido en el citado artículo 16, que cumpliría tal finalidad. Como consecuencia de ello los estrados judiciales acumularon causas que no podían avanzar, lo que dio lugar a la sanción de la Ley 24.495. Esta ley elevó el monto mínimo de condición objetiva de punibilidad para el delito de defraudación fiscal y con la aplicación del principio de la “*ley penal más benigna*”, se dieron por terminadas muchas de las causas en trámite. En suma, la Ley 23.771 adoleció de inconvenientes de deficiente técnica legislativa y metodológica y no alcanzó los objetivos que motivaron su dictado.

Para superar dichos inconvenientes se sanciona la Ley 24.769 (B.O. 15/01/1997) con una concepción distinta a su precedente. Mediante esta nueva normativa la determinación fiscal –en los casos que procede- es anterior a la denuncia y si la misma es efectuada por un tercero, se requiere al organismo fiscal que determine el impuesto. Con este criterio se permitía al juez penal conocer primero la cuestión tributaria para analizar después si efectivamente se configuraba un ilícito penal.

Si bien la Ley 24.769 mejoró notablemente el sistema de su ley precedente, no dio solución a otros problemas. Uno de los mayores inconvenientes que se advierten con dicha ley es que si el contribuyente interpone recursos de apelación contra la resolución determinativa del tributo, se habilitan dos procesos en paralelo que entenderán sobre los

mismos hechos, en los fueros administrativo, contencioso-administrativo y judicial penal, con la potencialidad de que las decisiones en uno y otro fuero no sean coincidentes. No obstante, en materia sancionatoria esta ley introduce el criterio de la prejudicialidad penal, dado que a nivel administrativo y contencioso-administrativo no se podrá aplicar sanciones hasta que se expida el juez penal y sin alterar las declaraciones de hecho contenidas en la sentencia judicial (penal) (artículo 20).

Contra la resolución determinativa del tributo, la Ley 11.683 habilita dos vías recursivas, optativas y excluyentes, que puede interponer el contribuyente –dentro del plazo perentorio de 15 días hábiles administrativos-, a saber: recurso de reconsideración ante el mismo organismo recaudador o bien, a su opción, recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación (TFN). Si el recurso de reconsideración se resuelve en forma desfavorable, el contribuyente debe abonar el impuesto y podrá luego interponer demanda de repetición del tributo ingresado ante la Justicia Federal. En el supuesto que no abone el impuesto, el fisco se encuentra habilitado para iniciar la ejecución judicial de la deuda. En cambio, si optó por el recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación, ante un fallo desfavorable en esa instancia, el contribuyente puede apelar la resolución ante la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal (CNACAF), con carácter devolutivo, es decir que si bien no está obligado a acreditar el pago del impuesto para interponer la apelación ante la Cámara, de no hacerlo el fisco se encuentra habilitado para iniciar el correspondiente juicio ejecutivo de cobro (artículos 76 y siguientes de la Ley 11.683).

Posteriormente, si bien hubo otras modificaciones legales sobre la Ley 24.769, se sancionó la Ley 26.735 (B.O. 28/12/2011) que introdujo modificaciones importantes en la Ley 24.769. En lo que respecta al problema objeto del presente trabajo, por esta ley se agudizó el problema de la separación y concurrencia de vías procesales, con la posibilidad del dictado de sentencias contradictorias. Asimismo, esta Ley modificatoria amplió el ámbito de aplicación de la Ley Penal Tributaria y Previsional, a los tributos que recaudan las provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, otorgando competencia a los respectivos jueces locales.

Más adelante en este trabajo volveremos sobre los conflictos de la doble vía procesal comentada, con cita de la jurisprudencia relevante y las opiniones de destacada doctrina especializada.

Finalmente, el pasado 27 de diciembre de 2017 el Congreso Nacional sancionó la Ley N° 27.430 (B.O. 29/12/2017) conocida como *Ley de Reforma Tributaria 2017*, que introdujo importantes modificaciones y/o sustituciones en las leyes que integran el Régimen Tributario Nacional –sustantivo y formal- y de la Seguridad Social Nacional, el Régimen Penal Tributario, el Código Aduanero y la Ley N° 23.877 de Promoción y Fomento de la Innovación Tecnológica, como así también otras leyes incluidas dentro de las Disposiciones Finales.

Particularmente, en su Título IX se regula el denominado *Régimen Penal Tributario* y se establece la derogación del régimen anterior de la Ley N° 24.769 (B.O. 15/01/1997) y sus modificatorias, aunque esto último no es aclarado expresamente. Este “nuevo” *Régimen Penal Tributario*, si bien como se dijo introduce modificaciones relevantes, no es sustancialmente diferente en cuanto a la estructura de los delitos fiscales de la Ley N° 24.769 ahora derogada. En el transcurso de este trabajo nos referimos a la Ley 27.430 indistintamente como *Régimen Penal Tributario* (RPT) o *Ley Penal Tributaria y Previsional* (LPT).

En cuanto a la vigencia de esta última reforma, en su artículo 317 se dispone que: “Las disposiciones de esta ley entrarán en vigencia el día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial (B.O. 29/12/2017) y surtirán efecto de conformidad con lo previsto en cada uno de los Títulos que la componen”. El Título IX correspondiente al Régimen Penal Tributario no contiene cláusula específica de vigencia, con lo cual se aplica a partir del día siguiente a la publicación comentada.

Uno de los cambios importantes del nuevo *Régimen Penal Tributario* es el incremento de los montos para los delitos tributarios y previsionales y su actualización futura mediante el empleo de una medida de valor homogénea denominada UVT (Unidad de Valor Tributaria).

Es importante aclarar que a la fecha del presente trabajo, se encuentra pendiente la reglamentación de la Ley N° 24.730, que como se comentó incluye el nuevo *Régimen Penal Tributario* (y Previsional) vigente.

En lo que respecta al problema, objeto de la presente intervención, de la separación y concurrencia de vías procesales, no hay cambios en esta reforma al Régimen Penal Tributario de la Ley 27.430 respecto del criterio de prejudicialidad penal en materia sancionatoria exclusivamente, adoptado por la Ley 24.769 que se deroga.

2.2 La génesis del conflicto identificado

De acuerdo con la breve evolución normativa desarrollada en el apartado anterior, el problema que tratamos en el presente trabajo, deviene de la actual redacción del artículo 20 del Título V -“De los Procedimientos Administrativo y Penal”- del *Régimen Penal Tributario* que establece:

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

La autoridad administrativa se abstendrá de aplicar sanciones hasta que se dicte sentencia definitiva en sede penal, la que deberá ser notificada por la autoridad judicial que corresponda al organismo fiscal. En este caso no será de aplicación lo previsto en el artículo 74 de la ley 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones o en normas análogas de las jurisdicciones locales.

Asimismo, una vez firme la sentencia penal, el tribunal la comunicará a la autoridad administrativa respectiva y ésta aplicará las sanciones que correspondan, **sin alterar las declaraciones de hechos contenidas en la sentencia judicial** (lo destacado me pertenece).

Por el primer párrafo se habilita la doble vía de los procesos administrativo y penal, en relación con la determinación tributaria o de los recursos de la seguridad social. Por el mismo se descarta cualquier tipo de prejudicialidad en materia de dichas determinaciones tributaria o previsional. Se evidencia así que la norma privilegia la recaudación tributaria por sobre la aplicación de sanciones en el ámbito administrativo y penal.

Por su parte el segundo párrafo establece el criterio de la prejudicialidad penal en materia infraccional o sancionatoria.

El tercer párrafo, habilita la aplicación de sanciones en el ámbito administrativo, pero una vez que se expida la justicia penal y con la limitación de no poder alterar los presupuestos fácticos contenidos en su sentencia. Respecto de la expresión “sentencia judicial”, la Dra. Robiglio (2017) señala que la misma “tiene un sentido amplio, que alcanza a diversas formas

de decisiones del juez penal adoptadas en cualquier etapa del proceso, y no solo en una sentencia propiamente dicha, entendida como aquella dictada con posterioridad a la realización de un juicio oral y público” (pp.16-22).

El tema de la prejudicialidad será abordado con mayor profundidad más adelante.

Otra de las problemáticas que surgen del análisis del *Régimen Penal Tributario* vigente y que divide las opiniones doctrinarias emerge del artículo 17 de la norma que señala: “Las penas establecidas por esta ley serán impuestas **sin perjuicio de las sanciones administrativas**” (lo destacado me pertenece). El interrogante que surge a partir de este precepto y el último párrafo del artículo 20 anteriormente citado, es si resulta constitucional la aplicación de sanciones de los dos subsistemas jurídicos –Ley 11.683 y Ley 27.430- a la misma persona, a través de dos procesos que se desarrollan en forma paralela, en sedes administrativa o contencioso-administrativa, por un lado, y judicial penal, por el otro. En adelante, distinguiremos a estas sedes con la expresión sintética “administrativa y penal” o “tributaria y penal”. En el Capítulo siguiente abordaremos también esta problemática y las distintas posiciones de destacada doctrina especializada que será citada.

CAPÍTULO 3

DIAGNÓSTICO

3.1 Bienes jurídicamente tutelados

Tal como nos enseña el profesor Dr. Damarco (2012b), “la expresión bienes jurídicamente protegidos comprende todo objeto que interese a la sociedad, no sólo las cosas y los derechos, sino también todos los bienes intangibles que reconoce la dignidad del ser humano. Siempre se trata de intereses jurídicamente relevantes para la sociedad” (p.9).

Los dos subsistemas jurídicos que se analizan en este trabajo –Ley 11.683 y Ley 27.430 Título IX- tutelan bienes jurídicos. Nos ilustra dicho autor, a partir del análisis de la jurisprudencia y la doctrina más destacada, que la Ley de Procedimiento Tributario protege la Administración Tributaria y de los Recursos de la Seguridad Social, la Renta Fiscal y el Mercado. Por su parte, la Ley Penal Tributaria y Previsional protege la Hacienda Pública en su sentido dinámico: por el lado de los recursos y de los gastos y las Rentas de la Seguridad Social.

Al respecto, en el 11° Simposio sobre Legislación Tributaria Argentina llevado a cabo en el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, del 23 al 25 de septiembre de 2009, la Dra. Teresa Gómez como Relatora de la Comisión 1 que trató el tema de la “Problemática de la Armonización de la Ley Penal Tributaria y la Ley de Procedimiento Fiscal” expresaba:

También alertamos en nuestras Directivas que si las leyes se midieran por el objetivo que el legislador tuvo en cuenta para su dictado, la ley 11.683 no podría ser conjugada con la ley 24.769. El por qué nos resultaba obvio: la primera norma tiene una función netamente recaudadora que enarbola como bien jurídico tutelado la Administración Tributaria –en su faz formal-, y a las Rentas Fiscales –en su faceta material-. La segunda, poseedora de una finalidad punitiva, establece la prisión como medida represora cuando se configure el daño (también el peligro) hacia el bien jurídico tutelado Hacienda Pública Nacional.

Estamos en presencia de dos subsistemas jurídicos, uno se verifica en el proceso administrativo y contencioso administrativo tributario que tiene por objeto fijar la cuantía de la obligación fiscal establecida en la ley material, resolviendo los conflictos que se susciten entre la Administración y los contribuyentes. El otro se refiere al proceso penal donde se debe establecer la existencia de hechos voluntarios, típicos, antijurídicos, culpables (y punibles) que constituyan figuras contravencionales o delictuales (Gómez, 2009, p.15) (lo destacado es propio). El *Régimen Penal Tributario* no prevé delitos culposos. Asimismo, nuestra Carta Magna recepta el principio de que no hay prisión por deudas.

Tanto en la dogmática argentina como en la española, el bien jurídico protegido por las normas que sancionan ilícitos tributarios es la Hacienda Pública en su faz dinámica, entendida como el proceso dirigido a obtener recursos y aplicarlos al gasto público en que debe incurrir el Estado para el cumplimiento de sus fines (Borinski, Galván Greenway, López Biscayart y Turano, 2012). En ese sentido, Villegas (citado por estos autores) explica que quien incumple sus obligaciones impositivas perturba la actividad financiera del Estado y le impide cumplir con los fines que son razón de su existencia.

En la discusión parlamentaria en la Honorable Cámara de Diputados de la Ley 26.735⁵ –última reforma a la Ley 24.769, ahora reemplazada por la Ley 27.430 Título IX-, la diputada por Buenos Aires, Sra. Gambaro en su alocución expresó que el objetivo que en definitiva tiene la Ley Penal Tributaria es evitar el perjuicio al erario. Por su parte, en la discusión de la misma Cámara de la Ley 24.769⁶, el diputado Sr. Menem sostuvo:

Es importante tener en cuenta que el bien jurídico que se tutela en este caso trasciende lo individual pues en definitiva se intenta proteger la propia constitución del Estado en lo relacionado con la conformación de las finanzas públicas; de allí la gravedad de la evasión.

En general, el bien jurídico tutelado en la ley penal tributaria es la intangibilidad de la recaudación de tributos –Corte Suprema de Justicia, “Fallos” 308-I, página 760- y recursos de la seguridad social a cargo de la Dirección General Impositiva, organismo que se identifica con el sujeto de derecho denominado fisco, que no debe ser confundido con la administración pública. De tal manera, la protección que la ley penal ofrece a la intangibilidad de la recaudación fiscal resulta ser uno de los medios esenciales de apuntalamiento del objetivo primordial de todo sistema de recaudación: inducir el máximo cumplimiento voluntario por parte del universo de obligados.

El nuevo *Régimen Penal Tributario*, tal como su norma precedente, mantiene la protección de la Hacienda Pública (nacional, provincial y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires) en su faz dinámica. Sin embargo, no se ha hecho extensiva a las arcas municipales.

En este punto, cabe resaltar que la investigación de cuáles son los bienes jurídicos protegidos por las legislaciones que establecen sanciones a los ilícitos tributarios y de los recursos de la seguridad social resulta esencial, dado que si no hay afectación a los mismos no puede aplicarse sanción (Damarco, 2012b).

Asimismo, la identificación de cuáles son los bienes jurídicos protegidos por la ley 11.683 y el Régimen Penal Tributario es importante porque para cierta doctrina que enunciaremos más adelante, dicha tutela resulta uno de los tres elementos necesarios para determinar si se vulnera el principio constitucional del *non bis in idem*, que trataremos en los próximos apartados.

⁵ Diario de Sesiones de Diputados del 15 de diciembre de 2011, Tomo IV, Reunión 13, p.195.

⁶ Diario de Sesiones de Diputados del 27 y 28 de noviembre de 1996, Tomo V, Reunión 48, pp. 5637-5638.

3.2 La naturaleza jurídica de la determinación tributaria

Como se dijo, el Título V del actual Régimen Penal Tributario versa sobre los Procedimientos Administrativo y Penal. Al respecto el artículo 18 dispone:

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

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

En ambos supuestos deberá mediar decisión fundada del correspondiente servicio jurídico, por los funcionarios a quienes se les hubiese asignado expresamente esa competencia.

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 haciendo uso de las facultades de fiscalización previstas en las leyes de procedimiento respectivas. El Organismo Recaudador deberá emitir el acto administrativo a que se refiere el primer párrafo en un plazo de ciento veinte (120) días hábiles administrativos, prorrogables a requerimiento fundado de dicho organismo.

Por lo expuesto, la ley establece, como norma general, que la cuantificación de la deuda sea efectuada en sede administrativa antes de formular la denuncia penal. Esta disposición generó en su momento algunos cuestionamientos respecto de cuál era la naturaleza jurídica de la determinación administrativa de la deuda. Las distintas posiciones doctrinarias fueron resumidas en un trabajo de López Biscayart y Decarli (2002):

La determinación previa de la deuda:

- 1) Constituye una *cuestión prejudicial*. Al respecto, García Vizcaíno (2000) propone la prejudicialidad tributaria devolutiva y explica que “va de suyo que no se podrá dictar sentencia penal si la determinación de oficio no quedó firme (art. 10 CPP). Lo contrario implicaría la posibilidad de escándalo jurídico por la eventualidad de

pronunciamientos contradictorios” (p. 284); aunque como bien señala Fridenberg (2012b) “se trata de una interpretación *contra legem*, de acuerdo con los expresos términos del primer párrafo, in fine, del art. 18 de la ley 24.769” (p. 44). También se expresan a favor de esta tesis Giuliani Fonrouge y Navarrine (2001, p. 829).

- 2) Constituye un *presupuesto de procedibilidad* para los funcionarios del organismo recaudador. A esta tesis adhieren Díaz Sieiro (1997) y Fridenberg (2002).
- 3) No constituye ninguna de las dos tesis anteriores. Sobre esta postura, Hornos (2002) efectúa un análisis detenido.

Como expresan Borinski, Galván Greenway, López Biscayart y Turano (2012) “...es posible concluir que las primeras dos tesis han sido descartadas por los tribunales con competencia penal para investigar y juzgar los delitos previstos por esta ley (24.769)” (p.229). Continúan estos destacados autores señalando que las razones que se dieron para descartar aquellas teorías fueron las siguientes:

- 1) Las cuestiones prejudiciales son aquellas que resuelve el juez no penal y *causan estado*, es decir que son vinculantes para el juez penal. Están expresamente establecidas en la ley e impiden el avance del proceso penal hasta tanto no se resuelvan dichas cuestiones. El objetivo buscado por el legislador es evitar el dictado de sentencias contradictorias, garantizando la seguridad jurídica. Analizando el primer párrafo del artículo 18 del Régimen Penal Tributario surge que la cuantificación administrativa de la deuda no ha sido legislada expresamente como una cuestión prejudicial. No es necesario que dicha determinación administrativa quede firme, dado que el mismo artículo establece que la denuncia penal procede, “aun cuando se encontraren recurridos los actos respectivos.” Otra de las implicancias importantes de esta situación es que el juez penal puede apartarse –en más o en menos- del importe cuantificado en sede administrativa. Volveremos sobre esta última cuestión más adelante.
- 2) La opinión que caracteriza a la determinación previa de la deuda como un requisito de procedibilidad (expresión que no surge de ninguna norma penal o procesal penal) se centra en el supuesto impedimento del artículo de marras para que funcionarios del organismo fiscal formulen una denuncia penal sin antes contar con el acto determinativo o sean resueltas en sede administrativa las impugnaciones contra las

actas de la seguridad social. Se ha llegado a decir que la denuncia efectuada en esas condiciones es nula. Los argumentos esbozados no tuvieron aceptación judicial porque la denuncia es anterior al inicio del proceso penal.

- 3) Esta última es la tesis que ha sido aceptada pacíficamente en el ámbito jurisdiccional. En efecto, la jurisprudencia ha establecido que de este artículo no surge que se haya creado un requisito sin el cual no pueda darse inicio a la acción penal, sino que con ella sólo se debe dar intervención al agente fiscal, quien en nuestro régimen procesal federal en vigencia, es el titular de la acción penal.

Al respecto, entiende Fridenberg (2012a) que en materia infraccional la Ley 24.769 mantuvo el régimen de prejudicialidad penal. Sin embargo, en materia tributaria rige un sistema de paralelismo de vías procesales, en los casos que por un lado se inicie una causa penal de evasión tributaria y por el otro se discuta la procedencia de la determinación de oficio mediante la interposición de los recursos que establece la Ley 11.683 de Procedimiento Tributario. Remarca este destacado autor que “esta doble jurisdicción, con competencia superpuesta en lo atinente a la existencia y cuantía del hecho imponible, da lugar a la posibilidad sistémica de escándalo jurídico” (p.200). Y concluye en que “en este punto de análisis, encontramos dos únicas alternativas: aceptación de la posibilidad sistémica de sentencias contradictorias; o su rechazo, y búsqueda de soluciones superadoras” (p.207).

Por su parte, García Vizcaíno (2014) entiende que en la Ley Penal Tributaria y Previsional (en referencia a la ley 24.769 modificada por la ley 26.735) no rige la “prejudicialidad judicial” (penal) con respecto a la resolución determinativa de oficio, a diferencia del art. 16 de la derogada ley 23.771. Tampoco debe quedar firme la determinación de oficio como lo exigía el régimen de la ley 20.658 anterior al de la ley 23.771, aunque la resolución firme en materia fiscal no producía “efecto alguno en sede penal”. En cambio, existe prejudicialidad penal respecto de las sanciones administrativas.

Otra cuestión importante es la relativa a la entidad probatoria e incidencia de la determinación tributaria en el proceso penal, en cuanto a que aquél acto administrativo se pronuncia respecto del nacimiento del hecho imponible, la verificación de la obligación de pago y la cuantía a favor del fisco. Al respecto, se ha puntualizado en que la determinación de

oficio en sede administrativa no condiciona ni limita al juez penal para pronunciarse en sentido contrario a lo establecido administrativamente.

Es acertada dicha afirmación, en cuanto a que la determinación de oficio puede contener “ajustes técnicos” practicados por la fiscalización, los cuales fueron definidos como todo ajuste motivado en una diferente interpretación de la norma tributaria efectuada por ambos sujetos de la relación tributaria, siempre que sea jurídicamente razonable dicha interpretación del contribuyente para tributar en la forma que lo hizo.

Al respecto, Borinsky, Galván Greenway, López Biscayart y Turano (2012) explican que es necesario efectuar un desdoblamiento de los ajustes, según éstos sean “ajustes técnicos” que no evidencian fraudes tributarios o “ajustes defraudatorios” que sí lo evidencian. En ese sentido, hay que recalcular el monto “evadido”, teniéndose sólo en cuanto los ajustes defraudatorios (pp.236-237).

En la misma línea de razonamiento, García Vizcaíno (2014) nos ilustra:

De todos modos, el importe que arroja la determinación de oficio no siempre es el impuesto evadido, por lo cual los jueces penales deben restarle la incidencia de ajustes técnicos (que denotan sólo una interpretación normativa distinta a la del contribuyente) y los conceptos ingresados en tiempo oportuno al Fisco (retenciones sufridas, anticipos y otros pagos a cuenta, etc.), cuyo cómputo pudo no haber sido admitido en sede administrativa, pero cuya existencia se verificó en sede penal (pp.693-694).

De lo expuesto, se infiere que no siempre existe identidad entre los objetos procesales tributario y penal sujetos a controversia. Siendo así, en el proceso penal se intentará diferenciar el hecho imponible del hecho punible. En efecto, Gómez (2009) en su informe de Relatoría de la Comisión 1 del citado 11° Simposio sobre Legislación Tributaria Argentina, referencia al profesor Díaz que señaló: “los métodos del procedimiento administrativo difieren notablemente de los que informan el proceso penal, dado que el primero suele basarse sobre presunciones, analogías y aun auténticas ficciones, que no pueden ser aplicadas en el proceso penal” (p.24). Concluye la Relatora en que “la cuota penal evadida nunca puede surgir de una determinación que utilice para su cálculo métodos presuncionales, que abandona el *estado de certeza y verdad real*, por la banal *verdad del expediente administrativo*” (p.24).

3.3 El principio “non bis in idem”. La aplicación de sanciones administrativas y penales en distintas sedes sobre los mismos hechos probados

En primer lugar, cabe resaltar que la garantía del “non bis in idem” (en su acepción latina) o “ne bis in idem” (en su expresión sajona) se vincula con la prohibición de la doble persecución penal – o doble juzgamiento-. Sintéticamente, podría expresarse en que nadie puede ser sometido a proceso más de una vez por el mismo hecho.

Esta garantía se encuentra incluida dentro de nuestra Constitución Nacional -a partir de su última reforma de 1994- en el artículo 75 inciso 22 que incorporó determinados Tratados Internacionales de Derechos Humanos, con jerarquía constitucional, que enuncian el principio.

Entre ellos, el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos establece en su artículo 14, inciso 7: “Nadie podrá ser juzgado ni sancionado por un delito por el cual haya sido ya condenado o absuelto por una sentencia firme de acuerdo con la ley y el procedimiento penal de cada país”. Por su parte, la Convención Americana sobre Derechos Humanos conocido como Pacto de San José de Costa Rica, en su artículo 8, inciso 4 establece: “El inculpado absuelto por una sentencia firme no podrá ser sometido a nuevo juicio por los mismos hechos”.

Asimismo, la garantía se encuentra enumerada expresamente en nuestro Código Procesal Penal de la Nación⁷, que establece:

Persecución única

Artículo 5° - Nadie puede ser perseguido penalmente ni condenado más de una vez por el mismo hecho. No se pueden reabrir los procedimientos fenecidos, **salvo la revisión de las sentencias a favor del condenado** (lo destacado me pertenece).

Sin embargo, con mucha anterioridad a dicha reforma de nuestra Carta Magna, la Corte Suprema de Justicia Nacional venía reconociendo la protección constitucional a esta garantía, a partir del precedente “Mattei, Ángel⁸” en que se estableció: “volver a soportar un juicio

⁷ CPPN, Ley N° 27.063 (B.O. 10/12/2014). Similar a lo dispuesto por el art. 1 del anterior CPPN, Ley N° 23.984 (B.O. 09/09/1991).

⁸ CSJN, Mattei, Ángel, 19/11/1968.

criminal afecta pilares básicos del ordenamiento penal como el *non bis in idem* y el *in dubio pro reo...*”.

La otra cuestión a dilucidar es si bajo el Faro guía de nuestra Carta Magna es posible aplicar las sanciones de carácter penal de la Ley de Procedimiento Tributario –multas de los artículos 46 y sus artículos sin número agregados al mismo y 48 de la Ley 11.683- y de la Ley Penal Tributaria y Previsional, en virtud de que las mismas se aplicarían a la misma persona en más de un proceso que juzgarían los mismos hechos.

Cabe aclarar que la doctrina es conteste en cuanto a que la comisión de un mismo hecho ilícito puede ser alcanzada por múltiples sanciones, como ocurre con todos los delitos para los que el Código Penal prevé dos o más clases de penas o aquellos casos de concurso ideal donde el mismo hecho ilícito es alcanzado por dos o más sanciones incluidas en distintos plexos legales.

Al respecto, como bien remarca López (2012), “se debe señalar que en principio no está prohibida la conminación de penas a un único hecho; lo que el principio proscribe es la imposición simultánea o sucesiva, de penas o sanciones en dos o más procesos judiciales y/o administrativos” (182).

Por su parte, nuestro Máximo Tribunal en el precedente “Moño Azul S.A.”⁹ ha señalado que:

El principio *non bis in idem* prohíbe la aplicación de una nueva sanción por un mismo hecho ya juzgado y castigado, más no la simultánea aplicación de penalidades como consecuencia de la persecución de un mismo hecho, siempre que se respete el principio de la razonabilidad de las penas, impuesto por la Constitución Nacional.

La afectación de la garantía enunciada ha sido cuestionada a partir del texto del artículo 17 de la Ley Penal Tributaria y Previsional que establece: “Las penas establecidas por esta ley serán impuestas **sin perjuicio de las sanciones administrativas fiscales**” (lo destacado me pertenece).

Por su parte, como se dijo, el último párrafo del artículo 20 de la misma ley ordena: “Asimismo, una vez firme la sentencia penal, el tribunal la comunicará a la autoridad

⁹ CSJN, Moño Azul S.A. s/Ley 11.683. Voto del doctor Antonio Boggiano, en disidencia, 15/04/1993.

administrativa respectiva y ésta aplicará las sanciones que correspondan, **sin alterar las declaraciones de hechos contenidas en la sentencia judicial**” (lo destacado me pertenece).

En cuanto a la conjunción de dichos preceptos legales, López (2012) afirma:

La ley penal no sólo no excluye las sanciones administrativas de la Ley 11.683 –que como hemos visto, según la opinión mayoritaria, tienen la misma naturaleza penal- sino que las habilita expresamente, con la única prevención de establecer prioridad de la sentencia penal con respecto a las resoluciones sancionatorias en sede administrativa y la imposibilidad en ésta de modificar las declaraciones contenidas en sede penal en cuanto a la materialidad de los hechos (p.197).

Hay consenso en la doctrina respecto de los tres elementos, requisitos o identidades que deben configurarse en forma simultánea para que se vulnere el principio en estudio. Por ejemplo, Vizcaíno (2014), expresa que dicho principio requiere la “identidad de hecho”, que presupone la triple identidad siguiente: 1) identidad de personas (*eadem personae*), 2) identidad de objeto (*eadem re*) e 3) identidad de causa de persecución (*eadem causa pretendi*) (p.699). La doctrina especializada española suele denominar a este tercer elemento “fundamento”.

1) Identidad de personas (*eadem personae*): este primer elemento requiere que la persona que haya sido sometida a diferentes procesos por el mismo hecho sea la misma.

Aquí encontramos alguna dificultad en el caso de las personas jurídicas. En efecto, como señalan Borinski, Galván Greenway, López Biscayart y Turano (2012), a partir de la incorporación de las personas jurídicas al *Régimen Penal Tributario* en la ley 24.769, por identidad de personas debemos hacer referencia a la misma persona física, a la misma persona jurídica, 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, de acuerdo con lo establecido por el actual artículo 13 –primer párrafo- de la ley penal tributaria (p.219). Continúan dichos autores expresando que:

Ahora bien, para poder afirmar la posible verificación de la identidad de sujeto “persona”, la misma persona que fue condenada (o absuelta) en sede penal, debería ser aquella que está sometida al proceso administrativo para la aplicación de sanciones. De

no mediar la identidad bajo examen, no es posible concluir en la vulneración de la garantía constitucional en trato (p.220).

2) Identidad de objeto (*eadem re*): se deberá comprobar que se trate del mismo hecho material en ambos procesos, sin importar su calificación legal (*nomen iuris*).

3) Identidad de causa de persecución (*eadem causa pretendi*). Aquí, la doctrina no es pacífica respecto de la caracterización de este elemento y, como consecuencia de ello, si las normas analizadas conculcan o no la garantía constitucional del *non bis in idem*.

En efecto, en relación con este último elemento existen dos posiciones doctrinarias distinguidas en el Informe de Relatoría de la XI Jornadas de Derecho Penal Tributario organizada por la Asociación Argentina de Estudios Fiscales (AAEF), a cargo de Rodríguez Oliva (2017):

Por un lado, la posición que sostiene en palabras de Lisicki que “lo que define que se trata de una persecución penal no es la sede encargada de la persecución, ni el cuerpo normativo invocado para llevarla a cabo, sino **la naturaleza penal de la sanción** que se pretende obtener”. En el mismo sentido opina Catania que expresa: “el procedimiento administrativo previsto por la ley 11.683 para la aplicación de sanciones debe ser considerado como persecución penal, a estos efectos, pues comparten la misma esencia: el carácter represivo sancionatorio y no reparador” (p.138-139). Por su parte, López (2012), indagando en la legislación comparada en España, menciona que este tercer elemento se refiere al “propósito de la norma represiva –considerando tanto la ley 11.683 como la ley 27.430 Título IX-, su fundamentación, la *ratio legis*, que se traduce en **la protección de bienes jurídicos**, externos a la norma y de existencia anterior a ella, y es lo único que puede justificar la reprimenda en un derecho penal liberal” (p.183). Concluye este autor que ambos regímenes sancionatorios protegen los mismos bienes jurídicos y, en consecuencia, al aplicarlos en dos procesos distintos, a la misma persona y por los mismos hechos materiales, se estaría violando la garantía constitucional. Queda claro, que para esta corriente, la aplicación de los artículos 17 y 20 del Régimen Penal Tributario colisionarían con la garantía en trato y por ende habría que considerar su inconstitucionalidad. En esta corriente también se incluye Fridenberg (2012b) cuando expresa: “el último de los elementos cuya identidad se impone averiguar es el fundamento o causa de la persecución, aspecto que se configura en caso de

afectación a los mismos bienes jurídicos” (p. 141) y resalta el mismo autor: “Además de entender que, como ya expusimos, las infracciones administrativas revisten naturaleza ontológicamente análoga a los delitos, no dudamos en que los bienes jurídicos protegidos en ambos casos son los mismos” (p.142). Mencionando a Damarco, el autor concluye: “En uno y otro caso, la renta fiscal encuentra tutela, variando la gravedad de la sanción en consideración a los diversos disvalores de acción y de resultado comprometidos en cada una de las conductas típicas” (p.142).

Por el otro, destaca la Relatora de dichas Jornadas, encontramos la posición que considera que es posible realizar ambos procesos y aplicar ambas sanciones –administrativa y penal-, con sustento en que “la diferencia radica en la *causa pretendi*, es decir, **la naturaleza administrativa o penal de la sanción a aplicar**, donde el tribunal penal carece de la competencia para aplicar las sanciones que son del resorte exclusivo de jurisdicción administrativa” (p.139). Dentro de esta tesis se encontrarían Borinski, Galván Greenway, López Biscayart, Turano, Chiara Díaz y García Vizcaíno. Estos autores entienden que la garantía estaría salvada con la cláusula final del artículo 20 de la ley penal que establece: “una vez firme la sentencia penal, el tribunal la comunicará a la autoridad administrativa respectiva y ésta aplicará las sanciones que correspondan, sin alterar las declaraciones de hechos contenidas en la sentencia judicial”. En cuanto a la jurisprudencia, Baldo y Manonellas (2009) remarcan que nuestro Máximo Tribunal en el precedente “Pousa, Lorenzo”¹⁰ sentó el principio por el cual el sometimiento a un sumario administrativo y a una investigación penal por los mismos hechos no equivale a una violación de la garantía del *non bis in idem* en la medida en que **las responsabilidades sean de distinta naturaleza** (p.118).

En este punto del desarrollo, cabe recordar lo expresado por Marconi Ana C. y Marconi Norberto J. (2009) en cuanto que:

Ante la eventualidad de que se vea afectada esta garantía en juicio, tanto sea por un nuevo sometimiento a proceso como para el caso de múltiples persecuciones simultáneas, existen dos remedios procesales:

- 1) Acción de litispendencia, cuando ya exista un proceso abierto por ese hecho.
- 2) Acción de cosa juzgada, si ya ha recaído una resolución por ese hecho en otro proceso.

¹⁰ CSJN, Pousa Lorenzo, 21/02/1969.

Por último, en relación con esta garantía del *non bis in idem*, la Corte Suprema de Justicia ha señalado en el precedente “Videla, Jorge Rafael¹¹” algunos principios interesantes que podemos resumir:

- * Que se la reconoce como garantía no enumerada, ahora expresamente incorporada por los Tratados Internacionales de Derechos Humanos con jerarquía constitucional.
- * Su aplicación a los casos en que haya proceso y no se haya dictado sentencia.
- * Para que haya doble persecución se deben dar las tres identidades: persona, objeto y causa de persecución.

3.3.1 Concurso entre delitos e infracciones a la luz de la garantía constitucional del *non bis in idem*

Como se anticipara en el apartado anterior, el conflicto deviene por la posible aplicación, en más de un proceso a la misma persona y por los mismos hechos, de las sanciones de defraudación de carácter penal incluidas en la Ley 11.683 - multas de los artículos 46 y sus artículos sin número agregados al mismo y 48- y la Ley 27.430 Título IX. Al respecto, ya se aclaró que no se cuestiona la aplicación de más de una sanción por el mismo hecho en un único proceso.

El marco de discusión, como también se dijo, emerge de lo dispuesto en los artículos 17 y 20 del actual *Régimen Penal Tributario*.

Las conductas de evasión y apropiación indebida de tributos tipificadas y definidas en los artículos 1, 2 y 4 del Régimen Penal Tributario, son sustancialmente semejantes a las descripciones de conductas sancionadas en los artículos 46 y 48 de la Ley 11.683 y que para tales supuestos dicho Régimen Penal ha previsto que se apliquen las sanciones de las dos leyes, aun cuando la pena privativa de la libertad la imponga el juez penal y la sanción de multa la autoridad administrativa –aunque sin alterar las declaraciones de hechos de la sentencia penal-.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación (CSJN), sentó un precedente interesante en el caso “De la Rosa Vallejos, Ramón¹²”, donde confirmó un fallo de la Sala III de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico (CNAPE), que revocó un acto

¹¹ CSJN, Videla, Jorge Rafael, 21/08/2003.

¹² CSJN, De la Rosa Vallejos, Ramón, 10/03/1983.

administrativo de la Administración Nacional de Aduanas que había condenado por tentativa de contrabando a una persona, por los mismos hechos con los que con anterioridad había sido acusada de contrabando y luego sobreseída en la justicia. La Corte señaló que:

Habiéndose sobreseído definitivamente en la causa penal seguida al procesado por considerarse que el hecho no constituía delito, aquél se encuentra amparado por la garantía constitucional de la cosa juzgada y, respecto de ese delito, no puede ser nuevamente juzgado, ni pueden serle aplicadas las sanciones accesorias del art. 191, sin perjuicio de que el mismo hecho, o un aspecto de éste, sea comprendido por la previsión del art. 197 bis de la ley 21.898.

Esta situación, ha sido receptada por el Código Contravencional de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires –C.A.B.A.- (Ley 1472¹³), que con la finalidad de evitar una violación a la doble persecución por el mismo hecho, en su artículo 15 establece: “Concurso entre delito y contravención. No hay concurso ideal entre delito y contravención. El ejercicio de la acción penal desplaza al de la acción contravencional”.

Volviendo al tema del problema de la doble aplicación de sanciones por defraudación de la Ley 11.683 y de evasión tributaria y previsional de la Ley 27.430 Título IX, en procesos distintos que se articulan en paralelo, Catania (2007) señala que en la doctrina nacional se pueden distinguir tres posiciones:

- 1) Quienes resuelven la cuestión como casos de concursos (ideal o aparente). Para los autores que defienden esta posición lo correcto para conciliar la aplicación del artículo 17 (y 20) de la ley 24.769 –ahora ley 27.430 Título IX- con la garantía constitucional del *ne bis in idem*¹⁴ sería “solucionar el conflicto a través de las reglas del concurso ideal...en el que frente a una misma unidad delictiva se aplica la sanción penal mayor que es la de la pena de prisión” (conforme artículo 54 del Código Penal de la Nación Argentina¹⁵) (p.250).
- 2) Quienes postulan la inconstitucionalidad de dichos artículos del *Régimen Penal Tributario*. Catania expresa que la mayoría de la doctrina nacional entiende que debe declararse la inconstitucionalidad del art. 17 (y 20) de la ley penal tributaria por violación del

¹³ Ley 1472 B.O. Ciudad de Buenos Aires, 28/10/2004.

¹⁴ En la literatura penal tributaria francesa el instituto *non bis in idem* se refiere como *ne bis in idem*.

¹⁵ Ley Nacional N° 11.179 (texto ordenado por Decreto 3.992 -B.O. 16/01/1985- actualizado).

principio *ne bis in idem*. Para resumir estas posiciones doctrinarias, Catania cita a Thomas quien expresa:

El Derecho Penal constituye el último recurso empleado por la sociedad para intentar disuadir a las personas de cometer hechos ilícitos...tras la condena, no cabe imponer otro mal que el ya impuesto...La multa es un mal y, como tal, no puede ser impuesta a quien ya ha recibido una sanción penal...El ente recaudador sólo tiene la facultada de reclamar los daños y perjuicios irrogados, dentro de lo cual está la obligación omitida. Agrega, además, que si un individuo fuera absuelto en sede judicial, no podría ser sometido a proceso administrativo por el mismo hecho o por uno que esté comprendido en aquél otro que ya ha sido juzgado (p.252).

Por su parte, Fridenberg (2012b) expresa: “concluimos en la desaprobación de la tramitación y aplicación independiente de sendos órdenes sancionatorios, en tanto en nuestra perspectiva, resulta violatorio del *ne bis in idem*” (p.167).

3) Quienes sostienen que no hay reparos constitucionales en la aplicación de ambas sanciones de la Ley 11.683 y de la Ley 27.430 Título IX. Al respecto, Catania (2007) explica que la posibilidad de llevar adelante ambos procesos y de aplicar ambas sanciones es sostenida por Chiara Díaz, expresando este último autor:

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 un proceso penal el carácter de delito de aquél, mientras en sede administrativa fiscal tal accionar será revelado en el plano disciplinario contravencional, con principios y alcances distintos respecto de la culpabilidad y de las características típicas de las faltas...se trata de órbitas distintas de ejercicio de poder represivo estatal: una de naturaleza penal... y otra contravencional... (p.257).

Como se dijo, en un sentido similar se ha pronunciado la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el precedente “Pousa, Lorenzo”.

Asimismo, también se dijo que quienes sostienen esta postura sujetan la aplicación de la sanción en sede administrativa a la no alteración de los hechos fijados por la sentencia judicial efectuada en sede penal, tal como se encuentra actualmente previsto en el artículo 20, último párrafo, del *Régimen Penal Tributario*.

En la opinión de la doctrina comparada en España respecto de la doble aplicación de sanciones en los procesos paralelos por evasión tributaria y previsional en sedes contencioso-administrativa y penal, bajo la luz de la garantía constitucional del *non bis in idem* de nuestra legislación, los juristas españoles Bajo Fernández y Bacigalupo (2001) señalaron: “Si bien ha quedado claro que los hechos en sede penal son vinculantes para la sede administrativa, la doble sanción, penal y administrativa, que permite la ley argentina **vulnera**, a nuestro juicio, **claramente el principio non bis in idem** y, con ello, el principio de culpabilidad como presupuesto de legitimidad de la pena” (p.29).

3.3.2 El *non bis in idem* en la doctrina española

Al respecto, López (2012) realiza una breve reseña sobre este asunto en la doctrina y jurisprudencia en España, la cual tiene decidida influencia en la conformación de nuestro derecho argentino y nos puede ayudar a comprender el alcance de la garantía del *non bis in idem* en ese país:

Antonio García-Pablos de Molina expresa que el principio del *non bis in idem* tiene particular aplicación al ámbito de las relaciones recíprocas entre sanción penal y sanción administrativa. De antemano, sin embargo, no cabe afirmar la incompatibilidad entre ambas por la misma razón de que la pena puede concurrir con otras sanciones civiles, laborales, etc., que persiguen fines y funciones distintas de la respuesta criminal. El conflicto surge sólo cuando sanción penal y sanción administrativa, además de responder a un mismo hecho, cumplen funciones semejantes. Más adelante, el autor agrega que es necesario por tanto, valorar el fundamento de las respectivas infracciones legales –la ratio de la prohibición en cada caso- en función del bien jurídico que se pretende proteger, sin que diferencias relevantes o parciales entre las infracciones concurrentes penales excluya la controvertida identidad entre las mismas; identidad que subsiste si ambas comparten un núcleo común, esto es, si el bien jurídico tutelado por ambas normas es el mismo” (pp.184-185).

Por su parte, Juana Morcillo Moreno expresa que para que el *non bis in idem* tenga virtualidad en el procedimiento administrativo sancionador no se exige una independencia entre la cuestión penal y la administrativa, sino una identidad triple además, entre el supuesto que debe juzgarse en vía penal y el que se está tramitando en su caso, en el ámbito administrativo sancionador. Es decir, que requiere coincidencia de

sujeto, hecho y fundamento para evitar que un mismo sujeto sea sometido, por los mismos hechos, a una doble sanción siempre que en ambos procesos –penal y procedimiento administrativo sancionador- el fundamento, es decir, el bien jurídico a proteger, sea el mismo (p. 185).

El Tribunal Constitucional español (STC 2/2003 de 16 de enero) asimismo identifica el bien jurídico tutelado como el tercer elemento necesario, que hemos denominado “causa” o “fundamento”: esta diferencia sustancial entre la infracción administrativa y el delito [...] no puede sin embargo, conducir a sostener la ausencia de identidad que determinaría la inaplicación de la interdicción constitucional. En efecto, ambas infracciones, administrativa y penal, comparten un elemento nuclear [...] de modo que al imponerse ambas sanciones de forma cumulativa, dicho elemento resulta doblemente sancionado, sin que dicha reiteración sancionadora pueda justificarse sobre la base de un diferente fundamento punitivo dado que el bien o interés jurídico protegido por ambas normas es el mismo [...]. Se trata de un caso en el que el delito absorbe el total contenido de ilicitud de la infracción administrativa [...] (p.185).

Por su parte, el Tribunal Supremo español (STS de 17 de marzo de 2000), en sentencia de la Sala Tercera de lo Contencioso Administrativo sostuvo que el principio *non bis in idem* requiere identidad fáctica de lo enjuiciado y existencia de una condena que tenga en sustrato una idéntica valoración jurídica, es decir, que se vuelva a valorar desde la misma perspectiva jurídica lo que haya sido valorado [...]. La prohibición que expresamente reconoce la sentencia del Tribunal Constitucional 66/1986 [...] de un ejercicio reiterado del *ius puniendi* del Estado, que impide castigar doblemente en el ámbito de las sanciones penales y en el de las administrativas y proscribire la compatibilidad entre penas y sanciones administrativas en aquellos casos en los que adecuadamente se constate que concurre la identidad de sujeto, hecho y fundamento [...] (pp. 185-186).

De lo expuesto, se evidencia que en España la mentada garantía del *non bis in idem* se vulnera cuando en los procesos administrativo y penal que podrían articularse para juzgar los delitos de evasión fiscal, se configura en forma concurrente la triple identidad de sujeto, objeto y causa de persecución, entendiendo por esta última la existencia de los mismos bienes jurídicos tutelados por las respectivas normas sancionatorias.

A diferencia de nuestra legislación, en España se prevé expresamente en los artículos 250 y 251 de la Ley General Tributaria 58/2003¹⁶, que de dictarse una condena penal queda excluida la imposición de la sanción administrativa; en cambio, si el juez estimara que no existe delito, la administración continuará la investigación por los hechos que allí se dieron por probados. Como veremos más adelante, a partir de la sanción de la Ley Orgánica 7/2012¹⁷ modificatoria del Código Penal español y de la Ley 34/2015¹⁸ modificatoria de la Ley General Tributaria 58/2003 mencionada, el proceso administrativo tendiente al cobro de la deuda tributaria, en principio, no se suspende mientras se sustancia el judicial por el supuesto delito contra la Hacienda Pública estatal.

3.4 *Strepitus fori*. La jurisprudencia más destacada sobre el tema

A esta altura del desarrollo, corresponde citar los precedentes más destacados de la jurisprudencia nacional sobre el problema del paralelismo de vías procesales que adopta nuestro *Régimen Penal Tributario*.

Para ello, cabe señalar que de acuerdo a lo expuesto en los apartados anteriores, en materia infraccional nuestro *Régimen Penal Tributario* adopta el sistema de prejudicialidad penal, mientras que en materia tributaria rige un sistema de paralelismo de vías procesales. Siendo así, esta doble jurisdicción, con competencia superpuesta en lo atinente a la existencia y cuantía del hecho imponible, da lugar a la posibilidad sistémica del *strepitus fori* o escándalo jurídico, por la potencialidad latente del dictado de sentencias contradictorias en los distintos fueros llamados a intervenir –en el ámbito administrativo y contencioso-administrativo y penal tributario-.

Como bien señala el profesor Damarco (2015), la aplicación de la Ley Penal Tributaria y Previsional puede originar distintos planteos.

En efecto, en el delito de evasión el juez penal, necesariamente, deberá establecer el monto del impuesto no pagado para determinar si se configura o no la condición objetiva de punibilidad relativa al monto evadido. Pero, por otra parte, la administración tributaria en la resolución determinativa del tributo ya se pronunció sobre la procedencia del impuesto y el monto debido. De ello se sigue que tanto el juez penal al

¹⁶ Ley General Tributaria N° 58/2003 – B.O.E. N° 302 del 18/12/2003. Última modificación por Ley 9/2017 de Contratos del Sector Público – B.O.E. N° 272 del 09/11/2017.

¹⁷ Ley Orgánica 7/2012 - B.O.E. N° 312 del 28/12/2012.

¹⁸ Ley 34/2015 – Boletín Oficial del Estado español (B.O.E.) N° 227 del 22/09/2015.

examinar el aspecto objetivo del delito, como la autoridad administrativa se pronunciarán sobre los mismos hechos (p. 98).

Dada la diferencia temporal entre uno y otro pronunciamiento, es posible que los respectivos jueces arriben a sentencias contradictorias, conculcando principios y garantías constitucionales.

Respecto de las situaciones conflictivas que pueden generarse, ejemplifica este prestigioso autor:

Así podría darse el caso de que el juez penal considere que no se ha configurado el delito porque el importe presuntamente evadido no alcanza el monto de la condición objetiva de punibilidad, mientras que otros tribunales administrativos o contenciosos administrativos del fuero federal confirmen la determinación de oficio del impuesto por un monto superior a la condición objetiva de punibilidad.

Asimismo, desde el punto de vista teórico podría configurarse el supuesto en el que un sujeto resulte condenado y esté cumpliendo la pena de prisión (o la haya cumplido) y, después, los órganos competentes para entender en los recursos deducidos contra la resolución determinativa del tributo dicten una sentencia que la deje sin efecto o la modifiquen, de un modo tal que, como consecuencia de ello, no se pueda tener por configurada la condición objetiva de punibilidad requerida por las figuras penales de la ley 24.769. Eventualmente, podría configurarse el supuesto en el que una revisión de las sentencia penal (art. 479, inc. 4º, del Código Procesal Penal de la Nación - CPPN¹⁹), permita concluir que no se cometió el delito (pp.98-99).

Con la vigencia de la anterior Ley 24.769 –antes de su modificación por La ley 26.735-, a los efectos de evitar el escándalo jurídico, dos de las Salas de la CNACAF (Salas II y V) aplicaron el criterio de prejudicialidad penal plena o pura, tanto en lo que respecta a la cuestión tributaria –determinación de oficio- como en materia sancionatoria.

Se trata de los precedentes de Sala V: “Agroferia SRL” del 15/07/2008, “S.A. Molinos Fénix” del 20/06/2006 y “Almeida, Nora M.” del 15/03/2006. Asimismo, la Sala C del TFN en autos “Apartur S.A.” del 30/03/2006.

¹⁹ Actual Artículo 318 inciso d) del CPPN - Ley 27.063 (B.O. 10/12/2014). Asimismo, el art. 5 del mismo plexo legal establece: “No se pueden reabrir los procedimientos fenecidos, **salvo la revisión de las sentencias a favor del condenado**” (lo destacado es propio).

Por su parte, la Sala II aplicó el mismo criterio señalado en las causas: “Ingeniería Ronza S.A.” del 10/06/2008 y “Casas, Carlos A.” del 10/07/2008.

A modo de ejemplo, en la causa líder “Almeida” de la Sala V de la Alzada contencioso-administrativa, el Dr. Otero, en referencia al artículo 20 de la Ley 24.769 expresó en el Considerando 5 de su voto:

Dicho artículo consagra la posibilidad de que, a pesar de haberse radicado una denuncia penal por un delito previsto en esta ley, ello no impide la sustanciación de los procedimientos administrativos y judiciales tendientes a la determinación y ejecución de la deuda tributaria o previsional.

Mas establece un claro límite al disponer que no se podrá dictar resolución administrativa antes de que haya quedado firme la sentencia en sede penal, la que constituirá cosa juzgada en cuanto a la materialidad de los hechos.

La finalidad de ello es evitar el escándalo jurídico que significaría el dictado de resoluciones encontradas sobre los mismos hechos, ya que resultaría un dislate que, por un lado, la sentencia judicial afirmara que el hecho imputado no existió, y que por otro la resolución administrativa decidiera la existencia de ese mismo hecho.

Asimismo, menciona -en el mismo Considerando-, la otra limitación impuesta por dicho artículo en cuanto a que la resolución administrativa no podrá alterar las declaraciones de hechos contenidas en la sentencia penal, para evitar contenidos contradictorios sobre cuestiones fácticas.

Continúa el Dr. Otero expresando al respecto:

La norma habla de “sentencia judicial”, lo cual implica el dictado de una sentencia condenatoria o absolutoria.

En tal sentido, si el sobreseimiento se dispuso por una causal objetiva, es decir, porque el hecho no se cometió o porque es atípico, tiene que referirse esencialmente a lo fáctico, por lo que la resolución administrativa no puede alterar tal declaración sobre los hechos.

Pero si el sobreseimiento se dispone por una causa extintiva de la acción penal, como la prescripción, lo cual no se refiere a cuestiones fácticas, nada impide que los hechos sean valorados por la autoridad administrativa para la determinación de la sanción.

Más adelante nos referiremos a un pronunciamiento de nuestro Máximo Tribunal donde se sostuvo el criterio de la Alzada contencioso-administrativa, en relación con la aplicación de la misma doctrina.

Asimismo, en el precedente “Ingeniería Ronza S.A.” de la Sala II del Tribunal de Alzada contencioso-administrativo, la Dra. Herrera y el Dr. Grecco expresaron en el Considerando VII de la sentencia:

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

Por su parte, en el expediente “Agroferia” de la Sala V de la Cámara contencioso-administrativa, el Dr. Morán en el Considerando XIII de su voto expresó:

Que, por lo tanto, resulta imposible desatender declaraciones de hechos contenidas en la sentencia penal. Una solución contraria a la aquí propiciada transformaría el efecto de la sentencia penal tributaria en una expresión meramente declarativa; en claro desmedro de la garantía constitucional del “*non bis in idem*”, y en franca violación a la intención preclara del legislador de mantener la coherencia respecto de la plataforma fáctica común al proceso penal tributario y al procedimiento administrativo de determinación del tributo.

Tal como expresa el profesor Damarco (2012a), no puede soslayarse que esta decisión es contraria a las razones que impulsaron a establecer la Ley 24.769 y de algún modo significa retroceder a la Ley 23.771, dado que “la sentencia penal al pronunciarse sobre los hechos obliga a adecuar los restantes pronunciamientos (la determinación de oficio y el sumario por las infracciones) a lo decidido en la sede penal” (p.21). Así, se produce un desplazamiento de funciones por cuanto la determinación de oficio no es revisada por los órganos jurisdiccionales establecidos en la Ley 11.683 sino por los jueces penales, quienes en definitiva “son los que resuelven la suerte de la determinación tributaria” (p.21).

La mayor crítica que podría formularse a esta solución es que la Ley 24.769 –ni el actual *Régimen Penal Tributario*- no establece que la sentencia penal tiene efecto de cosa juzgada sobre la determinación de tributaria. En dicho precepto queda claro que ambos procesos son independientes y entonces el legislador aceptó la posibilidad de pronunciamientos contradictorios. Al respecto, García Vizcaíno (2012) advierte que:

La reforma de la Ley 26.735 agudizó aun más la existencia de vías paralelas, previstas originalmente en la Ley 24.769, que pueden ser judiciales o administrativas: por un lado el proceso penal; por el otro, el procedimiento tendiente a la determinación y ejecución de la deuda tributaria o de los recursos de la seguridad social y los recursos respectivos. Esta situación puede traer consecuencias indeseadas, en virtud de la posibilidad de escándalo jurídico por pronunciamientos contradictorios, lo que adquiere especial relevancia por encontrarse en juego la libertad personal (p.169). Cabe reiterar que esta situación se mantiene con el actual *Régimen Penal Tributario* de la Ley 27.430.

El profesor Damarco (2015), en referencia a la sanción de la Ley 26.735 que modificara la Ley 24.769 expresó que:

El Congreso de la Nación ha afirmado, esta vez, expresamente, que las resoluciones determinativas del tributo, aun cuando exista denuncia penal, deben ser resueltas por los organismos ante los que se deduzcan los recursos administrativos o jurisdiccionales que prevé la Ley 11.683. De esta manera trata de impedir la aplicación de la doctrina mayoritaria de los tribunales federales que sostuvieron que el Tribunal Fiscal de la Nación y su Tribunal de Alzada, debían abstenerse de resolver sobre la resolución determinativa del tributo y que debían adecuar su pronunciamiento, sobre la procedencia del impuesto y el monto debido, a lo que decidiera el juez penal.

Por el otro lado, la Sala I de la Alzada contencioso-administrativa y la Sala A del TFN sostuvieron que la sentencia recaída en sede penal carecía de influencia respecto de la aplicación de sanciones en el ámbito administrativo. Se trata de los precedentes “Mascardi, Carlos Gustavo” de la Sala I de la CFACAF del 30/11/2004 y la causa “Domínguez, Ariel Gustavo” de la Sala A del TFN del 20/11/2006. En idéntico sentido se expidió la Sala B del TFN en autos “Hernanco S.A.” el 02/03/2005.

Por ejemplo, en el precedente “Mascardi” de la Sala I de la Cámara contencioso-administrativa, el Dr. Coviello en el Considerando 9 último párrafo de su voto expresó:

El juez penal sólo debe decidir si hubo o no ilícito, porque es su competencia específica y no la de la AFIP o del Tribunal Fiscal. No puede haber determinación en sede penal que sirva para otra cosa distinta a la indagación sobre la posible comisión de un ilícito, y, por lo tanto, no puede hacer cosa juzgada lo decidido en punto a la determinación del encuadre fiscal, que sólo es competencia administrativa del Tribunal Fiscal y, eventualmente, de este fuero. En todo caso la determinación que el juez penal pueda hacer solo quedará limitada para establecer el grado de culpabilidad que pueda caber al imputado cuando trata de eludir mediante maniobras fraudulentas, el cumplimiento de sus obligaciones.

No obstante lo que sostienen este segundo grupo de fallos, y aunque la sentencia administrativa pueda ser anterior a la penal, el artículo 20 -último párrafo- de la anterior Ley 24.769 y del actual *Régimen Penal Tributario* es claro en cuanto a que la autoridad administrativa “aplicará las sanciones que correspondan, sin alterar las declaraciones de hechos contenidas en la sentencia judicial (penal)”.

Más cercano en el tiempo, nuestro Máximo Tribunal tuvo la oportunidad de expedirse en la causa “Prosper Argentina S.A.” con sentencia del 10/03/2015. Si bien la Corte Suprema declara desierto el recurso ordinario de apelación, significa un importante precedente sobre la interpretación del artículo 20 de la Ley 24.769 –ahora reemplazada por la Ley 27.430 Título IX, pero con dicho artículo plenamente vigente-.

En dicho precedente de nuestra Corte Suprema, se manifestó que la Sala II de la Cámara contencioso-administrativa había revocado el pronunciamiento de la instancia anterior, considerando la defensa de cosa juzgada en sede penal opuesta por el contribuyente –por rechazo de medida cautelar de allanamiento interpuesta por el fisco-. Para así decidir, dicha Cámara sostuvo:

Por lo tanto, se advierte que la clara referencia del art. 20 a las “declaraciones de hecho” contenidas en la sentencia, imponía que el Tribunal Fiscal de la Nación hiciera mérito de las actuaciones consideradas en la sentencia penal en tanto éstas se relacionaban de manera directa con las que sustentaban las resoluciones impugnadas en estos autos. En tales condiciones, se afirma que si la decisión judicial que puso fin a la actuación penal con efecto de cosa juzgada se fundó en una causal objetiva –esto es, la consideración que el hecho no se cometió o es atípico-, ella debió sustentarse, lógicamente, en la

valoración realizada respecto de las cuestiones fácticas y como consecuencia de ello, la resolución administrativa no pudo alterar tal declaración sobre los hechos (Considerando 3° del fallo de Corte Suprema).

Nuestro Máximo Tribunal expresa en el Considerando 6° de la sentencia que los argumentos expuestos por la representante del fisco no constituyen –como es imprescindible– una crítica concreta y razonada de los fundamentos desarrollados por la Cámara y declara desierto el recurso. La trascendencia de este fallo radica en que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ratifica la doctrina sentada por la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal en las sentencias dictadas en situaciones similares planteadas en esta causa, en el sentido de darle prioridad –en función del artículo 20 de la Ley 24.769– a lo resuelto en sede penal respecto a los hechos probados de la causa, lo que debe ser respetado en sede administrativa **para establecer las obligaciones fiscales del sujeto**.

En su comentario a este fallo, Ziccardi y Cucchietti²⁰ expresan:

Es cierto, como sostiene la demandada, que la norma se refiere específicamente a la limitación de aplicar sanciones hasta que se dicte la sentencia definitiva en sede penal, y luego la autoridad administrativa deberá respetar las cuestiones de hecho en la aplicación de sanciones, sin referirse en momento alguno a la obligación de esa consideración para la exigencia del impuesto.

Sin embargo, resulta impensable considerar que los efectos de la cosa juzgada de la sentencia penal queden limitados a la aplicación de sanciones y no tenga validez respecto de la determinación del impuesto, ya que ello implicaría que las conclusiones del juez al evaluar los hechos que pueden encuadrar el aspecto objetivo de la sanción no sean utilizados en la definición del hecho imponible. Esto podría implicar que, mientras para el Juez Penal puede no existir el parámetro objetivo de punibilidad por entender que no existe obligación tributaria, ello sea desconocido por la Administración asignando el nacimiento del hecho imponible para la misma situación fáctica. Es indudable que si ello fuera cierto generaría un escándalo jurídico.

Por ello, entonces, si la sentencia del Juez Penal se basa en cuestiones de hecho, no solo para la procedencia de la sanción sino también en la configuración del hecho imponible,

²⁰ Prosper Argentina S.A. – CSJN, 10/03/2015. Errepar on-line. Cita digital: EOLJU175118A

el artículo 20 le da la prioridad a la sentencia en sede penal, por lo que los funcionarios fiscales deben aceptar lo que ahí se resolvió.

Por último, y en la misma línea de interpretación que el Tribunal Cimero, en el precedente “Paz, Carlos Alberto” del 12/09/2017 la Sala A del Tribunal Fiscal de la Nación, con sustento en el caso líder “Almeida” y otros renombrados precedentes que se mencionan en la sentencia, sostuvo en el Considerando II del voto del Dr. Pérez:

Una prudente exégesis del artículo 20 de la Ley N° 24.769 determina que no resulta jurídicamente posible que este Tribunal se aparte de los hechos probados y acreditados en la causa penal, en pos de evitar un eventual “escándalo jurídico”, que significaría el dictado de resoluciones encontradas sobre los mismos hechos, ya que resultaría un dislate que, por un lado, la sentencia judicial afirmara que el hecho imputado no existió, y que por otro la resolución administrativa decidiera la existencia de ese mismo hecho.

Coincidimos con Ziccardi y Cucchiatti²¹ en su comentario al precedente “Pambi S.A.” del 14/03/2013 de la Cámara contencioso-administrativa:

Vale la pena reiterar nuestra opinión en el sentido de que es razonable el criterio que viene sosteniendo el Tribunal de Alzada (en referencia a la Cámara contencioso-administrativa) pero con la aclaración de que ello será en cuanto a que la sentencia del juez penal se sustente en aspectos de hecho, porque el sobreseimiento del imputado puede basarse en la tipificación de la conducta, sin alterar los hechos, en cuyo caso, la decisión del órgano jurisdiccional podría independizarse del criterio finalmente aplicado.

3.5 La situación en España

La normativa penal sustantiva en España se integra con el Código Penal (Ley Orgánica 10/1995²² del 23 de noviembre de 1995) y a nivel procesal penal con la Ley de Enjuiciamiento Criminal²³.

Por otra parte, la normativa tributaria a nivel estatal se compone con las leyes sustantivas y reglamentarias de cada gravamen y con la norma procedimental de la Ley

²¹ Pambi S.A. – CNACAF, Sala II, 14/03/2013. Errepar on-line. Cita digital: EOLJU167119A

²² Ley Orgánica 10/1995 del Código Penal Español - B.O.E. N° 281 del 24/11/1995. Última modificación por Ley Orgánica 1/2015 – B.O.E. N° 77 del 31/03/2015.

²³ Ley de Enjuiciamiento Criminal – Real Decreto B.O.E. N° 260 del 17/09/1882, con últimas reformas introducidas por distintas leyes en 2015.

General Tributaria (LGT) 58/2003²⁴. Esta última norma es el equivalente a nuestra Ley 11.683 de Procedimiento Tributario. Como se expresa en la Exposición de Motivos de la citada LGT 58/2003, dicha norma “es el eje central del ordenamiento tributario donde se recogen sus principios esenciales y se regulan las relaciones entre la Administración Tributaria y los contribuyentes”. La Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) – en adelante Administración Tributaria- es la equivalente a nuestra Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP).

Por Ley 34/2015²⁵ –con vigor a partir del 12 de octubre de 2015 y sancionada por el Rey de España Felipe VI- se reformó parcialmente la Ley General Tributaria (LGT) 58/2003 que sigue vigente, introduciendo cambios sustanciales, entre otros, en las actuaciones y procedimientos de aplicación en supuestos de delitos contra la Hacienda Pública. En especial, se introduce el Título VI sobre “Actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en supuestos de delito contra la Hacienda pública” (artículos 250 a 259).

La mencionada reforma tuvo lugar con motivo de la sanción previa por parte del Rey de España Juan Carlos I, de la Ley Orgánica 7/2012²⁶ del 27 de diciembre de 2012, por la que se modifica el Código Penal (Ley Orgánica 10/1995). El Libro II, Título XIV, del Código Penal español trata: “De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social” (artículos 305 a 310 bis). Es decir que en el ordenamiento jurídico español no existe una ley especial para los delitos tributarios y de la seguridad social como en nuestro país. En cambio, dichos delitos se encuentran regulados en el mismo Código Penal. Entre los objetivos que se mencionan para la reforma en materia penal tributaria se destaca **“incrementar las posibilidades de cobro de la deuda tributaria impagada evitando la paralización del procedimiento administrativo por el proceso penal”**. No obstante, más adelante se aclara que el juez (penal) podrá paralizar la acción de cobro administrativo, siempre que el pago de la deuda se garantice o cuando considere que se podrían producir daños de imposible o difícil reparación. También se prevé con esta importante reforma la exclusión de responsabilidad penal de aquellos obligados tributarios que regularicen su situación tributaria -de forma completa y voluntaria y bajo ciertas condiciones- y se introducen mecanismos de reducción

²⁴ Ley General Tributaria N° 58/2003 – B.O.E. N° 302 del 18/12/2003. Última modificación por Ley 9/2017 de Contratos del Sector Público – B.O.E. N° 272 del 09/11/2017.

²⁵ Ley 34/2015 – Boletín Oficial del Estado español (B.O.E.) N° 227 del 22/09/2015.

²⁶ Ley Orgánica 7/2012 - B.O.E. N° 312 del 28/12/2012.

de la pena para aquellos imputados que, una vez iniciado el proceso penal, satisfagan la deuda tributaria o colaboren en la investigación judicial.

En el Preámbulo de la Ley 34/2015 -que como se dijo modifica parcialmente la LGT 58/2003 de procedimiento tributario-, se señala que los objetivos principales que se buscan con la reforma son:

- El reforzamiento de la seguridad jurídica tanto de los obligados tributarios como de la Administración Tributaria y reducir la litigiosidad en esta materia, para lo que es fundamental lograr una regulación más precisa, clara y sistemática de todos aquellos procedimientos a través de los cuales se aplica y gestiona el sistema tributario.
- Prevenir el fraude fiscal, incentivando el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias.
- Incrementar la eficacia de la actuación administrativa en la aplicación de los tributos, logrando un mejor aprovechamiento de los recursos a disposición de la Administración.

Estos objetivos pueden sintetizarse en uno solo: mejorar, adaptar y completar la regulación del sistema tributario español, haciéndolo más justo y eficaz.

Entrando en el análisis de esta norma procedimental tributaria, la principal novedad es que en caso de apreciación de indicios de delito fiscal, a diferencia de lo que ocurría con anterioridad -donde una vez iniciada la acción penal, durante dicho proceso se suspendían las actuaciones administrativas-, ahora los órganos administrativos continuarán el procedimiento de liquidación y cobro de la deuda tributaria, sin perjuicio de que se pasen las actuaciones a la jurisdicción penal o se remita el expediente al Ministerio Fiscal, lo que ocurre al dictarse la liquidación tributaria.

A dichos efectos, **se practicarán dos liquidaciones bien diferenciadas:** 1) una provisoria –sujeta a lo que finalmente se determine en el proceso penal- relacionada con los hechos o elementos de la obligación tributaria en los que se aprecie la existencia de delito fiscal y 2) otra sobre aquellos elementos no vinculados al mismo. Esta última liquidación se ajustará en su tramitación al procedimiento ordinario que corresponda según lo dispuesto en la misma ley de procedimiento tributario –el contribuyente podrá interponer los recursos y reclamaciones previstos en el Título V de la LGT 58/2003-.

La primera liquidación mencionada sigue un procedimiento tributario particular, origina un período voluntario de pago que comienza cuando se admite a trámite la denuncia o la querrela penal ha sido notificada, y **no paraliza las actuaciones administrativas orientadas al cobro de la deuda, salvo que el juez acuerde su suspensión**. Asimismo, **esta liquidación no dará lugar al inicio del procedimiento sancionador que corresponda hasta la resolución del proceso penal**.

Otro de los puntos salientes de la norma –artículo 254 de la LGT 58/2003- respecto de la liquidación administrativa, que en su caso se dicte, donde se aprecie la posible existencia de delito fiscal, es que **no procederá recurso o reclamación en vía administrativa –a diferencia de la otra liquidación no vinculada al delito donde sí se permiten las vías recursivas y de reclamos legalmente previstos-**. Es decir que expresamente se excluye a la jurisdicción contencioso-administrativa del control de los aspectos estrictamente tributarios (liquidación administrativa y recaudación) de la deuda tributaria presuntamente defraudada. Esta disposición, entre otras, motivó severas críticas por parte de destacada doctrina especializada.

En su caso, **la sentencia condenatoria de la autoridad judicial impedirá la imposición de sanción administrativa por los mismos hechos. En cambio, de no haberse apreciado la existencia de delito en dicha sede, la Administración Tributaria iniciará, cuando proceda, el procedimiento sancionador administrativo de acuerdo con los hechos que los tribunales hubieran considerado probados**.

Como se dijo, como excepción, la Administración Tributaria se abstendrá de practicar liquidación referida al delito fiscal, quedando en suspenso el procedimiento administrativo, cuando:

- La tramitación del procedimiento de liquidación pueda ocasionar la prescripción del delito según los plazos previstos en el artículo 131 del Código Penal (tipo básico 5 años y tipo agravado 10 años).
- No pudiese determinarse con exactitud el importe de la liquidación o no hubiera sido posible atribuirla a un obligado tributario concreto.
- Pudiera perjudicar la investigación o comprobación de la defraudación.

En dichos supuestos, la Administración Tributaria se abstendrá de iniciar o, en su caso, continuar el procedimiento administrativo, que quedará suspendido mientras la autoridad

judicial no dicte sentencia firme, tenga lugar el sobreseimiento o el archivo de las actuaciones o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal.

Dicha situación, interrumpe los plazos de prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria y a imponer la sanción. Asimismo, la ley establece que de no haberse apreciado la existencia de delito por motivo diferente a la inexistencia de la obligación tributaria, el cómputo de los plazos de prescripción tributaria se iniciará de nuevo desde la entrada de la resolución judicial en el registro de la Administración Tributaria competente. Cabe aclarar que de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 66 y 189 de la LGT 58/2003 el plazo de prescripción para determinar y exigir deuda tributaria, como para imponer sanciones del mismo carácter, es de cuatro años.

Respecto de la atribución de responsabilidad por el delito fiscal afluado, resulta relevante en la norma la responsabilidad tributaria solidaria respecto de quienes hubieren sido causantes o hubiesen colaborado activamente en la realización de los actos que den lugar a dicha liquidación y se encuentren imputados o condenados por el proceso penal.

También, resulta novedoso que la regularización voluntaria de la deuda tributaria originada en la liquidación del delito fiscal, como causa de extinción de la acción penal, exige el reconocimiento completo y simultáneo ingreso de la deuda tributaria (incluidos los intereses y recargos correspondientes), de forma previa a la notificación del inicio de actuaciones administrativas de comprobación o, a falta de estas, con carácter previo a la interposición de querrela o denuncia. En tales supuestos, la Administración Tributaria se reserva el derecho de comprobar o investigar la regularización, aunque afecte a períodos prescriptos. Se prevé también que no se devolverá en ningún caso el importe ingresado respecto de períodos fiscales prescriptos cuando dicho ingreso responde a esta finalidad eximente de responsabilidad penal.

Como vemos, a partir de estas reformas se instaura en España un paralelismo de vías procesales -administrativa y penal- en las causas por delito fiscal contra la Hacienda Pública, similar al que encontramos en nuestro ordenamiento, con la salvedad que la liquidación, que en su caso se practique, vinculada a la existencia de delito fiscal deviene irrecurrible en vía administrativa y contencioso-administrativa (artículo 254 LGT 58/2003) –no así para la liquidación que no incluye elementos de defraudación-. Del mismo modo que ocurre en nuestra legislación, la Administración Tributaria española podrá iniciar las acciones

tendientes al cobro de la deuda tributaria mientras se lleve a cabo el proceso penal, pero no podrá iniciar el procedimiento sancionatorio hasta que el mismo concluya. No obstante, a diferencia de lo que ocurre en nuestro país, en caso de sentencia condenatoria en sede penal no podrá imponerse sanción en sede administrativa por los mismos hechos y, por el contrario, en caso de no haberse apreciado la existencia de delito en sede penal, dicha Administración Tributaria iniciará o continuará sus actuaciones de acuerdo con los hechos que los órganos jurisdiccionales hubieran considerado probados.

Dicha reforma ha merecido severas críticas en la destacada doctrina española, por considerar que se vulneran principios y garantías constitucionales insoslayables, tales como el principio de legalidad, el derecho de defensa, la tutela judicial efectiva, la no autoincriminación y el principio de inocencia. En efecto, en palabras de Sánchez Pedroche (2015) “la inimpugnabilidad de las liquidaciones administrativas vinculadas al delito incurre en inconstitucionalidad por no respetar el “contenido esencial” a que obliga el artículo 53.1 de la CE²⁷” (pp. 63-64), impidiendo al contribuyente el derecho del “acceso judicial al orden especializado previsto en el artículo 24.2” del mismo ordenamiento rector (p. 60).

En resumen, según el destacado autor:

El diseño jurídico de la cuestión es incorrecto desde su misma génesis, es decir, desde la modificación del artículo 305 del Código Penal por la Ley Orgánica 7/2012. Y la nueva reforma de la LGT 58/2003 por la Ley 34/2015 altera el procedimiento hasta ahora existente, pero no articula medianamente siquiera el nuevo, dejando demasiadas lagunas y aspectos sin cerrar que afectan el núcleo duro de los derechos fundamentales reconocidos en la CE (pp. 61-62).

CAPÍTULO 4

PROPUESTA DE INTERVENCIÓN

4.1 Separación o unificación de vías procesales

Como explica Fridenberg (2012b) la experiencia del derecho comparado advierte que “la liquidación de la deuda tributaria y el proceso penal tributario pueden vincularse de acuerdo con cuatro modelos alternativos, a saber: prejudicialidad penal, prejudicialidad tributaria, separación de vías, o unificación de jurisdicciones” (p.30). No obstante lo

²⁷ Constitución Española (CE) – BOE N° 311 del 29/12/1978 con la segunda reforma al artículo 135 publicada en BOE N° 233 del 27/09/2011.

comentado, entendemos que los criterios de prejudicialidad penal y tributaria podemos incluirlos dentro de la alternativa de separación de vías procesales del título de este apartado, en tanto una vía –penal o tributaria- precede a la otra o se sustancian en paralelo con algún criterio de coordinación, pero en cualquier caso tramitan en forma separada.

A continuación se analizarán las implicancias teórico-prácticas de cada uno de estos sistemas, adoptando una posición respecto de su aceptación o rechazo como posible solución al problema planteado en la presente intervención.

4.2 Prejudicialidad – conceptos generales

Por su parte, Morcillo Moreno (2007) señala que “el surgimiento de las cuestiones prejudiciales en los ordenamientos procesales es consecuencia de la división del ejercicio jurisdiccional por competencias materiales” (p.5). Si bien el poder de jurisdicción del Estado es único, su división en diferentes fueros responde a necesidades de organización y mejor administración de justicia. En ese sentido, esta figura realza el principio de especialidad, al atribuírsele la resolución de las cuestiones prejudiciales a aquel órgano con competencia material específica al respecto. Continúa dicha autora expresando:

Su origen suele situarse en el derecho romano, donde el vocablo *praeiudicium* encontraba distintas acepciones, incluyendo tanto la fuerza moral de convicción de la resolución previamente recaída en un proceso análogo, como la vinculación lógica existente entre la resolución de distintos asuntos, conexos, en un caso complejo (p.8).

En sus primeras manifestaciones, los sistemas prejudiciales establecían la prevalencia del derecho penal por sobre las otras ramas del derecho. Sin embargo, como bien expresa Fridenberg (2012b), en la actualidad “puede imponerse la prevalencia del orden penal sobre el administrativo, o viceversa, de acuerdo con la cuestión debatida, y –fundamentalmente- de la decisión política legislativa que se adopte en un ordenamiento y momento determinado” (p.32).

Por otra parte, en cuanto a las características de esta figura, el mismo autor señala que son básicamente dos y las mismas son concurrentes: “a) la resolución de la cuestión prejudicial debe ser anterior a la de la cuestión principal y b) el contenido de la resolución de la cuestión prejudicial no es revisable por la jurisdicción emisora de esta última” (p.33). La prejudicialidad en su más pura expresión tiene carácter vinculante, dado que impide su alteración por parte del otro órgano, evitando así el dictado de resoluciones contradictorias

sobre un mismo asunto, lo cual preserva el principio de seguridad jurídica. Por otra parte, en relación al efecto de cosa juzgada involucrado en la prejudicialidad, explica Fridenberg (2012b) que hay autores que “admiten la existencia de cuestiones prejudiciales “impuras”, encuadrando aquí a aquellas decisiones atribuidas a extraña jurisdicción, pero sin el requisito de firmeza” (p. 34).

Se critica este sistema porque produce el alargamiento del proceso principal, que se encuentra paralizado hasta tanto se resuelvan las cuestiones prejudiciales. Asimismo, la aplicación de este mecanismo afectaría la sana crítica del juzgador que debe tomar lo resuelto con carácter previo, sin posibilidad de alterar esas declaraciones que resultan vinculantes. Además, debe considerarse que estas cuestiones muchas veces son resueltas sobre principios o bases probatorias propias de ordenamientos jurídicos distintos, lo que puede ocasionar asimetrías de difícil armonización.

No obstante, los distintos ordenamientos jurídicos en nuestra materia definieron –en la actualidad o en el pasado- sistemas procesales de prejudicialidad dando prioridad temporal y estratégicamente a la materia penal o tributaria.

4.2.1 Prejudicialidad penal en el delito fiscal

Como se dijo, la prejudicialidad penal fue el sistema tradicionalmente privilegiado. En materia penal tributaria implica la inmediata puesta en conocimiento del presunto delito fiscal al juez o fiscal competentes y la suspensión de las actuaciones administrativas hasta tanto el juez penal dicte sentencia, la cual tendrá el carácter de cosa juzgada a los efectos tributarios.

Este sistema se destaca por la inmediatez del proceso penal y la libertad de actuación de este fuero, que no se encuentra limitado por decisiones de ningún otro órgano del Estado y por el contrario su sentencia resulta vinculante para la Administración Tributaria.

Como desventaja del sistema, el fisco queda inhibido para exigir el cobro de la deuda tributaria y, en su caso, para aplicar las sanciones correspondientes, hasta tanto quede zanjada la cuestión penal. Esto atenta contra el criterio de oportunidad e inmediatez de la recaudación tributaria.

Algunos autores han criticado también el modelo indicando que impediría el ejercicio del derecho de defensa del contribuyente, en tanto no se habilita instancia recursiva alguna mientras tramita el proceso penal. Al respecto, Fridenberg (2012b) no comparte esa crítica,

señalando que el proceso penal es el ámbito donde más cabalmente pueden ejercerse derechos y garantías constitucionales “ínsitos en el genérico derecho de defensa, respecto de todos y cada uno de los presupuestos de la aplicación de la pena; entre ellos, la determinación de la existencia y cuantía de la obligación tributaria” (p.38).

Ejemplo de este sistema de prejudicialidad penal, como se comentó al comienzo de este trabajo, fue el régimen vigente en nuestro país entre los años 1990 y 1997, en función de lo normado por la Ley 23.771. En efecto, el artículo 16 de dicha ley ordenaba la inmediata formulación de la denuncia penal por parte del organismo recaudador, una vez formada la convicción administrativa acerca de la presunta existencia de un delito tributario, y la posterior presentación de un *informe técnico*, confeccionado por la administración tributaria, con las conclusiones acerca de la conducta desplegada por el supuesto autor del delito tributario y el perjuicio fiscal ocasionado.

En la legislación comparada, este sistema se adoptó en España hasta las reformas al Código Penal por Ley Orgánica 7/2012 y a la Ley General Tributaria 58/2003 de procedimiento tributario por la Ley 34/2015, como se explicara anteriormente.

En definitiva, como bien resume Fridenberg (2012b):

En un plano teórico, la prejudicialidad penal presenta como baluartes la inmediatez en el inicio de la investigación criminal, así como la pretendida eliminación del riesgo de sentencias contradictorias, pero debe reconocerse que su implementación práctica ha evidenciado dificultades en la efectiva consecución de tales fines. Al mismo tiempo, presenta el elevado costo de diferir la determinación y cobro de la deuda tributaria hasta tanto quede dirimida la cuestión penal, aun cuando ello no resulte estrictamente necesario (p.42).

Por lo expuesto, se descarta este modelo como alternativa de solución al problema objeto de la presente intervención.

4.2.2 Prejudicialidad tributaria en el delito fiscal

Las cuestiones prejudiciales constituyen una excepción, dado que la regla general en materia procesal penal es el ejercicio de la acción penal pública por parte del Ministerio

Público Fiscal²⁸. Nuestro Código Procesal Penal (Ley 27.063 B.O. 10/12/2014) adopta la “regla de no prejudicialidad” en su artículo 28 que dispone:

Los jueces deben resolver todas las cuestiones que se susciten en el proceso, salvo las prejudiciales.

Si la existencia de un proceso penal dependiera de la resolución de otro, el ejercicio de la acción penal se suspenderá aun de oficio, hasta que en el otro proceso recaiga sentencia firme.

No obstante, los jueces deberán apreciar si la cuestión prejudicial es seria, fundada y verosímil, y en el caso de ser invocada con el exclusivo propósito de dilatar el proceso, ordenarán que continúe.

El sistema de prejudicialidad tributaria privilegia la resolución de la cuestión tributaria del conflicto, siendo la decisión acerca de la existencia y cuantificación de la deuda tributaria, vinculante para el juez penal. Bajo este modelo se impide el ejercicio de la acción penal hasta tanto recaiga sentencia firme en el aspecto tributario.

Este modelo favorece también el principio de especialidad, dado que la existencia y magnitud de las obligaciones tributarias supuestamente defraudadas resultan requisito necesario –aunque no suficiente- del delito fiscal a investigar.

Se ha señalado como ventaja de este sistema que el juez penal -desde su primer contacto con el expediente- encontraría resueltas las cuestiones técnico-tributarias involucradas, debiendo solamente evaluar el encuadre penal objetivo y subjetivo de la conducta que se reprocha.

En nuestro país, entre los años 1974 a 1976, tuvo vigencia formal la ley 20.658²⁹ mencionada al comienzo de este trabajo, considerada como el primer régimen penal tributario en Argentina. Dicha ley adoptaba el sistema procesal que implicaba la suspensión del dictado de la sentencia penal hasta tanto quedara firme la determinación de oficio de la deuda. Como expresa, Fridenberg (2012b), “ello significó, entre otros motivos, su absoluto simbolismo, sin

²⁸ CPPN. Ley 27.063 (B.O. 10/12/2014). Art. 25°. Acción pública - La acción penal pública es ejercida por el Ministerio Público Fiscal, sin perjuicio de las facultades que este Código le confiere a la víctima. El Ministerio Público debe iniciarla de oficio, siempre que no dependa de instancia privada. Su ejercicio no podrá suspenderse, interrumpirse ni hacerse cesar, excepto en los casos expresamente previstos por la ley.

²⁹ Ley 20.658 (B.O. 22/04/1974)

que existan antecedentes de aplicación efectiva durante el lapso de su vigencia hasta julio de 1976” (p.45).

En la legislación comparada en España, la doctrina denomina a este sistema prejudicialidad administrativa “devolutiva” en el delito contra la Hacienda Pública. En efecto, como explica Sánchez Pedroche (2015):

El sistema implica que la Administración tributaria es la que liquida y el orden jurisdiccional contencioso-administrativo el que revisa la adecuación a derecho de dicha liquidación para, una vez declarada legal, pasar el tanto de culpa a la jurisdicción penal en orden a la apreciación o no del dolo y el resto de circunstancias concurrentes y/o modificación del delito. Este sistema, lógicamente, comportaría un considerable retraso, pues el juicio oral en el que se dilucidaría la inocencia o culpabilidad del acusado y la existencia o no de cuota defraudada, no podría celebrarse hasta tanto no estuviese clara la procedencia de la liquidación tributaria (p.65).

En nuestra doctrina, adhiere a esta postura García Vizcaíno (2000) y entiende que “va de suyo que no se podrá dictar sentencia penal si la determinación de oficio no quedó firme (art.10, CPP³⁰). Lo contrario implicaría la posibilidad de escándalo jurídico por la eventualidad de pronunciamientos contradictorios” (p.284). En otra obra más reciente García Vizcaíno (2014) refiere:

Por ende concluimos que es razonable que se reforme la LPT³¹ para prever expresamente que los jueces y tribunales penales (tributarios, en lo penal económico o federales, provinciales y de la CABA³², según el caso) deban aguardar que la determinación de oficio quede firme, ya que por lo general se ha entendido que es inaplicable el artículo 10 del CPPN³³ respecto de los recursos contra la determinación de oficio (entre otros, Cámara Nacional de Casación Penal, sala 1°, 22/3/2006, “Müller, Carlos E.”). Esta propuesta de reforma no impide la adopción de las medidas judiciales que correspondieran conforme el art. 21 y demás medidas que atañen al objeto de la instrucción (art. 193 y concs., CPPN), salvo que por la naturaleza del delito no se requiera determinación de oficio previa (p.697).

³⁰ Actual artículo 28 del CPP Ley 27.063 (B.O. 10/12/2014).

³¹ Ley 24.769 (B.O. 15/01/1997) con modificaciones de la Ley 26.735 (B.O. 28/12/2011) –ambas derogadas a la fecha y reemplazadas por la Ley 27.430, Título IX (B.O. 29/12/2017)-.

³² Ciudad Autónoma de Buenos Aires (CABA).

³³ En este párrafo se citan artículos del anterior CPPN Ley 23.984 (B.O. 09/09/1991).

También se expresan a favor de esta modalidad, Giuliani Fonrouge y Navarrine (2001).

En similar orden de ideas, el 17° Simposio sobre Legislación Tributaria Argentina, organizado por el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, que tuvo lugar del 9 al 11 de Septiembre de 2015, propició que: “Primero debe dilucidarse el aspecto tributario de la cuestión litigiosa y después que la resolución determinativa de oficio quede firme, y pasa en autoridad de cosa juzgada, entonces, si se dan los elementos que describe la figura penal, procede que se efectúe la denuncia por el delito.”

En este punto cabe aclarar que dicha solución propuesta por la doctrina señalada y por dicho Consejo Profesional en el Simposio mencionado, no es la que regula el actual *Régimen Penal Tributario* de la Ley 27.430 Título IX, toda vez que el artículo 20 de esta norma establece el paralelismo de vías en sede administrativa, contencioso y penal, ante la denuncia por evasión tributaria y previsional –en el supuesto del ejercicio de las vías recursivas previstas en la Ley 11.683 por parte del contribuyente-, es decir que no adopta el sistema de prejudicialidad tributaria en su sentido estricto, sino “impura” o “no devolutiva” –según la doctrina comparada en España- como veremos más adelante.

Como críticas al sistema de prejudicialidad tributaria, en primer lugar implica la existencia de un período de tiempo considerable hasta que se obtiene sentencia firme en materia tributaria y a partir de la cual podría juzgarse el delito. Como bien señala Fridenberg (2012b): “debe reconocerse que las perspectivas de éxito en la investigación del delito fiscal son inversamente proporcionales al tiempo transcurrido entre la comisión del hecho ilícito y el comienzo de la investigación” (p.46). En especial, si se considera la necesaria urgencia probatoria y especialmente la acreditación del aspecto subjetivo del tipo penal. Por otra parte, destaca este autor que “la necesaria suspensión de la prescripción de la acción penal, así como la dilación en el comienzo y/o tramitación del proceso penal atentan contra el principio de seguridad jurídica, pudiendo afectarse gravemente la garantía constitucional del plazo razonable en la duración de la amenaza e imputación penal” (p.46). Por último, también se advierte que:

La prejudicialidad heterogénea de la cuestión tributaria limita el conocimiento y arribo a la convicción propias del juez penal, a partir de la fuerza vinculante de una resolución propia de otro juez, a la cual se arriba mediante reglas y principios –especialmente los

propios del capítulo probatorio-, absolutamente distintos de los que rigen para el desempeño de aquél (p.47).

Por lo expuesto, se concluye que debe rechazarse esta modalidad y en consecuencia habrá que explorar otras alternativas de solución.

4.2.3 Prejudicialidad impropia

Por otra parte, encontramos el sistema que algunos autores denominan prejudicialidad impura, impropia, relativa o parcial. En la doctrina española se enuncia como prejudicialidad tributaria “no devolutiva”.

En este sistema, con carácter previo a la denuncia penal, se debe dictar el acto administrativo determinativo de la deuda tributaria o el mismo debe adquirir firmeza en sede administrativa – por ejemplo por no haberse recurrido dicha determinación-. No obstante, a diferencia de los sistemas de prejudicialidad puros, este acto determinativo previo a la denuncia no es vinculante para el juez penal.

Esta modalidad es la que adopta nuestro ordenamiento en el aspecto tributario del conflicto penal. En efecto, el primer párrafo del artículo 18 del actual *Régimen Penal Tributario* dispone:

El organismo recaudador formulará la 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** (lo destacado es propio).

Sin embargo, como ya se dijo en este trabajo, en materia sancionatoria nuestro régimen vigente adopta el criterio de prejudicialidad penal, por imperio del segundo y tercer párrafo del artículo 20 del *Régimen Penal Tributario* vigente:

La autoridad administrativa se abstendrá de aplicar sanciones hasta que se dicte sentencia definitiva en sede penal, la que deberá ser notificada por la autoridad judicial que corresponda al organismo fiscal. En este caso no será de aplicación lo previsto en el artículo 74 de la ley 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones o en normas análogas de las jurisdicciones locales.

Asimismo, una vez firme la sentencia penal, el tribunal la comunicará a la autoridad administrativa respectiva y ésta aplicará las sanciones que correspondan, **sin alterar las**

declaraciones de hechos contenidas en la sentencia judicial (lo destacado me pertenece).

En España, Sánchez Pedroche (2015) explica que:

La prejudicialidad administrativa “no devolutiva” determina que es el juez de lo Penal el que fija –a los solos y estrictos efectos incriminatorios- la cuota tributaria evadida, pero que la AEAT –Administración Tributaria- no se detiene y actúa paralelamente en el ámbito administrativo para liquidar y recaudar, consiguiendo así que el presunto evasor no se vea en mejor situación que el ciudadano de a pie que paga religiosamente sus impuestos. Este sistema es mucho más ágil (sin duda por eso es el sistema más aplicado en derecho comparado), pero comporta, insistimos, un paralelismo entre el proceso penal y el procedimiento administrativo, de manera que este último sigue su tramitación bajo la tutela de la jurisdicción contencioso-administrativa en orden a la fijación de la liquidación de la deuda tributaria y su cobro. No es necesario señalar que en esta prejudicialidad también existe un riesgo evidente, representado por la llamada “doble verdad”, y es que el juez de lo penal (que ni liquida, ni fija la deuda y cualquier otra cuestión que resolviese lo sería a los solos efectos incriminatorios) podría condenar finalmente sin que existiese cuota alguna a ingresar después de la revisión efectuada por el Tribunal de lo Contencioso-Administrativo (que podría haberla anulado con posterioridad). Precisamente para evitar este problema de la doble verdad –por el dictado de sentencias contradictorias o *strepitus fori*- el ordenamiento español apreció desde antiguo como lo más oportuno la paralización del procedimiento administrativo de manera que al presunto defraudador habrían de aplicársele todas las garantías constitucionales vigentes en el Derecho penal con otro efecto añadido: que la cuota tributaria (inédita, al no existir liquidación administrativa) se resolvía o transformaba en la responsabilidad civil derivada del delito (p.66).

No obstante, como se comentó anteriormente, en España a partir de la reforma de la Ley Orgánica 7/2012 al Código Penal y la Ley 34/2015 que modifica la Ley General Tributaria (LGT 58/2003) de procedimiento tributario, actualmente rige un sistema de paralelismo de vías administrativo y penal –salvo que el juez acuerde la suspensión de las actuaciones administrativas tendientes al cobro de la deuda- que puede ocasionar el dictado de sentencias contradictorias. Es decir, que se derogó el sistema anterior donde el inicio del

proceso penal paralizaba el procedimiento administrativo hasta la sentencia firme del primer foro. Como se dijo, una de las críticas al sistema actual español para juzgar del delito fiscal es que se inhibe al contribuyente la interposición de recursos contra la resolución administrativa, mientras se tramita el proceso penal (confirmado por art. 254 LGT 58/2003). El catedrático citado entiende que lo dispuesto por dicha norma es inconstitucional.

Por lo expuesto, entendemos que el sistema de prejudicialidad impropia en el aspecto tributario del conflicto penal, aunque combinado con el modelo de prejudicialidad penal en materia sancionatoria, como es el caso de nuestro país, ocasiona el problema del posible escándalo jurídico o *strepitus fori*, por el dictado de sentencias contradictorias y entonces requiere plantear soluciones superadoras.

4.2.4 Previsiones del Código Civil y Comercial

Corresponde ahora comentar brevemente las previsiones del actual Código Civil y Comercial de la Nación -Ley 26.994³⁴- que regula la relación entre las “Acciones civil y penal” a partir del artículo 1774. Este ordenamiento establece el principio de independencia de dichas acciones y consagra como norma general la prejudicialidad penal sobre la civil. De tal forma, salvo excepciones especialmente previstas, la promoción de la acción penal suspende el dictado de la sentencia civil hasta que exista un pronunciamiento definitivo en sede penal (artículo 1775). Las excepciones referidas son:

- a) si median causas de extinción de la acción penal;
- b) si la dilación del procedimiento penal provoca, en los hechos, una frustración efectiva del derecho a ser indemnizado;
- c) si la acción civil por reparación del daño está fundada en un factor objetivo de responsabilidad.

En cuanto a los efectos de la prejudicialidad penal en sede civil, en similar forma que el artículo 1102 del Código Civil derogado³⁵, se establece en resumen que no puede discutirse en sede civil la materialidad del hecho ni la participación del responsable cuando el juez penal se expidió sobre su existencia o inexistencia en su sentencia previa.

Es decir, analizando el resultado de la sentencia penal en caso que sea anterior a la civil: si la misma resulta condenatoria y el juez penal se pronunció sobre los hechos y la

³⁴ Ley 26.994 (B.O. 08/10/2014).

³⁵ Ley 340 y modificatorias.

culpabilidad del responsable, entonces el juez civil que se expide con posterioridad no puede modificar lo resuelto en esos aspectos.

En sentido contrario, si la sentencia penal resulta absolutoria y el juez penal determina que los hechos son inexistentes o el sujeto no participó en el hecho, esa decisión es vinculante para el juez civil. En cambio, el juez civil puede volver sobre dichos asuntos cuando la motivación desincriminatoria se hubiere fundado en otros aspectos.

Ahora bien, vinculando dicho ordenamiento con el actual *Régimen Penal Tributario*, en principio, cabe destacar que esta última es una ley especial y contiene normas procesales propias.

Al respecto, Bertazza, Díaz Ortiz y Marconi (2012) expresan:

La consagración de la doble vía de juzgamiento –sobre la existencia y medida de los hechos imposables y sobre la existencia de hechos de evasión tipificados en la Ley Penal Tributaria- descarta en nuestra posición la aplicación de los artículos 1101 y siguientes del Código Civil (Ley 340) ya que aquélla contiene una solución diferente de prejudicialidad de la acción penal y, por lo tanto, no opera aquélla a favor de ninguna de las materias jurisdiccionalmente involucradas (pp.427-428).

En línea con lo expresado, García Vizcaíno (2014) refiere:

A fin de acelerar la sustanciación de las actuaciones, no rige la prejudicialidad en materia delictual judicial (prejudicialidad penal) con respecto a la resolución determinativa de oficio, a diferencia del art. 16 de la derogada ley 23.771 (p.692). Sin embargo, hay prejudicialidad judicial (penal) en cuanto a las sanciones administrativas ya que el artículo 20 de la LPT (Ley Penal Tributaria) impide a la autoridad administrativa aplicar las sanciones del tipo contravencional hasta que sea dictada la sentencia definitiva en sede penal. Para guardar coherencia entre el régimen de la LPT y el de la ley 11.683, así como de los ordenamientos provinciales y de la CABA, en este caso declara inaplicable lo normado por el art. 74 de esta ley y de normas análogas de las jurisdicciones locales (p. 698-699) (lo destacado es propio).

Es apropiado que el procedimiento de determinación de oficio sea previo –así como la resolución en sede administrativa de la impugnación de las actas de determinación de la deuda de los recursos de la seguridad social-, ya que en este caso no se puede aplicar el

principio del art. 1101 del Código Civil (Ley 340 ahora derogada) o del art. 1775 del Código Civil y Comercial (Ley 26.994 vigente), en razón de la naturaleza peculiar de la materia tributaria y de la seguridad social (p.693) (lo destacado es propio).

En cambio, la autora expresa que si la sentencia penal es posterior a la civil, se aplican las disposiciones del art. 1780 del Código Civil y Comercial que consagran el principio general de inmutabilidad de la decisión civil anterior, con las excepciones allí previstas que permiten la revisión de la sentencia civil, a petición de parte interesada.

Por su parte, Robiglio (2017), luego de analizar las sentencias del Máximo Tribunal en los precedentes “Procesamiento Industrial Laminados Argentinos Residuales S.A.” del 17/03/2009, “Organización Brandsen” del 29/11/2009 y “Prosper” del 10/03/2015 –todos con sentencia penal previa al momento en que la cuestión tributaria estuvo en condiciones de resolverse-, advirtió que la interpretación común en los mismos –sintéticamente- fue que la causa fiscal debe subordinarse a la penal para evitar contradicciones y garantizar la seguridad jurídica, como premisa principal. Dicha interpretación de nuestro Tribunal Címero estaría en línea con las reglas generales que rigen la relación entre las acciones civil y penal de nuestro Código Civil y Comercial donde, en principio, prevalece la decisión recaída sobre los hechos en sede penal (pp. 16-22).

4.3 Separación de vías que tramitan en paralelo

En los sistemas de separación de vías, los conflictos tributario y penal se sustancian en forma paralela, según los respectivos ordenamientos jurídicos.

En ese sentido, la Administración Tributaria cuando advierte la posible comisión del delito fiscal, formula en forma inmediata la denuncia penal y sigue simultáneamente el trámite tendiente al cobro de la deuda.

Este sistema de separación de vías, en su más pura expresión, implica un paralelismo absoluto sin conexión entre los procesos administrativo y penal. Busca la inmediatez tanto en la investigación y juzgamiento del delito fiscal como en la determinación y percepción de la renta fiscal supuestamente evadida. Asimismo, se respeta el principio de especialidad, dado que lo decidido en el proceso penal es impermeable a lo que resulte del procedimiento administrativo.

Respecto de las críticas a este modelo se menciona que a nivel procesal puede cuestionarse que tramiten por separado asuntos que presentan elementos sustantivos en común, como es la necesaria determinación de la existencia de la obligación tributaria que emerge del supuesto delito fiscal. En otras palabras, tanto la jurisdicción tributaria como penal deberán conocer en lo atinente a la materia fiscal involucrada; aunque el juez penal solo a los efectos del encuadramiento de la conducta en el tipo penal descrito en la norma represiva.

Asimismo, se critica que dicho sistema procesal institucionaliza el escándalo jurídico o *strepitus fori*, lo que implica el riesgo latente y concreto de que se dicten sentencias contradictorias sobre la misma cuestión debatida.

No obstante, como menciona Fridenberg (2012b), “encontramos varios ejemplos de sistemas de separación de vías en el derecho comparado vigente, pudiendo afirmar que son los más difundidos en la actualidad” (p.66).

Por lo expuesto, va de suyo que este sistema de paralelismo de vías absoluto plantea los inconvenientes propios de la presente intervención, con lo cual debe descartarse como modelo de implementación.

4.4 Sistemas de separación de vías “matizado”

Como se dijo anteriormente, nuestro sistema penal ofrece cierto matiz a la separación de vías, que se introduce recién cuando se haya dictado el acto administrativo de determinación de deuda o se haya resuelto en sede administrativa la impugnación de las actas de determinación de la deuda de los recursos de la seguridad social y dichos actos son recurridos por el contribuyente. Este sistema ha sido calificado por algunos autores como de prejudicialidad administrativa, relativa o impura.

El actual artículo 20 del mismo plexo legal expresa:

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

Las críticas a este sistema ya han sido apuntadas y la principal es la posibilidad sistémica de que ambas jurisdicciones –administrativa y penal- llamadas a debatir se expidan en sentido contrario sobre la existencia y/o cuantificación de la obligación tributaria, en el marco de su respectiva competencia.

Esta situación es fuertemente rechazada por parte de la doctrina, por considerarla violatoria del principio de seguridad jurídica. Al respecto Fridenberg (2012b) investigando la legislación comparada en España, expresa que el Tribunal Constitucional español en jurisprudencia constante ha dicho: “Unos mismos hechos no pueden existir y dejar de existir para los órganos del Estado³⁶” (p.72).

En ese sentido, se han propuesto mecanismos orientados a la implementación de un sistema de separación de vías “matizado”, involucrando cierta coordinación entre los expedientes -administrativo y penal- y aplicando algunas reglas lógicas de la prejudicialidad.

Así, se ha propuesto la coordinación mediante la prevalencia de la resolución primigenia, es decir de la jurisdicción que se expide con anterioridad. Su implementación normativa evitaría soluciones asimétricas entre las distintas sedes llamadas a intervenir en el conflicto.

Siendo así, corresponde analizar los alcances de la sentencia penal en el expediente tributario y luego los efectos inversos:

4.4.1 Incidencia tributaria de la sentencia penal

En primer lugar intentaremos establecer los alcances de la sentencia penal, en tanto se pronuncia acerca de la cuestión tributaria, con anterioridad a que se expida el juez del impuesto.

En este sentido, la resolución del juez penal hará cosa juzgada exclusivamente en cuanto a la materialidad de los hechos declarados como probados, sin extender su alcance al encuadre jurídico-tributario de los mismos. Esto deja a salvo la competencia del juez natural del impuesto, a los fines de aplicar la norma sustantiva tributaria a los mismos hechos probados en el expediente penal.

Es decir, que en este sistema de coordinación, igualmente podría darse la situación no deseada del *strepitus fori* por sentencias contradictorias de las sedes administrativa y penal,

³⁶ Tribunal Constitucional español, sentencia 77/1983, del 3 de octubre, entre otras.

en relación con la cuestión tributaria del conflicto. No así, respecto del encuadre sancionatorio, el cual tendría efecto vinculante para el juez del impuesto.

En la misma línea de razonamiento se expresa Fridenberg (2012b):

Adelantamos nuestra opinión en cuanto a que la eventual homogeneidad de las resoluciones –penales y administrativas- solo puede reclamarse con relación a la resolución de los hechos” (p.74). La resolución judicial en materia penal otorga seguridad jurídica desde los principios fundamentales que prohíben la múltiple persecución penal, garantizando al ciudadano su liberación de cualquier consecuencia en la faz represiva. Sin embargo, no hallamos que la posterior resolución jurisdiccional en materia tributaria, contraria a los fundamentos de derecho extrapenal (tributarios) vertidos por el juez penal, afecte en sí mismo derechos y garantías constitucionales (p.75).

Ya mencionamos con anterioridad en este trabajo, la jurisprudencia nacional en la que para evitar dicho escándalo jurídico por el dictado de sentencias contradictorias, el juez del impuesto consideró prudente esperar al dictado de la sentencia penal para expedirse y cuando lo hizo adoptó como vinculantes los hechos declarados como probados en la resolución penal previa, tanto en lo que respecta a la cuestión tributaria como sancionatoria. No obstante, también se mencionó que con el actual *Régimen Penal Tributario*, el juez del impuesto no debe esperar el dictado de la sentencia penal y por consiguiente se admite la posibilidad latente del dictado de sentencias contradictorias.

Asimismo, también mencionamos la jurisprudencia nacional que contrariamente a lo reseñado en el párrafo anterior, concluyó que la sentencia penal no hace cosa juzgada respecto del encuadre jurídico-tributario de la cuestión traída a debate, y es más, carece de influencia respecto de la aplicación de sanciones en el ámbito administrativo. Y en el hipotético caso extremo que la sentencia penal sea condenatoria y luego la sentencia tributaria establezca que no se configuró el delito, cabe el remedio procesal de revisión y anulación de la sentencia del juez penal (art. 479, inciso 4°, del CPPN³⁷). A mayor abundamiento, podemos agregar la doctrina aun vigente de la Sala A del TFN en autos “Compañía de Radiocomunicaciones Móviles S.A.” del 03/09/1996 durante la vigencia de la derogada Ley Penal Tributaria N° 23.771 que determinó:

³⁷ Actual Artículo 318 inciso d) del CPPN - Ley 27.063 (B.O. 10/12/2014).

Que la doctrina transcripta ayuda a la interpretación de la expresión “materialidad de los hechos” del artículo 16 de la ley 23.771 –actual artículo 20 del *Régimen Penal Tributario*-, excluyéndose de ella todo tipo de valoración jurídica...Que de no ser así, y que como consecuencia de un análisis en sede penal relativos a la existencia o no de hecho imponible, como se hiciera en este caso, se llegaría a la conclusión que la extensión de la cosa juzgada se amplía transformándose en un condicionante sobre la aplicación o no del gravamen, que reduciría la actuación de los organismos competentes a un mero acto liquidatorio en el primer supuesto o una abstención total en el segundo.

Fridenberg (2012b) referencia a Vicente Oscar Díaz³⁸ quien criticó esta decisión señalando que “cuando la sentencia del juez penal determina la inexistencia de hecho imponible tal decisión vincula a otro estamento jurisdiccional administrativo e impide que este último diga lo contrario, salvo que se quiera institucionalizar el escándalo jurídico” (p.78). Lamentablemente, nuestro ordenamiento penal tributario no recogió esta recomendación del Dr. Díaz.

Con el mismo temperamento se expidió la Sala A del mismo Tribunal en el precedente “Eurnekian” del 27/09/2010 que se refirió al efecto de la sentencia penal en sede tributaria:

A juicio de quienes suscriben, una recta interpretación del art. 16 de la ley 23.771 como del vigente art. 20 de la ley 24.769, es la de esclarecer un claro deslinde entre las atribuciones de la justicia penal, la administrativa y la contencioso administrativa. En efecto, es competencia exclusiva de la justicia penal el decidir si hubo o no delito en orden a las figuras establecidas en la Ley Penal Tributaria, lo que equivale a decir que en dicha sede solo se indaga sobre la posible comisión de un ilícito dentro de ese marco represivo, ya que la competencia para determinar el encuadre fiscal solo es competencia del organismo recaudador, de este Tribunal Fiscal de la Nación y, en su caso, de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal...el efecto de la cosa juzgada en sede penal abarca las cuestiones fácticas, permitiendo, en forma absolutamente válida, la revisión de las cuestiones de derecho, las que quedan excluidas del legal acatamiento de los juzgadores administrativos y contenciosos... Dicha idea marco conlleva a la necesaria conclusión que resulta impensable pretender que el TFN y, también, en su oportunidad, la Cámara en lo Contencioso Administrativo Federal, acaten pasivamente lo decidido respecto de la valoración jurídica atinente al

³⁸ Díaz, Vicente O.: Escándalo jurídico de una sentencia del tribunal fiscal singular doctrina de la Sala A: repudio al non bis in idem. PET, N° 118, 1996.

acaecimiento del hecho imponible o a aspectos que hacen a la determinación impositiva del gravamen en sede penal. De suyo que el juez penal está facultado y debe analizar el hecho imponible del presunto delito investigado, más ello no puede hacer pensar que su opinión y su propio encuadre normativo deban tener efecto vinculante para la sede contencioso-administrativa. Sostener esto supondría el menoscabo de las funciones jurisdiccionales de este Tribunal e, incluso, de su Alzada judicial, la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal. Es claro en consecuencia que una posición contraria a la expuesta implicaría tanto como desconocer la autoridad interpretativa –independiente e imparcial- de esta institución cincuentenaria en materia tributaria.

Por lo expuesto, este sistema de separación de vías coordinadas, si bien dejaría a salvo la garantía del *non bis in idem* y la seguridad jurídica, respecto de la cuestión sancionatoria, evitando el dictado de sentencias contradictorias en ese aspecto, no impide el *strepitus fori* en relación con la cuestión tributaria incluida en el conflicto. Por dicha razón, se debe descartar también como solución completa al problema que ocasiona la doble instancia procesal en trato.

4.4.2 Incidencia penal de la sentencia tributaria

Analizaremos ahora la situación inversa, es decir la incidencia de la sentencia tributaria firme, en la resolución penal que se dicta con posterioridad, en sistemas de paralelismo de vías procesales tributaria y penal.

En primer lugar, la decisión administrativa previa que confirma la liquidación fiscal solo tendría implicancias probatorias en sede penal y no vinculante. Es decir que lo actuado en sede administrativa será sometido al proceso de contradicción en sede penal, bajo la protección de los principios y garantías que el mismo otorga. Asimismo, en la justicia penal se definirán otros elementos objetivos y subjetivos necesarios para la tipificación del delito fiscal.

Aun cuando no sea deseable, la existencia de sentencias contradictorias no implica necesariamente la afectación de un derecho constitucional. Esto es así debido a los distintos órdenes jurisdiccionales que intervienen en los diferentes procesos –administrativo y penal-, que actúan de acuerdo con las reglas que rigen sus respectivas competencias.

En el caso opuesto, cabe referirse también a la eventual sentencia tributaria firme que revoque -total o parcialmente- el acto administrativo, de tal forma que no se determine impuesto o el mismo no supere la condición objetiva de punibilidad o, alternativamente, pase de una evasión agravada a una evasión simple. La cuestión no es menor, dado que se encuentra en juego la libertad personal.

En ese contexto, así como en el apartado anterior se planteó como hipótesis la posible existencia de contradicción entre las sentencias de los distintos fueros llamados a intervenir, con las salidas apuntadas, aquí la solución del conflicto debe ser distinta.

En efecto, el juez penal no podría desconocer una sentencia tributaria firme que rechaza la existencia de uno de los elementos constitutivos del ilícito que se imputa –o lo ubica por debajo de la condición objetiva de punibilidad o en un grado que excluya la pena privativa de la libertad personal-, en razón que ha sido determinado por el juez natural del impuesto. Siendo así el juez penal se encontrará vinculado a ese pronunciamiento.

No obstante lo comentado, en sentido contrario se expidió la Sala B de la Cámara penal económica (CNAPE) en el precedente “Adanti Solazzi” del 23/08/2011 donde se dijo:

La circunstancia que el Tribunal Fiscal de la Nación haya revocado una resolución del fisco por la cual se impugnó la declaración jurada correspondiente y se determinó de oficio la obligación impositiva del contribuyente no determina, por sí misma, la inexistencia del hecho ilícito investigado en la causa penal; esto, sin perjuicio del valor que pueda tener para la causa penal la sentencia del Tribunal Fiscal y las pruebas incorporadas al expediente en que aquella fue dictada.

En su pronunciamiento, la Cámara penal económica confirmó el rechazo del incidente de excepción de falta de acción por inexistencia de delito planteado por el contribuyente, bajo el entendimiento que la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación no resultaba vinculante para la justicia penal.

En materia concursal, cabe mencionar el renombrado caso “Müller” en que Casación penal confirmó la sentencia condenatoria dictada por el Tribunal Federal Criminal Oral de la Provincia de Santa Fe, a pesar que el contribuyente acreditó en el juicio que la Cámara Nacional de Apelaciones en lo comercial había rechazado la acción de revisión interpuesta por la AFIP en relación con los tributos y períodos fiscales que habían originado la denuncia. El argumento principal de la sentencia penal fue:

La sentencia firme, desestimatoria del crédito por impuesto y deudas previsionales dictada por el juez del concurso, no hace cosa juzgada en sede penal tanto por lo que dispone el citado Código Civil (art. 1105), cuando porque el proceso concursal y los efectos de la sentencia del fuero comercial tienen un objeto distinto del que es propio del proceso penal en materia tributaria, toda vez que el hecho imponible como presupuesto del hecho punible puede acreditarse en sede penal.

Cabe aclarar que parte de la doctrina discrepa con esas conclusiones, por entender que parte de premisas equivocadas, tanto en lo relativo a la aplicación de las normas aplicables como en su interpretación.

Más allá de los ejemplos citados, habitualmente es anterior la resolución del proceso penal, razón por la cual no abundan precedentes en la materia.

Por lo expuesto, este sistema de coordinación de vías donde se dicta primero la resolución firme del juez del impuesto (de los recursos de la seguridad social o concursal, en su caso), tampoco resuelve el problema de la posible contradicción entre las sentencias de los distintos órganos intervinientes en el conflicto, objeto de la presente intervención.

Corresponde entonces indagar sobre las implicancias de la última alternativa, de unificación de vías procesales tributaria y penal. Tema que se abordará en el próximo punto.

4.5 Unificación de vías procesales

El sistema de unidad o de unificación de vías procesales implica la asignación de competencia y jurisdicción absoluta al mismo órgano decisor, sobre ambas materias, tributaria y penal.

El mismo juez es quien debe aplicar las normas tributarias y penales sustantivas con competencia plena para resolver los conflictos, tanto de la determinación tributaria como de sus consecuencias penales.

En ese contexto, el juez penal desplaza a los órganos jurisdiccionales –administrativo y contencioso- originariamente competentes en materia tributaria.

En algunos ordenamientos comparados como en España, esta competencia integral del juez penal se limitaba solamente a supuestos de arribo a sentencias condenatorias, pero no así a resoluciones remisorias en dicha sede. En efecto, como ya se explicó en el presente trabajo, hasta la modificación del Código Penal español por la Ley Orgánica 7/2012 y la reforma de la

ley procedimental tributaria (Ley General Tributaria LGT 58/2003) por la Ley 34/2015, en caso de denuncia penal tributaria, se paralizaba el procedimiento administrativo de reclamo del impuesto y aplicación de sanciones administrativas hasta el dictado de la sentencia penal definitiva. En caso de ser ésta condenatoria, dicha sentencia penal firme hacía cosa juzgada en materia tributaria y sancionatoria. Es decir que en tales casos se otorgaba competencia al juez penal para decidir sobre la determinación tributaria, además de la cuestión sancionatoria del delito fiscal, inhibiendo a la Administración Tributaria para aplicar sanciones en ese ámbito.

Nuestro Código Procesal Penal³⁹ se aparta de dicha solución y dispone en su artículo 274: “En el caso en que la acción civil haya sido ejercida, la sentencia absolutoria o condenatoria (en sede penal) considerará su procedencia, establecerá la reparación de los daños y perjuicios causados o la indemnización” (lo destacado me pertenece).

Como ventajas de este sistema de integración se mencionan que se optimizan los tiempos procesales. En efecto, la sentencia penal comprenderá también la resolución sobre la cuestión tributaria. Ello conllevaría al cumplimiento oportuno de los objetivos que buscan los respectivos ordenamientos jurídicos –tributario y penal-, esto es la recaudación oportuna de la renta fiscal como así también la aplicación, en su caso, de las sanciones penales por evasión tributaria y/o previsional, los cuales no se encontrarían en crisis. En resumen, la aplicación de este sistema excluye la posibilidad del dictado de sentencias contradictorias.

Al respecto, en la doctrina comparada en España, Silva Sánchez (2001), nos ilustra:

Este sistema de acumulación de pretensiones (penal y civil) en el mismo procedimiento (penal) no solo no se halla en crisis, sino que, por lo que parece, incluso se propone desde instancias internacionales como modelo de política jurídica para los países que tradicionalmente han carecido de él. Sin embargo, tampoco puede ocultarse que la referida acumulación nunca ha estado exenta de problemas terminológicos, de fundamentación y, por esto último, también de aplicación práctica (p.2).

Por su parte, en la doctrina nacional, Fridenberg (2012b) señala: “En efecto, la falta de difusión de esta tipología de integración jurisdiccional en nuestra materia encuentra explicación en razones de distinta índole, entre las que deben destacarse, entre otras: aspectos corporativos, burocráticos, organizativos, y de incumbencias profesionales” (p.57).

³⁹ Artículo 274 CPPN LEY 27.063 (B.O. 10/12/2014). El anterior CPPN Ley 23.984 establecía en su artículo 16: “La absolución del procesado no impedirá al tribunal penal pronunciarse sobre la acción civil, en la sentencia.”

En las **IV Jornadas de Derecho Penal Tributario** organizadas por la Asociación Argentina de Estudios Fiscales del 20 al 22 de octubre de 2009 se concluyó⁴⁰:

Que tal como se encuentran actualmente estructurados el procedimiento administrativo y penal tributario, encontramos una grave colisión de normas procesales que podrían derivar en valoraciones distintas respecto de los hechos discutidos, y por ende, en sentencias contradictorias, lo que requiere una necesaria reforma legislativa al respecto, ya sea estableciendo la **prejudicialidad penal o la creación de un proceso único posterior a la resolución determinativa de oficio** (lo destacado es propio).

Sin perjuicio de ello, y a los efectos de dar una solución actual a dicha problemática, se adhiere a la postura asumida por la justicia contencioso administrativo federal a través de sus sentencias, consistente en la aceptación por parte de ésta y del Tribunal Fiscal de la Nación respecto de la materialidad de los hechos probados en sede penal con entidad de cosa juzgada (p.323).

Bertazza, Díaz Ortíz y Marconi (2012), en el ámbito del **11° Simposio sobre Legislación Tributaria Argentina** llevado a cabo en el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, del 23 al 25 de septiembre de 2009, recomiendan como opción innovadora la **unificación de procesos en un solo órgano judicial**, donde se ventilen todos los temas, tanto principales como conexos (lo destacado es propio). Los prestigiosos autores así lo expresan:

En efecto, producida la determinación de oficio o establecida la existencia de deuda y habiéndose superado el límite legal para la persecución penal, todo deberá ventilarse ante un solo órgano jurisdiccional, donde tanto el Fisco ejercerá su acción, reclamando la prisión, como la deuda, con más las accesorias de multa o inhabilitación que se pueden aplicar a los ilícitos tributarios o previsionales.

Por lo tanto, esos Jueces de Competencia tributaria múltiple, deberán ser aptos, para determinar la deuda y la consecuencia penal, evitando todos y cada uno de los problemas que hemos enumerado.

Continúan los mismos autores:

⁴⁰ Conclusiones incluidas en V Jornadas de Derecho Penal Tributario (2010). Argentina, Buenos Aires: Errepar.

Puede aducirse que es muy complejo ser especialista en esos dos aspectos, sin embargo, la experiencia de estos años de aplicación de ambas ramas del derecho nos han ido preparando a todos en ambas especialidades... En este sentido la interdisciplina entre la especialidad tributaria, económica y jurídica es fundamental (p.434).

Los autores concluyen que: “es cuestión de pensar, y aceptar el desafío, porque los retoques a lo existente, solo llevará a más y nuevos problemas insolubles (p.435).

Si bien la aplicación del derecho exige cada vez una especialización más profunda y eso justifica la división de competencias en razón de grado, también es cierto que en nuestra materia específica penal tributaria, el juez penal a los efectos de encuadrar la conducta típica en la norma represiva, debe determinar previamente la cuota defraudada en forma precisa, conociendo para ello las normas sustantivas tributarias.

Más cercano en el tiempo, el **Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (CPCECABA)** ha tenido oportunidad de expedirse sobre el tema en sus “**Bases y lineamientos generales para una futura reforma tributaria**” (2015). Dicho trabajo tuvo su primera versión a fines de 2011 y otra actualizada a fines de 2015 y en ambos se comenzó la tarea con “un análisis del diagnóstico del sistema tributario argentino, en el que se destacó una alta presión fiscal, casi al límite de la tolerancia, un sistema inequitativo y regresivo, con impuestos distorsivos y poco competitivos” (p.12). La situación diagnosticada no había cambiado –sino tal vez se agudizó- desde la primera a la segunda versión del trabajo. “De tal manera se trabajó con el objetivo de dotar al sistema de mayor equidad, racionalidad y progresividad en el marco de una política de desarrollo, crecimiento y distribución del ingreso, cuidando de no afectar la recaudación fiscal” (p.12). Así, se ha llegado a una serie de bases y lineamientos generales con un enfoque integral, pues se contempló el régimen tributario a nivel nacional, provincial y municipal, incluyendo el régimen aduanero y de los recursos de la seguridad social, como también los aspectos procedimentales, recursivos y sancionatorios.

En relación con el tema en estudio, en dicho trabajo se concluyó:

Entendemos necesario, para evitar el *strepitus fori*, **establecer sólo una vía de juzgamiento, en este caso centralizada en la Justicia Penal Tributaria o Federal**, quien también deberá expedirse sobre la existencia del tributo. Por ello, si la AFIP considera que puede existir un delito (de los tipificados, respetando el principio de

intervención penal mínima y para casos realmente graves), e impulsa la vía penal, será en ella donde también se discutirá la existencia de un tributo abonado en defecto. Únicamente para estos especiales casos, no resultará aplicable el procedimiento de determinación de oficio dispuesto por el artículo 17 de la Ley 11.683, que será reemplazado por la liquidación realizada por el fiscal, ni será competente el Tribunal Fiscal de la Nación, ya que quien ejercerá el control sobre la liquidación formulada será el juez penal (p.545) (lo destacado es propio).

En cuanto a la objeción de la implementación de este mecanismo propuesto por la especialización requerida en la materia tributaria, expresa este prestigioso Consejo Profesional en que no es válido ese argumento, dado que el juez penal debe analizar el tipo objetivo de la conducta reprochable, lo cual implica indagar en la cuestión de derecho tributario. Además, el Cuerpo de Peritos Contadores Oficiales, como auxiliares de la justicia, tienen los conocimientos y *expertise*⁴¹ necesarios para colaborar con el juez penal en la determinación del tributo presuntamente evadido.

Se concluye finalmente en que el esquema propuesto respeta la garantía de no autoincriminación forzada del contribuyente, al no encontrarse obligado a aportar información que lo incrimina a un inspector fiscal, so pena de aplicarle las sanciones pecuniarias del artículo 39 de la Ley 11.683; y habiendo una sola determinación tributaria, realizada por el agente fiscal y controlada por el juez natural, con la posibilidad del imputado de intervenir en el proceso, se garantiza el debido proceso adjetivo, el derecho de defensa y no hay posibilidad del dictado de sentencias contradictorias. Posteriormente, quedaría a salvo la posibilidad del imputado de entablar recursos de apelación en la Alzada, garantizándose así el doble control judicial.

En el mismo documento, se recomendó la incorporación del régimen penal tributario al Código Penal, a cuyo efecto se remite al derecho comparado y, en especial, a la tipificación adoptada en el Código Penal Español. En ese sentido, se analizó el Anteproyecto del Nuevo Código Penal, que incorpora los delitos fiscales en el Título IX denominado “Delitos contra la Hacienda Pública”, en los artículos 180 y subsiguientes del nuevo texto proyectado. Si bien el análisis de dicho Anteproyecto excede el alcance del presente trabajo, cabe remarcar que este documento lo critica dado que no se estaría cumpliendo con su objetivo de reordenar la

⁴¹ Pericia, conocimiento, experiencia. Traducido de: <https://www.collinsdictionary.com/es/>

normativa penal tributaria, a efectos de simplificarla y dotarla de una mejor técnica legislativa, sin alterar el alcance prohibitivo de los tipos vigentes.

Volviendo al tema que nos ocupa, se coincide con las conclusiones de la destacada doctrina especializada que emana de los prestigiosos eventos académicos referenciados, en cuanto a que la alternativa de unificación de vías procesales ofrecería la mejor solución al problema objeto de la presente intervención. Somos conscientes en que no es un objetivo de fácil implementación, pero no por ello imposible de realizar si se tomara la decisión política necesaria y coordinada en los tres estamentos de nuestra República.

No obstante lo comentado, como bien expresa Semachowicz (2012): “desde los distintos ámbitos académicos se ha propiciado la reforma del artículo 20 de la ley 24.769 ofreciendo distintas alternativas para evitar el escándalo jurídico, conceptos que los legisladores no han considerado en la presente reforma” (p.102). Si bien Semachowicz se refiere, a la fecha de su opinión, a la reforma introducida en la Ley 24.769 por la Ley 26.735 –ahora derogadas-, son válidos los comentarios para esta última reforma de la Ley 27.430, que tampoco recogió las recomendaciones que menciona el prestigioso autor.

Finalmente, en base al diagnóstico y propuesta de intervención desarrollados, estamos en condiciones de arribar en el próximo capítulo a las conclusiones finales del presente trabajo, como así también al planteamiento de otros interrogantes y algunas propuestas para futuras investigaciones.

CAPÍTULO 5

CONCLUSIONES

Como se advierte a través del desarrollo de la presente intervención, el problema del potencial dictado de sentencias contradictorias que surge del paralelismo de vías procesales – administrativa y penal- en los conflictos de evasión tributaria y de los recursos de la seguridad social, fue motivo de numerosos precedentes jurisprudenciales en los que se analizaron los efectos de lo resuelto en una sede respecto de la otra.

Asimismo, es abundante la opinión de calificada doctrina –nacional y comparada- sobre el asunto, a veces discordante respecto de la interpretación de las normas jurídicas en juego y sobre las posibles alternativas de solución. Los prestigiosos eventos académicos referenciados donde se abordó el tema dan cuenta de la importancia de dicha problemática, aun no resuelta.

Siendo así, podemos afirmar entonces que la posibilidad latente del dictado de sentencias contradictorias que permite nuestro actual *Régimen Penal Tributario* es uno de los temas de mayor actualidad en los tribunales de nuestro país, como así también en la legislación comparada donde se adoptó un sistema similar de paralelismo de vías procesales en los conflictos de evasión tributaria y previsional, como es el caso de España.

Los dos subsistemas jurídicos que se analizaron en este trabajo –Ley 11.683 y Ley 27.430 Título IX- tutelan bienes jurídicos. A partir del análisis de la jurisprudencia y la doctrina más destacada, surge que la Ley 11.683 de Procedimiento Tributario protege la Administración Tributaria y de los Recursos de la Seguridad Social, la Renta Fiscal y el Mercado. Por su parte, la Ley Penal Tributaria y Previsional protege la Hacienda Pública en su sentido dinámico: por el lado de los recursos y de los gastos y las Rentas de la Seguridad Social.

En cuanto a la naturaleza jurídica de la determinación administrativa de la deuda efectuada por el organismo fiscal antes de la denuncia penal, la doctrina mayoritaria coincide en que no es una cuestión prejudicial ni un presupuesto de procedibilidad para los funcionarios del Organismo de Recaudación. Ello es así pues la denuncia, en nuestro régimen penal procesal federal vigente, no es determinante de la acción penal y con ella únicamente se da intervención al agente fiscal, quien tiene expresamente conferida la titularidad de su ejercicio.

Asimismo, hay que considerar que el importe que arroja la determinación administrativa no siempre es el monto evadido. A efectos penales, se debe efectuar un desdoblamiento de los ajustes practicados por la fiscalización, según sean “ajustes técnicos” que no evidencian fraudes tributarios o “ajustes defraudatorios” que sí lo hacen. En ese sentido, hay que recalcular el monto “evadido”, teniéndose sólo en cuenta los ajustes defraudatorios.

Además, se debe tener en cuenta que los métodos del procedimiento administrativo difieren notablemente de los que informan el proceso penal, dado que el primero suele basarse sobre presunciones y aun auténticas ficciones, que no pueden ser aplicadas en el proceso penal. Siendo así, en el proceso penal se intentará diferenciar el *hecho imponible* del cual aflora obligaciones no ingresadas al fisco, del *hecho punible* que configura el elemento objetivo requerido por el ordenamiento penal tributario.

En este punto, cabe destacar que sólo la *conducta dolosa* tendrá consecuencias penales. Es decir que el delito tributario reprochable penalmente será aquella acción típica, antijurídica y culpable que pueda imputarse a los autores y, en su caso, partícipes del mismo. Es decir que deben configurarse tanto los elementos objetivos como subjetivos que describe el tipo penal tributario. En ese sentido, el *Régimen Penal Tributario* no prevé *delitos culposos*. Además, el dolo no se presume, hay que demostrarlo y corresponde hacerlo por quien acusa, con todas las implicancias que acarrea el principio probatorio en sede penal, para llegar a la verdad real.

La garantía del “*non bis in ídem*” (en su acepción latina) o “*ne bis in idem*” (en su expresión sajona) se vincula con la prohibición de la doble persecución penal – o doble juzgamiento-. Sintéticamente, podría expresarse ese principio en que nadie puede ser sometido a proceso más de una vez por el mismo hecho. Esta garantía se encuentra incluida dentro de nuestra Constitución Nacional -a partir de su última reforma de 1994- en el artículo 75 inciso 22, que incorporó determinados Tratados Internacionales de Derechos Humanos, con jerarquía constitucional, que enuncian el principio.

Cabe aclarar que la doctrina especializada es conteste en cuanto a que la comisión de un mismo hecho ilícito puede ser alcanzada por múltiples sanciones, como ocurre con todos los delitos para los que el Código Penal prevé dos o más clases de penas o aquellos casos de concurso ideal donde el mismo hecho ilícito es alcanzado por dos o más sanciones incluidas en distintos plexos legales.

Al respecto, se señaló que, en principio, no está prohibida la conminación de penas a un único hecho; lo que el principio proscribía es la imposición simultánea o sucesiva, de penas o sanciones en dos o más procesos judiciales y/o administrativos.

Hay consenso en la doctrina especializada respecto de los tres elementos, requisitos o identidades que deben configurarse en forma simultánea para que se vulnere la garantía del *non bis in idem*: 1) identidad de personas (*eadem personae*), 2) identidad de objeto (*eadem re*) e 3) identidad de causa de persecución (*eadem causa pretendi*). La doctrina española suele denominar a este tercer elemento “fundamento”. No obstante, dicha doctrina no es pacífica respecto de la caracterización de este último elemento. Una parte sostiene que este elemento se refiere al propósito de la norma represiva –considerando tanto la ley 11.683 como la ley 27.430 Título IX-, su fundamentación, la *ratio legis*, que se traduce en **la protección de bienes jurídicos**, externos a la norma y de existencia anterior a ella, y es lo único que puede justificar la reprimenda en un derecho penal liberal. Mientras que otra parte de la biblioteca considera que este tercer elemento se refiere a **la naturaleza administrativa o penal de la sanción a aplicar**, donde el tribunal penal carece de la competencia para aplicar las sanciones que son del resorte exclusivo de la jurisdicción administrativa.

La cuestión no es menor, dado que de la definición que se adopte, dependerá si en el caso concreto de la doble vía jurisdiccional –administrativa y penal- para la aplicación de sanciones de dos ordenamientos distintos –de la Ley 11.683 y de la Ley 27.430-, se conculca o no dicha garantía constitucional.

Por nuestra parte, considerando la doctrina mayoritaria y la legislación comparada en España, adoptamos la posición que considera que el tercer elemento a considerar para la prueba de vulneración de la garantía constitucional del *non bis in idem*, es la que entiende que ambos regímenes sancionatorios protegen los mismos bienes jurídicos y, en consecuencia, al aplicarlos en dos procesos distintos, a la misma persona y por los mismos hechos materiales, se estaría violando la garantía constitucional.

En relación con la responsabilidad penal de las personas jurídicas, si bien su tratamiento excede la presente intervención, entendemos que debe aplicarse la doctrina penal “*societas delinquere non potest*” (la sociedad no puede delinquir). Una decisión en contrario implicaría una distorsión del principio de la personalidad de la pena, de raigambre constitucional en materia penal tributaria (CSJN, “Parafina del Plata”, 02/09/1968). Entendemos que la

necesaria presencia del elemento subjetivo del tipo penal, no podría estar representada por la “psiquis” de la entidad jurídica, impidiendo configurarse entonces el íntegro examen del principio de culpabilidad, dado que dicho ente jurídico no puede motivarse para cumplir una norma, ni tampoco para violarla.

La experiencia del derecho comparado advierte que la liquidación de la deuda tributaria y el proceso penal tributario pueden vincularse de acuerdo con cuatro modelos alternativos: prejudicialidad penal, prejudicialidad tributaria, separación de vías o unificación de jurisdicciones. No obstante lo comentado, entendemos que los criterios de prejudicialidad penal y tributaria podemos incluirlos dentro de la alternativa de separación de vías procesales, en tanto una vía –penal o tributaria- precede a la otra o se sustancian en paralelo, pero en cualquier caso tramitan en forma separada.

La doctrina especializada señala que revisando el derecho comparado vigente, se puede afirmar que los sistemas de separación de vías son los más difundidos en la actualidad. Esto es porque con dicho modelo queda garantizada la recaudación tributaria por un lado y la persecución penal por el otro, en forma simultánea o con algún grado de coordinación, mediante la aplicación de las reglas del instituto de la prejudicialidad.

Nuestro sistema penal ofrece cierto matiz a la separación de vías, que se introduce recién cuando se haya dictado el acto administrativo de determinación de deuda o se haya resuelto en sede administrativa la impugnación de las actas de determinación de la deuda de los recursos de la seguridad social y dichos actos son recurridos por el contribuyente. Este sistema ha sido calificado por algunos autores como de prejudicialidad administrativa, impura, impropia, relativa o parcial. En la doctrina española se enuncia como prejudicialidad tributaria “no devolutiva”.

En materia infraccional nuestro *Régimen Penal Tributario* adopta el sistema de prejudicialidad penal, mientras que en el aspecto tributario del conflicto rige un sistema de paralelismo de vías procesales independientes. Siendo así, esta doble jurisdicción, con competencia superpuesta en lo atinente a la existencia y cuantía del hecho imponible, da lugar a la posibilidad sistémica del *streptus fori* o escándalo jurídico (en España la “doble verdad”), por la potencialidad latente del dictado de sentencias contradictorias en los distintos fueros llamados a intervenir –administrativo, contencioso-administrativo y penal tributario-. En dicho contexto, encontramos dos únicas alternativas de solución: aceptación de la

posibilidad sistémica de sentencias contradictorias; o su rechazo, y búsqueda de soluciones superadoras.

En la legislación comparada en España, a partir de la última reforma del Código Penal por Ley Orgánica 7/2012 y de la Ley General Tributaria por la Ley 34/2015, se adoptó un paralelismo de vías procesales -administrativo y penal- en las causas por delito fiscal contra la Hacienda Pública, similar al que encontramos en nuestro ordenamiento, con la salvedad que se practicarán dos liquidaciones en sede administrativa, una vinculada a la existencia de delito fiscal, que deviene irrecurrible en vía administrativa y contencioso-administrativa, y otra que no incluye elementos de defraudación y sí puede recurrirse. Del mismo modo que ocurre en nuestra legislación, la Administración Tributaria española podrá iniciar las acciones tendientes al cobro de la deuda tributaria mientras se lleve a cabo el proceso penal, salvo que el juez suspenda ese trámite en situaciones especialmente previstas, pero no podrá iniciar el procedimiento sancionatorio hasta que el mismo concluya. No obstante, a diferencia de lo que ocurre en nuestro país, en caso de sentencia condenatoria en sede penal no podrá imponerse sanción en sede administrativa por los mismos hechos y, por el contrario, en caso de no haberse apreciado la existencia de delito en sede penal, dicha Administración Tributaria iniciará o continuará sus actuaciones de acuerdo con los hechos que se hubieran considerado probados en el pronunciamiento penal.

En cuanto a los conflictos que pueden originarse en la aplicación del Régimen Penal Tributario vigente –o la Ley Penal Tributaria y Previsional como se denominó con la anterior Ley 24.769 y modificatorias-, los mismos han sido ejemplificados y advertidos a través de la jurisprudencia citada.

Al respecto, nuestro Máximo Tribunal tuvo la oportunidad de expedirse en la causa “Prosper Argentina S.A.” con sentencia del 10/03/2015. Si bien la Corte Suprema declara desierto el recurso ordinario de apelación, significa un importante precedente sobre la interpretación del artículo 20 de la Ley 24.769 –ahora reemplazada por la Ley 27.430 Título IX, pero con dicho artículo plenamente vigente-.

La trascendencia de este fallo radica en que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ratifica la doctrina sentada por la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal en las sentencias dictadas en situaciones similares, en el sentido de darle prioridad –en función del artículo 20 de la Ley 24.769- a lo resuelto en sede penal

respecto a los hechos probados de la causa, lo que debe ser respetado en sede administrativa **para establecer las obligaciones fiscales del sujeto.**

Como bien expresa la destacada doctrina que analizó este fallo, es cierto que la norma se refiere específicamente a la limitación de aplicar sanciones hasta que se dicte la sentencia definitiva en sede penal, y luego la autoridad administrativa deberá respetar las cuestiones de hecho en la aplicación de sanciones, sin referirse en momento alguno a la obligación de esa consideración para la exigencia del impuesto. Sin embargo, resulta impensable considerar que los efectos de la cosa juzgada de la sentencia penal queden limitados a la aplicación de sanciones y no tenga validez respecto de la determinación del impuesto, ya que ello implicaría que las conclusiones del juez al evaluar los hechos que pueden encuadrar el aspecto objetivo de la sanción no sean utilizados en la definición del hecho imponible. Esto podría implicar que, mientras para el Juez Penal puede no existir el parámetro objetivo de punibilidad por entender que no existe obligación tributaria, ello sea desconocido por la Administración asignando el nacimiento del hecho imponible para la misma situación fáctica. Es indudable que si ello fuera cierto generaría un escándalo jurídico.

Por ello, entonces, si la sentencia del juez penal se basa en cuestiones de hecho, no solo para la procedencia de la sanción sino también en la configuración del hecho imponible, el artículo 20 le da la prioridad a la sentencia en sede penal, por lo que los funcionarios fiscales deben aceptar lo que allí fue resuelto.

En este sentido, la resolución del juez penal hará cosa juzgada exclusivamente en cuanto a la materialidad de los hechos declarados como probados, sin extender su alcance al encuadre jurídico-tributario de los mismos. Esto deja a salvo la competencia del juez natural del impuesto, a los fines de aplicar la norma sustantiva tributaria a los mismos hechos probados en el expediente penal.

No obstante el pronunciamiento de nuestro Tribunal Címero comentado, remarcamos que el *Régimen Penal Tributario* adoptó el sistema del paralelismo de vías independientes y sin prejudicialidad alguna respecto de la cuestión tributaria, con lo cual no hay prelación establecida en referencia de quién debe expedirse sobre el asunto, si el juez del impuesto o el juez penal. No así en relación con el aspecto sancionatorio, donde se adoptó expresamente el criterio de prejudicialidad penal.

De acuerdo con el análisis efectuado de los cuatro modelos señalados, y tomando en consideración las recomendaciones de la destacada doctrina especializada que participó con sus documentos de trabajo en los eventos académicos de jerarquía que fueron citados, entendemos que el sistema de unificación de vías es el que soluciona el potencial conflicto del dictado de sentencias contradictorias –*strepitus fori*- en las controversias por evasión tributaria y previsional.

El sistema de unidad o de unificación de vías procesales implica la asignación de competencia y jurisdicción absoluta al mismo órgano decisor, sobre ambas materias, tributaria y penal, en este caso centralizada en la Justicia Penal Tributaria o Federal. El mismo juez es quien debe aplicar las normas tributarias y penales sustantivas con competencia plena para resolver los conflictos tanto de la determinación tributaria como de sus consecuencias penales.

Únicamente para estos especiales casos, no resultará aplicable el procedimiento de determinación de oficio dispuesto por el artículo 17 de la Ley 11.683, que será reemplazado por la liquidación realizada por el fiscal, ni será competente el Tribunal Fiscal de la Nación, ya que quien ejercerá el control sobre la liquidación formulada será el juez penal.

En cuanto a la objeción de la implementación de este mecanismo propuesto, por la especialización requerida en la materia tributaria, no es válido ese argumento, dado que el juez penal debe analizar el tipo objetivo de la conducta reprochable, lo cual implica indagar en la cuestión de derecho tributario. Además, el Cuerpo de Peritos Contadores Oficiales, como auxiliares de la justicia, tienen los conocimientos y *expertise* necesarios para colaborar con el juez penal en la determinación del tributo presuntamente evadido.

Además, el esquema propuesto respeta la garantía de no autoincriminación forzada del contribuyente, al no encontrarse obligado a aportar información que lo incrimina, a un inspector fiscal, so pena de aplicarle las sanciones pecuniarias del artículo 39 de la Ley 11.683; y habiendo una sola determinación tributaria, realizada por el agente fiscal y controlada por el juez natural, con la posibilidad del imputado de intervenir en el proceso, se garantiza el debido proceso adjetivo, el derecho de defensa y no hay posibilidad del dictado de sentencias contradictorias. Posteriormente, quedaría a salvo la posibilidad del imputado de entablar recursos de apelación en la alzada, garantizándose así el doble control judicial.

En este esquema, se desaconseja la aplicación de un régimen penal tributario en las haciendas provinciales y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

No obstante, somos conscientes de que en el corto plazo no es factible un cambio tan radical, con lo cual se propone su implementación en dos etapas.

En la primera, de corto plazo, sería conveniente realizar una reforma al *Régimen Penal Tributario* que establezca la prejudicialidad administrativa de la cuestión tributaria y la prejudicialidad penal del aspecto sancionatorio. Tal como surge de las recomendaciones del 17° Simposio sobre Legislación Tributaria Argentina, organizado por el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, que tuvo lugar del 9 al 11 de septiembre de 2015. Allí se concluyó: “Primero debe dilucidarse el aspecto tributario de la cuestión litigiosa y después que la resolución determinativa de oficio quede firme, y pasa en autoridad de cosa juzgada, entonces, si se dan los elementos que describe la figura penal, procede que se efectúe la denuncia por el delito.” Desde ya, esto conllevaría también la suspensión de la prescripción de la acción penal. No obstante, se han advertido en este trabajo las desventajas de la adopción de este modelo.

Mientras tanto, trabajar en la implementación a más largo plazo de la segunda etapa de unificación total de las vías procesales.

Respecto del cuestionamiento inicial que planteaba si la armonización de ambos textos legales –Ley 11.683 y Ley 27.430 Título IX- es una realidad o una tarea inconclusa, lamentablemente debemos concluir en que es un tema aun no resuelto. En efecto, la última reforma tributaria de la Ley 27.430 no implementó ninguna solución al problema tratado en la presente intervención, sino que por el contrario ratificó el paralelismo de vías procesales de los conflictos por evasión tributaria y previsional.

Coincidimos con el documento citado del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires denominado “Bases y lineamientos generales para una futura reforma tributaria” (2015), en que no creemos factible dicha armonización y convivencia entre ambos ordenamientos. Entendemos que solamente una reforma profunda o de largo plazo puede introducir un cambio superador del actual sistema sancionador y con ello solucionar el potencial dictado de sentencias contradictorias en los procesos penales y tributarios que se tramitan en vías paralelas, en las causas por evasión tributaria y previsional. Dicha reforma debería respetar a ultranza los derechos y garantías que emanan de nuestro

Faro guía, la Constitución Nacional y los Tratados Internacionales incorporados a la misma. Entre ellos, se destacan respecto de la cuestión penal tributaria el principio de inocencia, la no autoincriminación, la intervención penal mínima, la seguridad jurídica, el principio de legalidad, el debido proceso adjetivo, el derecho de defensa, el de razonabilidad y proporcionalidad de la pena, el *non bis in idem*, irretroactividad de la ley penal, ley penal más benigna, *in dubio pro reo*, doble control jurisdiccional y plazo razonable de resolución judicial.

Como se dijo, el Anteproyecto del Nuevo Código Penal incorpora los delitos fiscales en el Título IX denominado “Delitos contra la Hacienda Pública”, en los artículos 180 y subsiguientes del nuevo texto proyectado. Si bien el análisis de dicho Anteproyecto excede el alcance del presente trabajo, cabe remarcar que el documento citado en el párrafo anterior lo critica, dado que no se estaría cumpliendo con su objetivo de reordenar la normativa penal tributaria, a efectos de simplificarla y dotarla de una mejor técnica legislativa, sin alterar el alcance prohibitivo de los tipos vigentes. Siendo así, se sugiere el seguimiento y análisis crítico de dicho proyecto, a efectos de que se cumplan los objetivos propuestos y se resuelvan los problemas tratados en la presente intervención.

Queda también abierto para futuras intervenciones, el análisis de las próximas reformas -y su reglamentación- que se implementen a partir de la casuística en los estrados jurisdiccionales –tributario y penal- y de las recomendaciones de la doctrina especializada.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Bajo Fernández, M. y Bacigalupo, S. (2001). *Delitos tributarios y previsionales*. Buenos Aires, Argentina: Hammurabi.
- Baldo A. y Manonellas G. N. (2009). La Ley de Procedimiento Fiscal y la Ley Penal Tributaria: sus aspectos controvertidos. En: Lorenzo, A. (Presidencia), *11° Simposio sobre Legislación Tributaria Argentina* (pp. 109-136). Buenos Aires, Argentina: EDICON.
- Bertazza, H. J. (Presidente), Lorenzo A. (Coordinador). (2015). *Bases y lineamientos generales para una futura REFORMA TRIBUTARIA –NUEVA VERSIÓN-*. Buenos Aires, Argentina: EDICON.
- Bertazza H. J., Díaz Ortíz, J. A. y Marconi N.J. (2012). Problemática de la armonización de la ley penal tributaria y la ley de procedimiento fiscal. En Bertazza, H. J. y Marconi, N. J. (Directores). *Tratado del Régimen Penal Tributario*. Vol. 3 (pp. 353-435). Buenos Aires, Argentina: La Ley.
- Borinsky, M. H., Galván Greenway, J. P., López Biscayart, J., Turano, P. (2012). *Régimen Penal Tributario y Previsional. Ley 24.769 con las reformas de la ley 26.735*. Buenos Aires, Argentina: Rubinzal-Culzoni.
- Catania, A. (2007). *Régimen Penal Tributario. Estudio sobre la ley 24.769*. Buenos Aires, Argentina: Editores del Puerto.
- Damarco, J. H. (2012a). La modificación del texto del artículo 20 de la ley 24.769. *Suplemento Especial, Reforma del Régimen Penal Tributario*, enero/febrero 2012, pp. 16-24. Buenos Aires, Argentina: La Ley.
- Damarco, J. H. (2012b). Los Bienes Jurídicos Protegidos por el Derecho Penal Tributario. En Bertazza, H. J. y Marconi, N. J. (Directores). *Tratado del Régimen Penal Tributario*. Vol. 1 (pp. 9-20). Buenos Aires, Argentina: La Ley.
- Damarco, J. H. (2015). La determinación de oficio de los impuestos, el secreto fiscal y la acción de hábeas data a través de las modificaciones legislativas y la doctrina de los tribunales. En: Lorenzo, A. (Presidencia), *17° Simposio sobre Legislación Tributaria Argentina* (pp. 95-125). Buenos Aires, Argentina: EDICON.

- Fridenberg, J. P. (2002). Rol de la determinación de oficio de la deuda tributaria en el marco del proceso penal tributario. En AA.VV., *Derecho Penal Tributario. Cuestiones críticas* (pp.1189-1206), Santa Fe, Argentina: Rubinzal-Culzoni.
- Fridenberg, J. P. (2012a). El Art. 20 de la Ley Penal Tributaria y la Pretendida Armonización en Materia Tributaria y Penal. En Bertazza, H. J. y Marconi, N. J. (Directores). *Tratado del Régimen Penal Tributario*. Vol. 3 (pp. 199-210). Buenos Aires, Argentina: La Ley.
- Fridenberg, J. P. (2012b). *Procedimiento Penal Tributario. Integración de los procedimientos, administrativo, contencioso y penal con la reforma al Régimen Penal Tributario. Ley 24.769 modificada por la ley 26.735*. Buenos Aires, Argentina: Ad-Hoc.
- García Vizcaíno, C. (2000). *Derecho tributario*, Vol. 2, 2º edición. Buenos Aires, Argentina: Depalma.
- García Vizcaíno, C. (2012). Características procesales de la reforma de la Ley 24.769. *Doctrina Penal Tributaria y Económica*. N°22, Febrero 2012, 159-193. Buenos Aires, Argentina: Errepar.
- García Vizcaíno, C. (2014). *Manual de Derecho Tributario*. Buenos Aires, Argentina: AbeledoPerrot.
- Giuliani Fonrouge, C. M. y Navarrine S. C. (2001), *Procedimiento tributario y de la seguridad social*. 8º edición. Buenos Aires, Argentina: Depalma.
- Gómez, T. (Directora). (2012). *Doctrina Penal Tributaria y Económica*. Buenos Aires, Argentina: Errepar.
- Gómez, T. (2009). *Problemática de la armonización de la Ley Penal Tributaria y la Ley de Procedimiento Fiscal*. En: Lorenzo, A. (Presidencia), *11º Simposio sobre Legislación Tributaria Argentina* (pp. 15-27). Buenos Aires, Argentina: EDICON.
- Hornos, R. E. (2002). Determinación de la deuda tributaria y proceso penal. En AA.VV., *Derecho Penal Tributario. Cuestiones críticas* (pp.1135-1171), Santa Fe, Argentina: Rubinzal-Culzoni.
- López J. (2012). Los Regímenes Sancionatorios de la Ley 24.769 y la Ley 11.683 a la Luz del Principio del “Non bis in Idem”. En Bertazza, H. J. y Marconi, N. J. (Directores). *Tratado del Régimen Penal Tributario*. Vol. 1 (pp. 169-202). Buenos Aires, Argentina: La Ley

- López Biscayart, J. y Decarli, E. (2002). Determinación de oficio y proceso penal (Un lugar para cada cosa y cada cosa en su lugar). En AA.VV., *Derecho Penal Tributario. Cuestiones críticas* (pp.77-120), Santa Fe, Argentina: Rubinzal-Culzoni.
- Marconi, A. C. y Marconi N. J. (2009). En Zunino, G. (Presidente), *IV Jornadas de de Derecho Penal Tributario – Asociación Argentina de Estudios Fiscales* (pp. 105-112). Buenos Aires, Argentina: Errepar.
- Morcillo Moreno, J. (2007). *Teoría y práctica de las cuestiones prejudiciales en el ámbito del derecho administrativo*. Madrid, España: La Ley.
- Robiglio, C. (2017). Articulación entre los procedimientos fiscal-administrativo y penal-tributario por el artículo 20 de la ley 24.769. *Impuestos: Práctica Profesional*, N° 6, pp. 16-22.
- Rodríguez Oliva, M.L. (2017), Informe de Relatoría. En Semachowicz E.D. y Sferco J.M. (Presidentes), *XI Jornadas de de Derecho Penal Tributario – Asociación Argentina de Estudios Fiscales* (pp. 138-139). Buenos Aires, Argentina: Errepar.
- Sánchez Pedroche, J.A. (2015), La reforma parcial de la Ley General Tributaria operada por la Ley 34/2015. *CEF – Fiscal Impuestos*, 1-103. Recuperado de http://www.fiscal-impuestos.com/sites/fiscal-impuestos.com/files/reforma-ley-general-tributaria-ley-34-2015_c_s.pdf
- Semachowicz, E. (2012). Análisis de las modificaciones al Régimen Penal Tributario. Ley 26.735. *Doctrina Penal Tributaria y Económica*. N°22, Febrero 2012, 75-106. Buenos Aires, Argentina: Errepar.
- Silva Sánchez, J. (2001), ¿"Ex delicto"? Aspectos de la llamada "responsabilidad civil" en el proceso penal. *Indret Penal. Revista para el Análisis del Derecho*. Recuperado de http://www.indret.com/pdf/055_es.pdf