

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

MAESTRÍA EN TRIBUTACIÓN

TRABAJO FINAL DE MAESTRÍA

Aspectos Controvertidos del Proceso Penal Tributario
(Ley Nacional N° 27.430 - Título IX)

AUTOR: DR. ALFREDO DANIEL GONZÁLEZ

TUTOR: DR. JORGE HÉCTOR DAMARCO

DICIEMBRE 2020

DEDICATORIA

A Marta y Raúl, por el amor y los valores transmitidos; por su esfuerzo y dedicación y por su permanente impulso para que persiga mis sueños y objetivos.

A Luis, por su acompañamiento y empuje; sus virtudes y don de buena gente.

En honor también a quienes han sufrido los embates de la Pandemia Mundial (COVID-19), entre ellos mi querido tío “Pipo”.

AGRADECIMIENTOS

Por su grandiosa generosidad e invaluable y desinteresado aporte a este trabajo (en orden alfabético):

Dr. Germán Aller Maisonnave (Uruguay)

Dr. Agustín Jesús Celorio Vela (México)

Dr. Juan Carlos Ferré Olivé (Argentina – España)

Dra. Catalina García Vizcaíno (Argentina)

Dra. Teresa Gómez (Argentina)

Dr. Marco Núñez Núñez (Chile)

Dra. Carolina Robiglio (Argentina)

RESUMEN

El tema seleccionado para el desarrollo de la tesis de maestría, se enmarca en los aspectos controvertidos del proceso penal tributario argentino, incluido en el artículo 279 del Título IX de nuestra Ley Nacional N° 27.430, vigente a partir del 30/12/2017, conocido como *Régimen Penal Tributario*.

El objetivo general buscado es indagar sobre las cuestiones controvertidas relevantes, que emergen de dicho proceso, para confirmar o descartar la hipótesis que se plantea como norte del trabajo de investigación. Asimismo, como valor agregado, se buscó revisar -en forma inédita en nuestro país-, algunos aspectos que surgen del derecho penal comparado con otras naciones hermanas de Iberoamérica, a efectos de señalar convergencias y divergencias notorias, como también para proponer posibles soluciones superadoras.

En cuanto al aspecto metodológico llevado a cabo en esta investigación, consistió en una revisión teórico-bibliográfica, legal, jurisprudencial y doctrinaria sobre la problemática identificada. Asimismo, como otro valor agregado del trabajo, se realizó una encuesta de opinión por correo electrónico, dirigida a destacada doctrina especializada -internacional y local-, sobre uno de los aspectos controvertidos identificados.

Luego de la investigación realizada, se obtuvieron importantes hallazgos, que permitieron confirmar o rechazar la hipótesis inicial de trabajo, con sólida argumentación. A partir de ello, se proponen recomendaciones y propuestas de solución.

El impacto social de esta investigación consiste, en primer lugar, en sumar voces calificadas que puedan ser escuchadas por nuestros representantes en el Congreso. En segundo lugar, consensuar problemas comunes de nuestra región, en cuanto a la misma problemática.

El aporte original del trabajo al desarrollo disciplinar consiste, por un lado, en una propuesta de intervención especializada en el análisis crítico de la normativa relacionada con la problemática identificada, como así también de la jurisprudencia y de las opiniones de destacada doctrina, a nivel nacional y comparada con nuestros países hermanos de Iberoamérica. Por otra parte, a partir de dicho análisis, ofrecer posibles soluciones a los conflictos o controversias que se identifiquen y nuevas líneas de investigación futura.

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

PRINCIPALES ABREVIATURAS

AA.VV.:	autores varios
AEAT:	Agencia Estatal de Administración Tributaria (España)
AFIP:	Administración Federal de Ingresos Públicos
BO:	Boletín Oficial
BOE:	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
CNCP:	Cámara Nacional de Casación Penal
CPCECABA:	Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires
CPPF:	Código Procesal Penal Federal (texto ordenado 2019 por Decreto del Poder Ejecutivo Nacional (PEN 118/2019), con aplicación progresiva en todo el país.
CPPN:	Código Procesal Penal de la Nación (ley 23.984 y modificatorias)
CSJN:	Corte Suprema de Justicia de la Nación
DNU:	Decreto de Necesidad y Urgencia
LGT:	Ley General Tributaria (España)
PEN:	Poder Ejecutivo Nacional
TFN:	Tribunal Fiscal de la Nación

ÍNDICE SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN	
1.1 Presentación y descripción preliminar del tema.....	8
1.2 Relevancia.....	9
1.3 Justificación.....	10
1.4 Estructura del trabajo.....	10
2. PLANTEAMIENTO DEL TEMA	
2.1 Formulación del tema.....	11
2.2 Objetivo general.....	13
2.3 Objetivos específicos.....	14
2.4 Hipótesis.....	15
3. ASPECTOS METODOLÓGICOS	
3.1 Diseño metodológico.....	16
4. MARCO TEÓRICO	
4.1 Breve reseña de evolución normativa.....	17
4.2 Bienes jurídicamente tutelados.....	21
4.3 La naturaleza jurídica de la determinación tributaria	24
4.4 Los conflictos identificados.....	29
4.5 Control de constitucionalidad.....	30

CAPÍTULO 1

La garantía del “*non bis in idem*” y el concurso de delitos e infracciones

1.1 El principio “ <i>non bis in idem</i> ”.....	33
1.2 Concurso entre delitos e infracciones a la luz de la garantía constitucional del <i>non bis in idem</i>	38

ÍNDICE SUMARIO (continuación)

CAPÍTULO 2

Prejudicialidad y “escándalo jurídico”

2.1	<i>Strepitus fori</i> . La jurisprudencia más destacada sobre el tema.....	41
2.2	Separación o unificación de vías procesales.....	48
2.3	Prejudicialidad – conceptos generales.....	48
2.3.1	Prejudicialidad penal en el delito fiscal.....	49
2.3.2	Prejudicialidad tributaria en el delito fiscal.....	51
2.3.3	Prejudicialidad impropia.....	54
2.4	Previsiones del Código Civil y Comercial.....	56
2.5	Separación de vías que tramitan en paralelo.....	58
2.5.1	Sistemas de separación de vías “matizado”.....	59
2.5.2	Incidencia tributaria de la sentencia penal.....	60
2.5.3	Incidencia penal de la sentencia tributaria.....	63
2.6	Unificación de vías procesales. ¿Solución innovadora?.....	65

CAPÍTULO 3

Otros aspectos procesales relevantes controvertidos

3.1	La “prisa” legislativa en el Régimen Penal Tributario.....	70
3.2	Extinción de la acción penal. ¿Justicia penal “dulce”?.....	72
3.3	Obligación y dispensa de denuncia del Organismo Fiscal.....	80
3.4	Medidas de urgencia.....	84
3.5	Parte querellante. ¿Igualdad de armas?.....	87

CAPÍTULO 4

Aproximación selectiva a la experiencia comparada en Iberoamérica

4.1	España.....	91
4.2	Brasil.....	103
4.3	Chile.....	104
4.4	México.....	105
4.5	Uruguay.....	106
4.6	Perú.....	107

ÍNDICE SUMARIO (continuación)

CONCLUSIONES Y REFLEXIONES FINALES	109
ANEXO	122
REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS	132

1. INTRODUCCIÓN

1.1 Presentación y descripción preliminar del tema

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, que nos remite otrora a las prácticas de “contra(bando)” en la época de la Colonia de nuestro Virreinato del Río de la Plata.

Son conocidos los efectos nocivos del fenómeno de la evasión tributaria y previsional, 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 del andamiaje jurídico vigente. La situación comentada, en definitiva, impone trabas en el logro de una Argentina más justa, equitativa y próspera, en un contexto de creciente globalización.

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 conminados con penas privativas de la libertad.

A partir de dicha decisión legislativa, encontramos -a nivel nacional- 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, sancionada por nuestro Congreso Nacional con vigencia desde el 30/12/2017, también conocido como *Ley Penal Tributaria y Previsional* –a los efectos de este trabajo utilizaremos indistintamente ambas expresiones-. Esta norma penal especial, trata en su Título V “De los Procedimientos Administrativo y Penal”, que será nuestro núcleo de atención en el presente trabajo, junto con otros artículos de la misma norma, que se encuentran íntimamente relacionados con este Título. Uno de los conflictos principales que advertimos deviene de la instauración del paralelismo de vías procesales en las denuncias por evasión tributaria y de los recursos de la seguridad social, que podría ocasionar el dictado de sentencias contradictorias¹ en los distintos fueros –administrativo y penal- llamados a intervenir en la controversia; a pesar de ser advertido dicho potencial conflicto por el legislador en los debates parlamentarios previos a la sanción de la norma penal especial y que, no obstante ello, fue aprobada sin las previsiones necesarias para evitar las consecuencias indeseadas -y la inseguridad jurídica- que en la práctica podría ocasionar la norma finalmente sancionada.

¹ Efecto conocido en la literatura especializada como “escándalo jurídico”, “*strepitus fori*” o “doble verdad” -en España-.

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. Asimismo, dicho *Régimen Penal Tributario* establece otros aspectos procesales relevantes y controvertidos -bajo el tamiz de nuestro Bloque Constitucional-, que serán señalados y analizados.

Asimismo, se abordan en el trabajo otros aspectos controvertidos también relevantes, que emergen de la norma procesal en su redacción actual y han sido destacados principalmente por la doctrina especializada, tales como la actualización de valores del *Régimen Penal Tributario*, la falta de razonabilidad en la cuantificación de las penas, la aplicación del instituto de la extinción de la acción penal, aspectos controvertidos de los requisitos para formular la denuncia penal, las posibles consecuencias de las medidas de urgencia y la (des)igualdad de armas en el proceso penal.

Como valor agregado al presente trabajo de investigación, se buscó comparar selectivamente -en forma inédita en nuestro país-, algunos aspectos procesales relevantes en la experiencia de otras naciones hermanas de Iberoamérica –España, México, Perú, Brasil, Chile y Uruguay-, a efectos de señalar convergencias y divergencias, como también para proponer posibles soluciones superadoras comunes.

A los efectos de abordar la problemática enunciada, se ha estructurado el presente trabajo en cuatro Capítulos y una conclusión con reflexiones y sugerencias para nuevas investigaciones futuras. La presentación de esta estructura se encuentra explicitada más adelante.

1.2 Relevancia

La relevancia del tema radica en que se trata de una norma penal especial que enmarca los delitos económicos relacionados con el fraude fiscal y previsional, donde desde la vereda del posible sujeto activo del ilícito, se encuentra en juego nada menos que su libertad personal y el reconocimiento acabado de los derechos y garantías reconocidos en nuestro Programa Constitucional y los Tratados Internacionales suscriptos con máxima jerarquía legal. Mientras que en la vereda de enfrente, encontramos un Estado que en representación de toda la sociedad, intenta proteger -entre otros- los bienes jurídicos macrosociales de la Hacienda Pública y Previsional -en su sentido dinámico-, para el cumplimiento de sus funciones. Ese

mismo Estado debe, por un lado, garantizar la recaudación tributaria y previsional y, por el otro, prevenir la lesión de dichos bienes jurídicos tutelados, castigando penalmente a los grandes evasores que transgreden esa protección, recurriendo a la norma penal especial como última ratio de su poder de punición, respetando el valladar infranqueable de todos los derechos, garantías y principios penales generales y especiales de nuestro Bloque Constitucional y la plataforma jurídica que se desprende a partir del mismo.

1.3 Justificación

La presente intervención se justifica en su impacto social que consiste, en primer lugar, en sumar voces calificadas que puedan ser escuchadas por nuestros representantes en el Congreso en futuras reformas legislativas. En segundo lugar, advertir sobre los problemas comunes de nuestra región en cuanto a la misma problemática.

Asimismo, lo justifica el aporte original del trabajo al desarrollo disciplinar, que consiste, por un lado, en una propuesta de intervención especializada en el análisis crítico de la normativa relacionada con la problemática identificada, como así también de la jurisprudencia y de las opiniones de destacada doctrina, a nivel nacional y comparada selectivamente con nuestros países hermanos de Iberoamérica. Se trata de un aporte inédito que incluye el relevamiento de la experiencia comparada sobre la problemática, para comprender el fenómeno, como se dijo, con una mirada más amplia y enriquecedora. Por otra parte, a partir de dicho análisis, ofrecer posibles soluciones a los conflictos o controversias que se identifiquen y nuevas líneas de investigación futura.

1.4 Estructura del trabajo

El desarrollo del trabajo de investigación se presenta en cuatro Capítulos:

El Capítulo 1 aborda el principio del “*non bis in idem*” y la aplicación de sanciones de carácter penal en dos procesos que tramitan en paralelo, bajo el tamiz constitucional.

En el Capítulo 2 se analizan los distintos criterios de prejudicialidad y el problema de la posibilidad sistémica del dictado de sentencias contradictorias, en los procesos administrativo y penal que tramitan en paralelo en las denuncias por evasión tributaria y de la seguridad social.

El Capítulo 3 se centra en otros aspectos controvertidos relevantes del proceso penal tributario, en su actual configuración.

En el Capítulo 4 se efectúa una aproximación comparada y selectiva con la situación penal-procesal de otras naciones hermanas de Iberoamérica - España, México, Perú, Brasil, Chile y Uruguay-, para detectar convergencias o divergencias con nuestro sistema actual y proponer acciones conjuntas para la solución de conflictos comunes en nuestra región.

2. PLANTEAMIENTO DEL TEMA

2.1 Formulación del tema

Como anticipamos, la presente intervención aborda los aspectos controvertidos del proceso penal tributario argentino, que afloran principalmente del Título V del *Régimen Penal Tributario* actualmente vigente de la Ley 27.430 y se vinculan con otros artículos de la misma norma penal especial.

Entre los mismos, uno de los más relevantes es el potencial conflicto originado por el 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”), lo cual, en una primera aproximación, pondría en crisis a los principios y garantías tutelados en nuestra Constitución Nacional. La cuestión es relevante por encontrarse en juego la libertad personal del supuesto sujeto activo del ilícito penal, como también por la posible vulneración de dichos principios constitucionales.

Asimismo, tal como adelantamos, identificamos otros problemas relevantes del mismo proceso, en su redacción actual, entre los que podemos mencionar la actualización de valores del *Régimen Penal Tributario*, la falta de razonabilidad en la cuantificación de las penas, la aplicación del instituto de la extinción de la acción penal, aspectos controvertidos de los requisitos para formular la denuncia penal, las posibles consecuencias de las medidas de urgencia y la (des)igualdad de armas en el proceso penal.

Los aspectos controvertidos planteados, sirven como disparadores de los siguientes interrogantes, que se intentan 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?
- ¿Son razonables los montos de pena del *Régimen Penal* especial en trato?
- ¿Cuál es el alcance del instituto de la extinción de la acción penal actualmente vigente para la materia tributaria y previsional? ¿Se aplican los criterios del Código Penal? ¿Estamos frente a un sistema de justicia penal “dulce” –o directamente “empalagosa”-?
- ¿Cuáles son los aspectos controvertidos de la denuncia penal impulsada por el fisco? ¿Y respecto de las medidas de allanamiento fiscal?
- ¿Podemos afirmar que hay *igualdad de armas* en el proceso penal tributario actualmente vigente?

- ¿El actual *Régimen Penal Tributario* en la práctica cumple su función de prevención general y castigo de los delitos graves de evasión tributaria y previsional o es una herramienta más de recaudación del fisco?
- ¿Cuál es el tratamiento de los aspectos más relevantes de la problemática identificada en la legislación comparada de nuestros países hermanos de Iberoamérica –España, México, Brasil, Perú, Chile y Uruguay-? ¿Estamos hermanados también en similares problemas procesales en el delito económico tributario y previsional? ¿Cuáles son las perspectivas?

2.2 Objetivo general

El objetivo general buscado es indagar sobre las cuestiones controvertidas que emergen del actual proceso penal tributario argentino de la Ley 27.430 para ofrecer, en su caso, soluciones superadoras. Con ese norte, se intentará demostrar o descartar la hipótesis que se plantea al comienzo del trabajo. Asimismo, en forma inédita para nuestro país, se efectuará una aproximación selectiva comparada con la situación procesal de otras naciones hermanas de Iberoamérica - España, México, Perú, Brasil, Chile y Uruguay-, para detectar convergencias o divergencias con nuestro sistema actual y proponer acciones conjuntas para la solución de conflictos comunes en nuestra región.

A tales efectos, se realizará un análisis crítico del actual *Régimen Penal Tributario* en relación con la problemática identificada en el apartado anterior. Se revisó también la opinión especializada de destacada doctrina, expresada en sus obras literarias o expuestas en importantes Congresos y Jornadas locales e internacionales sobre la temática. Asimismo, se efectuó un relevamiento de la jurisprudencia local y eventualmente internacional que sentó precedentes sobre el asunto. Como valor agregado al trabajo de investigación, se efectuó una encuesta de opinión sobre uno de los temas controvertidos, a destacados profesionales y catedráticos de nuestro país y del exterior, quienes con mucha generosidad compartieron sus calificadas opiniones, que fueron citadas en este trabajo con su autorización.

Si bien la investigación se centrará en los aspectos procesales de 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 extensibles –con las adaptaciones necesarias- a los tributos locales de las provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires –excepto el nivel municipal- a partir de su incorporación en la última reforma a la Ley Penal Tributaria y Previsional del año 2011, que se mantiene en la norma penal vigente.

Finalmente, a partir del trabajo de investigación realizado, el análisis de la normativa mencionada, la jurisprudencia y experiencias locales y comparadas a nivel internacional, se ofrecen posibles soluciones –desde nuestra perspectiva- a los aspectos controvertidos del proceso penal tributario argentino. 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 partir del inicio de un proceso penal tributario. 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.

2.3 Objetivos específicos

A continuación, el objetivo general planteado se desagrega en los siguientes objetivos específicos, en línea con los Capítulos propuestos para el desarrollo del trabajo de investigación:

- 2.3.1 Indagar 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, cuando se aplican a través de dos vías procesales que tramitan en paralelo.
- 2.3.2 Revisar si la determinación de oficio previa a la denuncia penal es una cuestión de prejudicialidad o de procedibilidad de la acción penal. Asimismo, analizar si en la confluencia de procesos en sedes administrativa y penal que tramitan en paralelo, existe algún criterio de prejudicialidad. Se dará cuenta de la jurisprudencia más relevante y la opinión de destacada doctrina especializada, sobre la posibilidad sistémica del dictado de sentencias contradictorias. A partir del relevamiento efectuado, se intentará echar luz sobre la posibilidad de armonizar las normas en crisis, con propuestas de solución superadoras.
- 2.3.3 Efectuaremos un análisis de otros aspectos controvertidos del proceso penal tributario y previsional argentino – producto de la “prisa” legislativa en la sanción normativa-, tales como la situación actual del instituto de la

extinción de la acción penal; los montos de pena y fórmulas de corrección, su fijación directa simplemente para evitar excarcelaciones; la (des)igualdad de armas entre las partes y la facultad del Organismo Recaudador de no formular denuncia penal en determinadas circunstancias.

2.3.4 En relación con las cuestiones controvertidas planteadas, se efectuará un relevamiento selectivo de la experiencia comparada, según la situación actual de la problemática, en España, México, Perú, Brasil, Chile y Uruguay. Se identificarán similitudes y diferencias, como también propuestas regionales de solución.

2.4 Hipótesis

La hipótesis del presente trabajo de investigación -en línea con la problemática planteada y los objetivos enunciados- es que nuestro actual *Régimen Penal Tributario* instituido por la Ley Nacional 27.430 en su título IX -en tan solo un artículo de su plexo legal y aprobada sin el merecido debate parlamentario-, conculca derechos y garantías basales de nuestra Constitución Nacional y de Tratados internacionales a los que nuestra Nación adhiere con jerarquía constitucional, como también colisiona principios nucleares del derecho penal moderno.

En el desarrollo de los temas, se irá perfilando la validez o descarte de dicha hipótesis, sobre la que también efectuaremos comentarios en las conclusiones y reflexiones finales.

3. ASPECTOS METODOLÓGICOS

3.1 Diseño metodológico

En cuanto al aspecto metodológico llevado a cabo en esta investigación, consistió en una revisión teórico-bibliográfica, legal², jurisprudencial y doctrinaria sobre la problemática identificada. Con tales propósitos se revisó la opinión especializada de destacada doctrina local e internacional, expresada en sus obras literarias o expuestas en prestigiosos Congresos y Jornadas que abordaron la temática de la presente intervención. Asimismo, se efectuó un relevamiento de la jurisprudencia local y, eventualmente, internacional relevante que sentó precedentes sobre el asunto.

Por otra parte, como otro valor agregado del trabajo, se realizó una encuesta de opinión por correo electrónico, de destacada doctrina internacional y local, sobre uno de los aspectos controvertidos identificados. El resumen de dicha encuesta, se incluye como Anexo al presente trabajo.

4. MARCO TEÓRICO

A efectos de iniciar el camino de investigación de los aspectos controvertidos del proceso penal tributario argentino, resulta conveniente referirnos sucintamente al *Marco Teórico* de referencia. En primer lugar, para contextualizar el tema, se efectuó un breve relevamiento histórico del actual *Régimen Penal Tributario* argentino y los antecedentes parlamentarios correspondientes; como también una referencia a su ubicación sistemática. Se analizaron los bienes jurídicos protegidos por dicho *Régimen* y la Ley de Procedimiento Tributario en el orden nacional. Asimismo, se indagó sobre la naturaleza de la determinación tributaria, dada su importancia para el análisis del ilícito penal tributario. Por otra parte, se explicitan los aspectos controvertidos relevantes, identificados en el actual proceso penal tributario argentino.

² Principalmente, análisis de la Ley Nacional N° 27.430 (BO 29/12/2017) del Régimen Penal Tributario y de la Ley Nacional N° 11.683 de Procedimiento Tributario [(texto ordenado 1998 y modificatorias) según ordenamiento dispuesto por el Decreto 821/1998 (BO 20/07/1998)]; como también referencia a los debates parlamentarios en ambas Cámaras de nuestro Congreso Nacional, de los distintos ordenamientos del Régimen Penal Tributario.

Estado del arte o estado de la cuestión

4.1 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 ciertos delitos a los que correspondía pena privativa 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 “pura”, 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 en su texto vigente).

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 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.

Como bien expresó el recordado maestro Vicente Oscar Díaz (2011) nuestro Régimen Penal Tributario no escapa a la regla –que casi no tiene excepción-, de configuración del delito tributario como una *ley penal en blanco*, donde las conductas disvaliosas relacionadas con las obligaciones tributarias y de la seguridad social que tipifica el precepto penal,

requieren ser integrados con las normas reguladoras de los impuestos a que se refieren (p.655).

El prestigioso autor con meridiana claridad destaca que para nuestra legislación, defraudar es causar un perjuicio patrimonial al Estado mediante un engaño que resulte *idóneo* para vulnerar el bien jurídico protegido *e induzca a error* a la Administración Tributaria (p.679). Por su parte, las conductas de acción u omisión culposas quedan fuera del reproche penal judicial y, en cambio, quedan reservadas para su sanción administrativa.

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).

En lo que respecta al problema objeto de la presente intervención, de las cuestiones controvertidas del proceso penal tributario y previsional, no hay cambios sustanciales en esta reforma al *Régimen Penal Tributario* de la Ley 27.430, respecto de la Ley 24.769 que por la primera se deroga.

Por lo expuesto, encontramos que nuestro actual *Régimen Penal Tributario* se ubica sistemáticamente en un artículo de una ley “ómnibus” de Reforma Tributaria y tiene el carácter de ley especial.

No obstante, cabe destacar que actualmente se encuentra para su tratamiento en ambas Cámaras del Congreso Nacional, el Proyecto de Nuevo Código Penal redactado por una Comisión de expertos liderada por el Dr. Mariano Borinsky, el cual a diferencia de otros Anteproyectos anteriores, ha tomado por primera vez estado parlamentario como Proyecto de ley. Dicho Código proyectado reemplazará al actual Código de 1921 -¡que está por cumplir nada menos que 100 años de vigencia en 2021!- y alrededor de 900 leyes complementarias dictadas con posterioridad que se integran, ordenan y sistematizan, entre las cuales se encuentra nuestro actual Régimen Penal Tributario-. En el mismo, se incorpora los Delitos Fiscales –tributarios y relativos a la seguridad social- en el Libro Segundo, Título XVI, entre los artículos 340 y 353. Si bien el análisis de dicho Proyecto excede el alcance del presente trabajo, en la materia que nos ocupa mantiene, en esencia, la última reforma establecida por la Ley 27.430, con la salvedad de las modalidades de la evasión (artículos 340 y 344 y sus supuestos agravados), en las cuales se incluyó la falta de presentación "maliciosa" de declaración jurada. Sin entrar en un análisis minucioso de dicho Proyecto, podemos anticipar que al mantener los preceptos actualmente legislados, dicho Proyecto de Nuevo Código

Penal, adolece en materia penal tributaria, de las mismas críticas que se le atribuyen al actual Régimen Penal Tributario y en lo que respecta a este trabajo, las correspondientes al régimen procesal. Sin embargo, destacamos el esfuerzo del equipo liderado por el Dr. Mariano Borinsky, que con una participación plural de distintos actores del ámbito público y privado, ha obtenido como producto un Proyecto de Código moderno, sistemático y actualizado al reflejo de los valores considerados fundamentales para nuestra sociedad actual.

4.2 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). El derecho protege estos intereses o valores jurídicos relevantes de la sociedad, estableciendo sanciones para las conductas que los afecten.

Los dos subsistemas jurídicos que se analizan en este trabajo –Ley 11.683 y Ley 27.430 Título IX- tutelan bienes jurídicos. Nos ilustra el Dr. Damarco (2020), a partir del análisis de la jurisprudencia y la doctrina más destacada, que la Ley de Procedimiento Tributario protege la Administración Tributaria, la Hacienda Pública (comprensiva de la renta fiscal y los gastos públicos), el mercado y las rentas de la seguridad social nacionales (p.270). Por su parte, el actual *Régimen Penal Tributario* de la Ley 27.430 mantiene la protección de las Haciendas Públicas nacional, provinciales y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y las Rentas de la Seguridad Social de los mismos niveles de gobierno, tal como lo hacía la ahora derogada Ley 27.469 –con su última modificatoria de la Ley 26.735-. Sabsay (2016) destaca que a partir de la última Reforma Constitucional de 1994, su artículo 129 concede a la Ciudad de Buenos Aires, un régimen de gobierno autónomo, con facultades propias de legislación y jurisdicción (p. 208).

Como bien enseña el Dr. Damarco (2020):

Es la ley 23.771, la primera ley penal tributaria y previsional, la que introduce en la legislación argentina el bien jurídico “Hacienda Pública” (p.270).

“Hacienda Pública” es una expresión que, desde el siglo pasado, utiliza la literatura económica para denominar las obras técnicas que estudian los fenómenos financieros desde el punto de vista económico. Es la nueva denominación de la “Economía

Financiera”. (...) Los recursos públicos y los gastos públicos son los dos grandes capítulos de la actividad financiera del Estado. No cabe duda de que cuando las leyes penales tienden a la protección de la Hacienda Pública, lo que se quiere expresar, al utilizar dicha expresión, es que el Estado perciba los recursos que legítimamente le corresponde percibir y que no gaste indebidamente dinero. Se protege el patrimonio del Estado, desde el punto de vista dinámico, como el fluir de los bienes que ingresan y egresan al mismo para atender sus funciones y sus fines (pp. 256-257).

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 (Borinsky, Galván Greenway,

López Biscayart y Turano, 2012, pp. 27-28). 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 26.735³ –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 24.769⁴, 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, como también los Recursos de la Seguridad Social de los mismos niveles de gobierno. 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

³ Diario de Sesiones de Diputados del 15 de diciembre de 2011, Tomo IV, Reunión 13, p.195.

⁴ Diario de Sesiones de Diputados del 27 y 28 de noviembre de 1996, Tomo V, Reunión 48, pp. 5637-5638.

determinar si se vulnera el principio constitucional del *non bis in idem*, que trataremos en los próximos apartados.

4.3 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 Borinsky, 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 cuenta 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).

En este punto, no podemos dejar de mencionar al maestro Dino Jarach (2011) – discípulo del eximio jurista Benvenuto Griziotti de la escuela de Pavía en Italia- que en su obra El Hecho Imponible, nos ilustra sobre el concepto de tributo y de hecho imponible.

El **tributo** es una **prestación pecuniaria**, objeto de una **relación jurídica de igualdad** y no de superioridad, **entre dos sujetos**: de un lado el que tiene derecho a exigir la prestación, el acreedor del tributo, es decir el Estado en ejercicio de su poder de imperio o la otra entidad pública que efectivamente, **por virtud de una ley positiva (principio de legalidad)**, posee

ese derecho, y de otro lado el deudor, o los deudores, quienes están obligados a cumplir la prestación pecuniaria (p. 12).

Continúa el prestigioso catedrático e investigador enseñando que:

El tributo es uno de los recursos que se ofrecen al Estado para lograr los medios pecuniarios necesarios para el desarrollo de sus actividades. Objetivamente, el tributo pertenece, pues, a los fenómenos de las finanzas públicas y es objeto de estudio por parte de la ciencia o de las ciencias que se ocupan de ellas, principalmente de las ciencias de las finanzas, de la política financiera y de la economía política (p. 9). Solamente analizando la naturaleza del hecho jurídico tributario, es posible llegar a una distinción entre los tributos y las otras obligaciones legales y entre diferentes especies de tributos. Bajo este criterio será posible distinguir las tres conocidas categorías de tributos: tasas, contribuciones e impuestos (p.83). Dichas categorías representan los criterios que pueden ser elegidos para someter a los contribuyentes a tributos y que son adecuados para que el Estado logre su propósito: someter a tributo a los que reciben un servicio – contraprestación- del Estado (tasas), a los que reciben una ventaja u ocasionen un gasto (contribuciones), o a los que poseen la capacidad de pagar, o capacidad contributiva (impuestos) (p. 86).

Por su parte, el hecho imponible es el presupuesto de hecho de la obligación tributaria (71). La característica sustancial y fundamental del hecho imponible es que se trata de una situación económica reveladora de capacidad contributiva (p.89), que representa su causa jurídica (p.91). La relación jurídica tributaria que se crea con el perfeccionamiento del hecho imponible, tiene como fuente la ley (principio de máxima taxatividad legal o de legalidad – *nullum tributum sine lege*-) y como causa o fundamento, dicha capacidad contributiva. Es una relación de derecho y no de poder, basada como se dijo en la igualdad de los sujetos –fisco y contribuyente están sobre un pie de paridad jurídica- (p.57). Los elementos de esta relación jurídica tributaria son el sujeto activo (el Estado), el sujeto pasivo (contribuyente o responsable), el objeto (la prestación pecuniaria – el tributo) y el hecho imponible (p.65).

El autor en su obra desarrolla la teoría de la autonomía jurídica -estructural y dogmática- del derecho tributario sustantivo o material (pp. 9-165).

Por su parte, el destacado autor brasileño, Geraldo Ataliba, acuñó el término “hipótesis de incidencia tributaria”, para referirse al mismo instituto.

4.4 Los conflictos identificados

De acuerdo con la breve evolución normativa desarrollada en el apartado anterior, uno de los principales problemas que abordamos 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 o secuencial, 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 2 abordaremos también esta problemática y las distintas posiciones de destacada doctrina especializada, que será citada.

Asimismo, tal como anticipamos, identificamos otros problemas relevantes del mismo proceso, en su redacción actual, entre los que mencionamos la actualización de valores del *Régimen Penal Tributario*, la falta de razonabilidad en la cuantificación de las penas, la aplicación del instituto de la extinción de la acción penal, aspectos controvertidos de los requisitos para formular la denuncia penal, las posibles consecuencias de las medidas de urgencia y la (des)igualdad de armas en el proceso penal. Dichos problemas se desarrollan en el Capítulo 3.

4.5 Control de constitucionalidad

Como enseña el profesor Dr. Sabsay (2016) “el control o revisión de constitucionalidad consiste en examinar si una norma o acto de gobierno se encuentra de acuerdo, se compeadece con el orden de jerarquía del bloque federal de constitucionalidad y en caso de verificarse lo contrario, privarlo de sus efectos” (p. 79).

Se trata de una herramienta institucional que opera como garantía y permite declarar la nulidad de una norma por inconstitucionalidad, cuando la misma vulnera o contradice los principios de la Ley Fundamental.

Existen básicamente dos modalidades de control de constitucionalidad -además de los mixtos que han surgido recientemente-, que se distinguen en función al órgano al cual se confía el resguardo de la supremacía constitucional. Por un lado, encontramos el *control jurisdiccional* y por el otro el *control político*.

Respecto del primero “se entiende por *jurisdiccional* al sistema que atribuye a un órgano de ese carácter la función de controlar la constitucionalidad de las normas y actos estatales” (p.79-80). Tiene su origen en el constitucionalismo norteamericano, a partir de su creación por el Máximo Tribunal de ese país en el precedente “Marbury vs Madison” (1803). En dicho fallo se reivindicó la potestad del Poder Judicial de ejercer el control de constitucionalidad de las leyes. Mediante dicha herramienta se refuerza el sistema de frenos y contrapesos –en la concepción norteamericana-, concebido para garantizar el equilibrio entre los poderes republicanos de un Estado Democrático de Derecho. Este sistema proyectó su influencia constitucional y jurisprudencial, en varios países de América Latina, incluido el nuestro.

En el sistema del *control político*, la atribución se confiere a un órgano de naturaleza política y el ejemplo más representativo en la actualidad es el Consejo Constitucional de Francia, que ejerce control previo sobre las leyes orgánicas y reglamentos de las Asambleas Parlamentarias, como también pueden presentarse ante el mismo las leyes, antes de su promulgación, para que efectúe el test de constitucionalidad.

Por otra parte, según el órgano con competencia para declarar la inconstitucionalidad de las leyes, encontramos el *control difuso* y el *control concentrado*.

En el *control difuso* todos los jueces de todas las instancias y de todos los fueros tienen competencia para declarar la inconstitucionalidad de una norma o de un acto frente al tamiz de la Constitución. Entonces, el Poder Judicial tiene por un lado la función de administrar justicia y por el otro la de controlar la constitucionalidad de las leyes y los actos estatales. Si el juez declara la inconstitucionalidad de la norma impugnada, a pedido de parte, sus efectos se limitan al caso concreto y por consiguiente la norma continúa vigente. Dicha pretensión podría llegar hasta el Máximo Tribunal, en cuyo caso su pronunciamiento tendrá el efecto del principio *stare decisis*⁵.

El *control concentrado* confía el control de constitucionalidad a un único órgano, especializado, fuera de la órbita del Poder Judicial, habitualmente denominado Tribunal Constitucional. También se lo designa *modelo europeo*, dado que a partir de su creación por la Constitución de Austria en 1920, fue adoptado por la mayoría de los países de ese continente. En América Latina, se implementó en muchos países, en forma combinada con el *control difuso*, dando lugar a *sistemas mixtos*. Por ejemplo, el Tribunal Constitucional en el

⁵ Estar a lo decidido. Aunque no se impide volver a examinar y si es necesario, invalidar las decisiones anteriores, argumentando sólidamente el cambio adoptado. No obstante, el pronunciamiento sienta jurisprudencia y es fuente de derecho.

ámbito del Poder Judicial en Chile y Colombia. O la función conferida a la Corte Suprema de Justicia del respectivo país, como en Uruguay y Honduras (p.81-83).

En nuestro país rige, en el orden nacional, el sistema puro de control judicial constitucional de carácter difuso de fuente estadounidense. Si bien la Constitución no lo regula expresamente, la Corte Suprema de Justicia de la Nación, desde los inicios de su creación, definió su rol y adoptó el paradigma del país del norte. En efecto, en el precedente “Ministerio Fiscal c/ Calvete, Benjamín”⁶ de 1864, a poco de crearse nuestro Máximo Tribunal, expresó que “es el intérprete final de la Constitución.”

El destacado catedrático recuerda la doctrina que pone en cabeza del Poder Judicial la potestad para velar por la supremacía de la Constitución. Se trata del precedente “Municipalidad de Buenos Aires c. Elortondo”⁷ de 1888, en cuyo voto mayoritario del considerando vigésimo quinto se dijo:

(...) es elemental en nuestra organización constitucional, la atribución que tienen y el deber en que se hallan los Tribunales de Justicia, de examinar las leyes en los casos concretos que se traen a su decisión, comparándolas con el texto de la Constitución para averiguar si guardan o no conformidad con esta, y abstenerse de aplicarlas, si las encuentran en oposición con ella, constituyendo esta atribución moderadora, uno de los fines supremos y fundamentales del Poder Judicial nacional y una de las mayores garantías con que se ha entendido asegurar los derechos consignados en la Constitución, contra los abusos posibles e involuntarios de los poderes públicos (p.84).

⁶ Fallos: 1:340

⁷ Fallos: 33:162

CAPÍTULO 1

La garantía del “non bis in idem” y el concurso de delitos e infracciones

1.1 El principio “non bis in idem”

En primer lugar, cabe resaltar que 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 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, conocida como Pacto de San José de Costa Rica, en su artículo 8, inciso 4 establece: “El inculcado 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 Nación⁸, 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, Ángel⁹” del 19/11/1968, en que se estableció: “volver a soportar un juicio criminal afecta pilares básicos del ordenamiento penal como el *non bis in idem* y el *in dubio pro reo*...”.

⁸ CPPF, 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).

⁹ Fallos: 272:188

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” (p.182).

Por su parte, nuestro Máximo Tribunal en el precedente “Moño Azul S.A.”¹⁰del 15/04/1993, 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 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:

¹⁰ Fallos: 316:687. Voto del doctor Antonio Boggiano, en disidencia.

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 Borinsky, 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 (o humana en su designación corriente), 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** organizadas por la Asociación Argentina de Estudios Fiscales (AAEF, 2017), 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 Borinsky, 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”¹¹, del 21/02/1969, 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.

Por último, en relación con esta garantía del *non bis in idem*, la Corte Suprema de Justicia ha señalado en el precedente “Videla, Jorge Rafael¹²” del 21/08/2003, 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.

¹¹ Fallos: 273:66

¹² Fallos: 326:2805

1.2 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, aprovechamiento indebido de beneficios fiscales y apropiación indebida de tributos tipificadas y definidas en los artículos 1 a 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, Ramón¹³” del 10/03/1983, donde confirmó un fallo de la Sala III de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico (CNAPE), que revocó un acto 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 (comiso, multas, inhabilitación especial, pérdida de beneficios y de inscripción registral para el caso de personas jurídicas), 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 (otras infracciones previstas en la legislación aduanera). Lo destacado me pertenece.

¹³ Fallos: 305:246

Esta situación, ha sido receptada por el Código Contravencional de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires –CABA- (Ley 1472¹⁴), 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*¹⁵ 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 Argentina¹⁶) (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 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 facultad 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).

¹⁴ Ley 1472 B.O. Ciudad de Buenos Aires, 28/10/2004.

¹⁵ En la literatura penal tributaria francesa el instituto *non bis in idem* se refiere como *ne bis in idem*.

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

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”, anteriormente citado.

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).

CAPÍTULO 2

Prejudicialidad y “escándalo jurídico”

2.1 *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 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 - CPPN¹⁷), 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.

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.

¹⁷ Actual Artículo 318 inciso d) del CPPF - 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).

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 –como el actual *Régimen Penal Tributario* de la Ley 27.430- 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 CNACAF 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 A 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.”¹⁸ del 10/03/2015. Si bien la Corte Suprema declara

¹⁸ Fallos: P. 653. XLIX. ROR

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 a las 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 Cucchiatti¹⁹ 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

¹⁹ Errepar on-line. Cita digital: EOLJU175118A

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 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 Cucchiatti²⁰ en su comentario al precedente “Pambi S.A.” de la CNACAF, Sala II, 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

²⁰ Errepar on-line. Cita digital: EOLJU167119A

decisión del órgano jurisdiccional podría independizarse del criterio finalmente aplicado.

2.2 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 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.

2.3 Prejudicialidad – conceptos generales

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.

2.3.1 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 desarrollará más adelante.

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.

2.3.2 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 Fiscal²¹. 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 20.658²² 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

²¹ CPPF. 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.

²² Ley 20.658 (B.O. 22/04/1974)

expresa, Fridenberg (2012b), “ello significó, entre otros motivos, su absoluto simbolismo, sin 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, CPP²³). 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 LPT²⁴ para prever expresamente que los jueces y tribunales penales (tributarios, en lo penal económico o federales, provinciales y de la CABA, 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 CPPN²⁵ respecto de los recursos contra la determinación de oficio (entre otros, Cámara Nacional de Casación Penal, sala 1º, 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).

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

²³ Actual artículo 28 del CPPF Ley 27.063 (B.O. 10/12/2014).

²⁴ 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)-.

²⁵ En este párrafo se citan artículos del anterior CPPN Ley 23.984 (B.O. 09/09/1991).

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.

2.3.3 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 inculpativos) 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 comentará más adelante, 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. Una de las críticas al sistema actual español para juzgar el 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.

2.4 Previsiones del Código Civil y Comercial

Corresponde ahora comentar brevemente las previsiones del actual Código Civil y Comercial de la Nación -Ley 26.994²⁶- 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 derogado²⁷, 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 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.

²⁶ Ley 26.994 (B.O. 08/10/2014).

²⁷ Ley 340 y modificatorias.

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

La consagración de la doble vía de juzgamiento –sobre la existencia y medida de los hechos imponible 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.”²⁸ del 17/03/2009, “Organización Brandsen”²⁹ del 24/11/2009 y “Prosper Argentina S.A.” del

²⁸ Fallos: 332:357

²⁹ Fallos: O. 237. XLII. ROR

10/03/2015³⁰ –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).

2.5 Separación de vías que tramitan en paralelo

En los sistemas de separación de vías, los conflictos tributario y penal se sustancian en forma paralela o secuencial, 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.

³⁰ Fallos: P. 653. XLIX. ROR

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.

2.5.1 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 Estado³¹” (p.72).

³¹ Tribunal Constitucional español, sentencia 77/1983, del 3 de octubre, entre otras.

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.

2.5.2 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, 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 CPPN³²). 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:

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 relativo 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 Díaz 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:

³² Actual Artículo 318 inciso d) del CPPF - Ley 27.063 (B.O. 10/12/2014).

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 establecer 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 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.

2.5.3 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.

2.6 Unificación de vías procesales. ¿Solución innovadora?

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 Penal³³ 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.

³³ Artículo 274 CPPF, 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.”

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).

En las **IV Jornadas de Derecho Penal Tributario** organizadas por la Asociación Argentina de Estudios Fiscales (AAEF, 2009) del 20 al 22 de octubre de 2009 se concluyó³⁴:

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

³⁴ Conclusiones incluidas en V Jornadas de Derecho Penal Tributario (AAEF, 2010).

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:

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*³⁵ 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 ese orden de consideraciones, coincidimos con las conclusiones de la destacada doctrina especializada expuesta en 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

³⁵ Pericia, conocimiento, experiencia. Traducido de: <https://www.collinsdictionary.com/es/>

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.

CAPÍTULO 3

Otros aspectos procesales relevantes controvertidos

3.1 La “prisa” legislativa en el Régimen Penal Tributario

En el actual Régimen Penal Tributario de la Ley 27.430, podemos advertir –como mínimo- las siguientes críticas producto de lo que denominamos la “prisa” legislativa al sancionarse dicha norma:³⁶

- Suspensión o intento legislativo de prohibición del instituto de la *probation*³⁷ (de la fuga del proceso a prueba): como se verá más adelante, esta limitación no superaría el Test de Constitucionalidad, dado que en algunos casos se estaría vulnerando el principio de igualdad ante la ley.

- Incoherencia de la pena para la evasión tributaria o previsional agravada: las penas del actual Régimen Penal Tributario resultan un 33% mayores que una enorme estafa al erario público (artículo 174 inciso 5° del Código Penal)³⁸, o sea, una vez que el tributo está recaudado.

Artículo 174 – Sufrirá prisión de dos (2) a seis (6) años:

(...) 5°: El que cometiere fraude en perjuicio de alguna administración pública. (...)

Mientras que, para el caso de la evasión tributaria o de la seguridad social, agravadas, la pena a aplicar -configurado los elementos típicos- es de tres (3) años y (6) seis meses a nueve (9) años de prisión.

Por ejemplo, alguien que se presenta a una licitación pública y defrauda al Estado en millones de pesos por la calidad del producto suministrado, recibiría menor pena que quien evade un tributo por la misma suma. No se entiende por qué se penaliza más el tributo evadido, que el mismo tributo defraudado –mediante estafa-, una vez que ya está recaudado.

Asimismo, resulta incomprensible por qué el máximo de pena del Régimen Penal Tributario comentado, es mayor al mínimo del homicidio simple dispuesto por el artículo 79 del Código Penal (8 años).

Artículo 79 – Se aplicará reclusión o prisión de ocho (8) a veinticinco (25) años, al que matare a otro siempre que en este código no se estableciere otra pena.

³⁶ Advertidas por el Dr. Ignacio Pampliega, en su brillante exposición en las VI Jornadas Internacionales del Derecho Penal Tributario, CPCECABA, 14 y 15 de junio de 2018. Disponible en: <https://www.youtube.com/watch?v=6Penl4zWM8g&t=17518s>

³⁷ *Probation*: libertad condicional. Traducción del Diccionario Cambridge inglés-español. <https://dictionary.cambridge.org/es/diccionario/ingles-espanol/probation>

³⁸ Ley 11.179 (B.O. 3/11/1921, texto ordenado 1984 actualizado).

Otro ejemplo demostrativo de la falta de razonabilidad en los montos de pena podría darse en el caso de una empresa que en 3 años haga 6 evasiones agravadas en el Impuesto al Valor Agregado y en el Impuesto a las Ganancias, donde por concurso real las personas humanas que actuaron en nombre de ella en la configuraron de los delitos, enfrentarían una escala penal de 50 años –en realidad, serían 54 años, pero se aplica el máximo-.

- Fijación directa de penas, simplemente para evitar excarcelaciones: se da en los supuestos de evasión tributaria y previsional agravados y para el aprovechamiento indebido de beneficios fiscales (beneficios directos percibidos del Estado), donde la pena mínima es mayor a tres (3) años, lo cual, en principio, impediría la excarcelación del presunto evasor.

- Depreciación monetaria de los importes establecidos como condiciones objetivas de punibilidad: la Ley 27.430 estableció en su Título XI -separado del Régimen Penal Tributario instaurado en la misma norma-, la Unidad de Valor Tributaria (UVT), en los siguientes términos.

Artículo 302: Créase la Unidad de Valor Tributaria (UVT) como unidad de medida de valor homogénea a los efectos de determinar los importes fijos, impuestos mínimos, escalas, sanciones y todo otro parámetro monetario contemplado en las leyes de tributos y demás obligaciones cuya aplicación, percepción y fiscalización se encuentre a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos, incluidas las leyes de procedimiento respectivas **y los parámetros monetarios del Régimen Penal Tributario** (lo destacado es propio).

Por el artículo 303 se instruyó al Poder Ejecutivo nacional para que elabore y remita al Congreso de la Nación un proyecto de ley, antes del 15 de septiembre de 2018, en el que se establezca la cantidad de UVT correspondiente a cada uno de los parámetros monetarios referidos en el artículo 302, que reemplazarán los importes monetarios en las leyes respectivas. Por el artículo 88 de la Ley 27.467 (B.O. 4/12/2018 se prorrogó el plazo previsto hasta el 15 de septiembre de 2019). No obstante, a la fecha de la presente intervención, dicha ley se encuentra pendiente, con la tremenda consecuencia jurídica que ello representa en términos de aplicación de un Régimen Penal, donde se encuentra en juego nada menos que la libertad personal.

- Pero la mayor crítica, en nuestra posición, consiste en la escasa discusión parlamentaria de todo el Régimen Penal Tributario, que en el caso de la última Reforma se incluyó en un único artículo –casi como un calco de la Ley 24.769 que se derogó- dentro de una Ley Ómnibus, la Ley 27.430, que consistió esencialmente en una Reforma del Impuesto a las Ganancias. No obstante, existe la oportunidad de subsanar los apuntados aspectos

controvertidos que consideramos relevantes, con la sanción del Nuevo Código Penal, cuyo Proyecto liderado por el Dr. Mariano Borinsky alcanzó, por primera vez en la historia de dicho digesto, el estado de trámite parlamentario sin vencimiento.

3.2 Extinción de la acción penal. ¿Justicia penal “dulce”?

El artículo 16 del actual Régimen Penal Tributario vigente establece:

En los casos previstos en los artículos 1°, 2°, 3°, 5° y 6° la acción penal se extinguirá, si se aceptan y cancelan en forma incondicional y total las obligaciones evadidas, aprovechadas o percibidas indebidamente y sus accesorios, hasta los (30) días hábiles posteriores al acto procesal por el cual se notifique fehacientemente la imputación penal que se le formula.

Para el caso, la Administración Tributaria estará dispensada de formular denuncia penal cuando las obligaciones evadidas, aprovechadas o percibidas indebidamente y sus accesorios fueren cancelados en forma incondicional y total con anterioridad a la formulación de la denuncia. Este beneficio de extinción se otorgará por única vez por cada persona humana o jurídica obligada.

Con esta última Reforma, se elimina el anterior artículo 16 que incluía una forma de exclusión de responsabilidad penal por “presentación espontánea”. Se reemplaza dicho artículo por otra figura que implica la fuga del proceso por pago, en forma similar a la que regía en la Ley 24.769, antes de la modificación introducida a dicha norma por la Ley 26.735, agregando la exigencia de pago de los accesorios, además del capital adeudado.

Resulta interesante destacar que con la norma vigente estamos ante el régimen de la extinción de la acción penal, que beneficia tanto al autor como a los partícipes del hecho ilícito. En cambio, si se tratara de una excusa absolutoria, sólo quedaría exento de responsabilidad el autor, dado que las mismas, en principio, son personales. En cualquier caso, queda claro que tanto antes como ahora, la exención de responsabilidad es posdelictual y se funda en una decisión de política criminal del Estado, que a veces va ensanchando y otras achicando el espacio de intervención penal.

Por el primer párrafo del artículo, se regulan expresamente los casos en que esta modalidad de extinción de la acción penal por pago procede: evasión fiscal y previsional - simple y agravada- y el aprovechamiento indebido de beneficios fiscales. Quedan fuera del alcance de dicha posibilidad, los supuestos de apropiación indebida de tributos y de la seguridad social y los delitos fiscales comunes.

Al respecto, dicha exclusión fue criticada por la doctrina especializada, dado que no ayudaría al objetivo segundo que se persigue en cuanto a la recaudación fiscal, ni a la de evitar la saturación de la jurisdicción penal con más procesos.

En referencia a este beneficio del artículo 16, el Dr. Vicente Oscar Díaz (2011) advirtió que en realidad, el legislador argentino no ha podido disimular la utilización del derecho penal como ventanilla de recaudación; ello lo demuestra al propiciar la fuga del proceso mediante el pago de lo evadido. En cambio, otras unidades políticas, con mayor rigor han regulado el arrepentimiento posdelictual activo del infractor para todos los supuestos penalizados (p. 679).

En particular, el Dr. Ignacio Pampliega, en su brillante disertación en las **VI Jornadas Internacionales de Derecho Penal Tributario** entendió que debería aplicarse el beneficio a todos los delitos del Régimen Penal Tributario, tanto de daño como de peligro. El destacado profesional y docente no está de acuerdo, por caso, en la exclusión de la fuga del proceso por pago, del delito de apropiación indebida de tributos y recursos de la seguridad social.

Asimismo, es importante resaltar que desde la perspectiva de la oportunidad, el artículo no aclara expresamente qué se entiende por “acto procesal por el cual se notifique fehacientemente la imputación penal que se le formula”. Dicho acto podría ser la indagatoria del presunto evasor, la toma de conocimiento de la existencia de la causa para nombrar defensores, etcétera. Al respecto, el Dr. Roberto Hornos expresó en las mismas Jornadas:

Con la ley 27.430 se reemplazó el instituto del cumplimiento espontáneo por una fuga luego de iniciado el proceso. No existe tal acto de notificación fehaciente del acto que se le imputa. ¿Se habrá referido a la indagatoria? ¿O al acto de requerimiento de elevación a juicio? Ahí le hacen saber. ¿O se habrá querido referir a los alegatos finales del juicio oral donde se termina de concretar la pretensión punitiva? Entonces, no queda claro cuál es el momento donde comienza a correr los 30 días. Hasta podría considerarse cuando el querellante le hace saber al contribuyente la denuncia que realizó o el fiscal que inicia la acción le hace saber al imputado. En definitiva, no puede quedar sujeto a semejante imprecisión por parte del legislador.

No obstante, cabe destacar que otro sector de la doctrina especializada, considera que el acto procesal al que refiere la norma y por el cual se notifica al presunto autor del delito no es otro que la declaración indagatoria.

En su crítica a la última reforma, el mismo orador recordó que según el artículo 76 bis del Código Penal no se podría aplicar el instituto de la suspensión del juicio a prueba a los delitos tributarios. Lo establece con remisión a la ley que fue derogada –ley 24.769 y modificatorias- por la última Reforma de la ley 27.430. Siendo así, hoy podría haber

suspensión del juicio a prueba, conocido también como *probation*. El destacado especialista considera que el legislador de la última reforma no se dio cuenta de este efecto.

En su parte pertinente, dicho artículo del Código Penal regula:

El imputado de un delito de acción pública reprimido con pena de reclusión o prisión cuyo máximo no exceda de tres años, podrá solicitar la suspensión del juicio a prueba. (...) Tampoco procederá la suspensión del juicio a prueba respecto de los ilícitos reprimidos por las Leyes 22.415 y 24.769 y sus respectivas modificaciones.

Al respecto, Ignacio Pampliega, en su participación en las Jornadas comentadas, opina que tiene más chance de ganar un planteo de inconstitucionalidad la prohibición de la fuga del proceso mediante *probation*, porque con la redacción actual del artículo 16 se da la posibilidad de fugarse del proceso (y de la cárcel) a quien tiene recursos económicos para pagar lo evadido y no así a quien no tiene los recursos para hacerlo. Entonces, en su tesitura, se estaría dando la criminalización por deudas, prohibida constitucionalmente en nuestro país.

Por el segundo párrafo de la norma, se dispensa al Organismo Recaudador de formular la denuncia penal, cumpliendo los requisitos que enuncia, obteniendo así el mismo efecto de extinción de la acción penal, sin intervención del fiscal ni del Órgano Judicial competente. No es un tema menor que este beneficio puede utilizarse por única vez, por cada persona humana o jurídica obligada. La mayoría de la doctrina especializada no comparte este criterio. En este sentido, el legislador ha perdido la oportunidad, una vez más, de otorgarlo en dos o más oportunidades, luego de transcurrido cierto plazo, tal como está contemplado en los artículos 26 y 27 del actual Código Penal para la condena de ejecución condicional. En algún caso, por razones de conveniencia, el presunto evasor podría esperar que se realice la denuncia y lograr, en caso que corresponda, una declaración judicial en su favor, lo cual le permitiría reservar el uso del beneficio de extinción de la acción que se otorga “por única vez”, para otra oportunidad.

Entendemos que la última oración de este segundo párrafo, que establece el beneficio de extinción de la acción penal “por única vez” por cada persona humana o jurídica obligada, debió colocarse en párrafo aparte, dado que abarca a todo el artículo.

En efecto, así lo receipta el Proyecto del Nuevo Código Penal que se encuentra en el Congreso Nacional para su tratamiento en ambas Cámaras. En su artículo 353, si bien mantiene la redacción del actual artículo 16 del Régimen Penal de la Ley 27.430, la última oración del mismo se coloca en un párrafo separado, para despejar cualquier duda sobre la aplicación del beneficio de extinción de la acción penal “por única vez” a lo dispuesto en todo el artículo 16.

Respecto de la expresión “por única vez” por cada persona humana o jurídica obligada, ha originado dudas sobre su aplicación práctica. La norma no aclara si la “única vez” se refiere a los impuestos nacionales por un lado y a los impuestos provinciales por el otro, o si dicha “única vez” involucra cualquier tipo de tributos. El Dr. Ignacio Pampliega en su brillante exposición en las **VI Jornadas Internacionales de Derecho Penal Tributario** manifestó:

Si un mismo hecho genera una causa de delito a nivel de tributos nacionales (Impuesto a las Ganancias e Impuesto al Valor Agregado) y también a nivel provincial (Impuesto sobre los Ingresos Brutos), algún juez con una interpretación cerrada del instituto podría considerar que el *comodín de la baraja* (el beneficio de extinción de la acción penal por única vez) ya estaría utilizado con una de las causas –que no se acumulan- y entonces ya no podría utilizarse con la otra.

En cambio, si fueran dos hechos separados y distintos en cada nivel de gobierno, se podría entender razonablemente que la única vez se puede utilizar en cada proceso (nacional y provincial).

En resumen, el destacado expositor entiende que es razonable pensar en una pluralidad de únicas veces por nivel de gobierno.

Por otra parte, el artículo 59, punto 6), del Código Penal regula la extinción de la acción penal mediante la conciliación o reparación integral del perjuicio ocasionado. Cabe preguntarse entonces si esta disposición es extensible al Régimen Penal en trato. Si fuera aplicable, se podría invocar la extinción de la acción penal en todos los casos, sin limitación “por única vez”. Entendemos que por una interpretación armónica de ambos plexos legales, los supuestos contemplados en el artículo 16 del Régimen Penal excluyen la aplicación de la extinción de la acción con remisión al Código Penal, dado que el primero contiene una regulación específica. En cambio, para los restantes casos no abarcados por dicho artículo, sí podría invocarse la aplicación del beneficio del Código Penal.

Con fecha 31/07/2018 (B.O. 2/8/2018) la Administración Federal de Ingresos Públicos dictó la Disposición 192/2018, para precisar el procedimiento a seguir en sede administrativa, referida a la extinción de la acción penal, formulación y dispensa de denuncia, en los supuestos de los artículos 16, 18 y 19, respectivamente, del actual Régimen Penal Tributario.

Es decir que esta norma reglamenta, por un lado, el procedimiento a seguir por el Organismo Fiscal en caso de no efectuar la denuncia penal, por haberse cumplido los requisitos –dado que de no cumplirse con los mismos seguirá adelante y realizará la pertinente denuncia- y, por el otro, el supuesto en que el acogimiento del beneficio de

extinción de la acción penal se realizó en sede judicial, existiendo denuncia previa. A efectos del control administrativo del uso del beneficio “por única vez”, el fisco registrará el mismo en el Sistema Registral de su portal web, bajo la CUIT del contribuyente o responsable.

En este punto, cabe mencionar la existencia de otras leyes que otorgan el beneficio de la extinción de la acción penal tributaria y previsional. Se trata de las sucesivas moratorias impositivas, regímenes de presentación espontánea o de “blanqueo de capitales”, que en forma sucesiva otorgaron los gobiernos de diferente color político. En general, por dichas normas se dispensa al fisco de formular denuncia y, en su caso, el Ministerio Público fiscal deberá desistir de la pretensión punitiva cuando la denuncia se produjo, siempre que el presunto evasor se haya acogido voluntariamente a los planes de regularización de deudas y cumpla con el pago total, de contado o en cuotas. Cabe destacar que el acogimiento a dichas normas, permite extinguir tanto la acción penal como la aplicación de sanciones administrativas y la reducción o eliminación de intereses, siempre que se cumpla con los requisitos que establecen.

Se trata de verdaderas amnistías que extinguen la acción o la pena, previstas en el Código Penal –artículo 59 inc. 2 y artículo 61-. Como bien explica el Dr. Ignacio Pampliega (2017), la amnistía (hipótesis de desconexión de la represión) por delito fiscal tiene características particulares. Se trata de una excusa absolutoria acotada en el tiempo, concedida en forma cíclica en nuestro país como un “perdón” legislativo, por razones de conveniencia coyuntural (razones de oportunidad, mérito o conveniencia; paliar necesidades recaudatorias o disminuir los efectos de ciclos económicos adversos) (pp. 634-635).

El destacado especialista, remarca que en algunas amnistías que se han dictado (por caso la Ley 26.476 -BO 24/12/2008-, entre otras) se excluye del “perdón”, a los casos con condena firme. A su criterio, existirían reparos constitucionales con esa previsión, dado que se estaría vulnerando el principio de la *ley penal más benigna*, que obliga a aplicar al penado la norma posterior más beneficiosa. Entiende que parece irrazonable una amnistía “procesal”, que solo remita de proceso a quien es presumido inocente (pp. 636-637).

Si bien el análisis de las distintas normas que otorgaron el beneficio de extinción de la acción penal por pago -mediante el acogimiento voluntario del contribuyente o responsable a un régimen de regularización tributaria o blanqueo de capitales³⁹-, excede el alcance del presente trabajo, resulta conveniente mencionar el último otorgado por el gobierno actual.

³⁹ Entre ellos: Ley 25.401 (B.O. 4/1/2001), Ley 26.476 (B.O. 24/12/2008) y Ley 27.260 (B.O. 3/6/2013).

Se trata del régimen de la Ley 27.541 de Solidaridad Social y Reactivación Productiva, publicada en el Boletín Oficial el 23/12/2019 y reglamentada por el Decreto PEN 99/2019 y sus modificatorias. Por el artículo 1 de dicha ley, se declaró la emergencia pública en materia económica, financiera, fiscal, administrativa, previsional, tarifaria, energética, sanitaria y social, hasta el 31 de diciembre de 2020. Esta norma en su Título IV comprende la regularización de obligaciones tributarias, de la seguridad social y aduaneras para MiPyMEs y otros sujetos alcanzados, o infracciones relacionadas con dichas obligaciones, vencidas al 30/11/2019 inclusive. Se estableció que comprendía las obligaciones allí previstas, que se encuentren en discusión administrativa o sean objeto de un procedimiento administrativo o judicial –en cualquier etapa- a la fecha de su publicación, en tanto el demandado se allane incondicionalmente por las obligaciones regularizadas –de contado o en cuotas- y, en su caso, desista y renuncie a toda acción y derecho, incluso el de repetición, asumiendo el pago de las costas y gastos causídicos. Incluye también aquellas obligaciones prescriptas impositivamente sobre las que existiera denuncia penal.

Aclara la norma que el acogimiento al plan de regularización voluntaria producirá la suspensión de las acciones penales tributarias y aduaneras en curso y la interrupción de la prescripción penal, aun cuando no existiera denuncia, siempre y cuando la causa no tuviera sentencia firme.

Con la eventual caducidad del plan de regularización, se reanudan las acciones penales y tributarias correspondientes, habilitando al fisco a efectuar la denuncia penal, en caso que no la hubiera hecho al momento del acogimiento a dicho plan.

Con motivo de las consecuencias económicas producidas por la Pandemia mundial conocida como COVID-19, declarada por la Organización Mundial de la Salud (O.M.S.) -que se globalizó a partir de 2020- y que afectaron a los agentes económicos y a la población en general, mediante la Ley 27.562 publicada en el Boletín Oficial el 26/08/2020, se extendieron los períodos de las obligaciones posibles de regularizar mediante el régimen comentado, del 30/11/2019 originario al 31/07/2020, como así también los plazos para el acogimiento del 30/04/2020 originario al 31/10/2020. Posteriormente, mediante Decretos (D.N.U.) del Poder Ejecutivo Nacional (P.E.N.) N° 833/2020⁴⁰ y 966/2020⁴¹, se extendió el plazo de acogimiento hasta el 30/11/2020 y 15/12/2020, respectivamente.

⁴⁰ Decreto DNU PEN 833/2020, Boletín Oficial 31/10/2020.

⁴¹ Decreto DNU PEN 966/2020, Boletín Oficial 1/12/2020.

Compartimos los comentarios al respecto de estos recurrentes regímenes de condonación y extinción de la acción penal, expresada por nuestro destacado especialista Dr. Damarco (2020), quien con meridiana claridad alerta:

Las ideas y propósitos que sustentan dichas normas no parecen que sean los más adecuados para combatir la evasión fiscal. Por lo contrario, invitan a los incumplimientos de las obligaciones tributarias al convencer a los incumplidores que siempre se dictará una norma que le perdonará los delitos y las infracciones, le condonará una parte de la deuda y de los intereses y le ofrecerá planes de pagos en cuotas por el remanente de la deuda que se cumplirán después de diez años con bajísimas tasas de interés.

En referencia a la Ley 27.260 que dispuso el último blanqueo impositivo, el Dr. Damarco (2020) nos ilustra:

Esta ley fijó beneficios sorprendentes para los incumplidores de las obligaciones tributarias. Si bien son comprensibles las razones de caja y recaudatorias que puedan haber impulsado la sanción de la ley, ello no oculta el inmenso daño moral que provocan sus disposiciones en los contribuyentes y responsables que se esfuerzan por cumplir debidamente y en término sus obligaciones fiscales. Los beneficios otorgados a los incumplidores son tantos y de tan distinta naturaleza que la ley, además de la inmoralidad que está ínsita en el blanqueo impositivo constituyó una burla para los contribuyentes cumplidores (p. 301).

Y finalmente, este eximio catedrático y profesional concluye:

La exposición precedente deja en claro que además de las razones que sustentan las leyes penales, también, cuando se trata de leyes penales tributarias y previsionales se entrecruzan con dichos fines, razones recaudatorias que mitigan y muchas veces contradicen los fines penales de esas leyes (p. 302).

Para ejemplificar lo señalado por el prestigioso Dr. Damarco, la Ley 27.562 de ampliación de la moratoria de la Ley 27.541, incorporó a esta última norma, el artículo 17.1 que estableció “beneficios para cumplidores”, que a nuestro entender, resulta una clara y expresa burla del Estado hacia los contribuyentes o responsables cumplidores que menciona el autor:

En efecto, para el caso de los sujetos adheridos al Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes (más conocido como Monotributo) se establecieron reducciones de la cuota mensual –sólo en el componente impositivo- por seis períodos mensuales consecutivos desde

enero a junio 2021 y hasta un límite de beneficio por un total de pesos diecisiete mil quinientos (\$ 17.500). Siendo así, quien revista en la categoría máxima, letra K, obtendría como beneficio solamente una porción de una cuota mensual, considerando que el componente impositivo de la cuota mensual actual asciende a \$ 11.741,58 y se prevé su actualización a partir de enero 2021.

Para los contribuyentes personas humanas o sucesiones indivisas, inscriptos en el impuesto a las ganancias, se otorga como beneficio una deducción especial incremental equivalente al 50%, en su declaración jurada del período fiscal 2020. Se excluye del beneficio a los sujetos del artículo 82 incisos a), b) y c) de la ley del gravamen: a) funcionarios públicos, b) empleados en relación de dependencia y c) jubilaciones, pensiones, retiros, subsidios –todos originados en el trabajo en relación de dependencia- y consejeros de las sociedades cooperativas, respectivamente. Demás está decir que dicha deducción no se actualiza correctamente, considerando el nivel de inflación y devaluación permanente que experimentamos.

Por su parte, los contribuyentes del mismo gravamen encuadrados en la tercera categoría (beneficios empresariales) que revistan la condición de micro y pequeñas empresas, podrán computar en forma acelerada las inversiones en bienes muebles amortizables, adquiridos o importados y de obras de infraestructura que efectúan hasta el 31/12/2021, según un esquema de reducción de vidas útiles. Además, deberán cumplir con un régimen de información de comprobantes, así como otra información relevante, de las incorporaciones de bienes muebles o las obras de infraestructura, cuya amortización se acelere.

Por otra parte, la Ley 27.541 define como contribuyente cumplidor cuando a la fecha de entrada en vigencia de dicha norma (B.O. 26/8/2020) no registre incumplimientos en la presentación de declaraciones juradas, como tampoco, en el caso de corresponder, en el pago de las obligaciones tributarias desde los períodos fiscales iniciados a partir del 1 de enero del año 2017.

Para el Dr. Ignacio Pampliega, según lo expresado en las Jornadas comentadas, tal como ocurría con la modificación de la Ley 26.735 a la Ley Penal Tributaria 24.769 –ahora derogada-, debería considerarse la “regularización espontánea”, sin limitación de uso, a pesar que sea post-consumativo del delito fiscal, porque hay reparación integral del daño ocasionado. Además, en su parecer, resulta éticamente muy saludable. Quizá agregaría una consecuencia jurídica adicional, como la aplicación de una multa económica u otro tipo de sanción.

En resumen, entendemos, como gran parte de la doctrina especializada, que a los efectos de no alterar los fines que debiera perseguir un régimen penal tributario adecuado y para causar el menor daño ético posible en la sociedad, la opción más restrictiva de la Ley 26.735 de la regularización espontánea, como *punte de plata* para quedar liberado de responsabilidad penal –ya sea como extinción de la acción o excusa absolutoria-, es la que debiera adoptarse por nuestra legislación. Sin embargo, debemos puntualizar que el Nuevo Código Penal proyectado, como se dijo, no contempla dicha recomendación.

3.3 Obligación y dispensa de denuncia del Organismo Fiscal

3.3.1 Obligación de denuncia

Como analizamos en el acápite 4.3 del Marco Teórico, el artículo 18 del actual Régimen Penal Tributario de la Ley 27.430 regula la obligación de denunciar por parte del Organismo Fiscal, una vez dictada la determinación de oficio de la deuda tributaria o las actas determinativas de la deuda previsional, mientras que en aquellos casos donde no procede dicha determinación administrativa de la deuda, lo hará en forma inmediata una vez formada la convicción administrativa de la presunta comisión del hecho reprochable penalmente. En ambos supuestos, con decisión fundada del correspondiente servicio jurídico del Organismo.

Agrega este artículo en su cuarto párrafo que cuando la denuncia es 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. Concluye que dicho Organismo deberá emitir el acto administrativo requerido, dentro de los (120) días hábiles administrativos, prorrogables a requerimiento fundado.

La crítica que encontramos y compartimos con la doctrina especializada sobre este último párrafo es que resultaría inconstitucional que se incluya en la ley la posibilidad de que una vez efectuada la denuncia penal por un tercero, el fisco tenga amplias facultades de fiscalización, según la norma de procedimiento fiscal del orden nacional, provincial o de la CABA, según corresponda, sin sujeción a los límites que pudiera establecer el juez penal. La garantía constitucional (art. 18) que se encuentra en crisis ante esta posibilidad, se refiere a que “nadie puede ser obligado a declarar contra sí mismo” o lo que en doctrina se conoce como garantía contra la “autoincriminación forzada o coactiva”, al permitir que el Organismo Fiscal le exija al contribuyente pruebas de cargo que serán utilizadas en su contra en un

proceso penal tributario o previsional, máxime cuando la obligación fiscal podría encontrarse prescripta.

Al respecto, la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala III, en autos “Albocar” del 18/5/2017, expresó:

Si bien no caben dudas que en el caso de autos ha transcurrido el plazo establecido en el inc. a) del art. 56 de la ley de rito fiscal y, por ende, las facultades precitadas del Fisco ya se encuentran prescriptas (...), igual certidumbre recae sobre el carácter imperativo que posee la manda judicial que ordenó a la AFIP a emitir el acto administrativo aquí atacado. Ello es así, debido que el tercer párrafo del art. 18 de la ley 24.769 –casos de denuncias formuladas por terceros, como sucede en autos-, resulta terminante en cuanto pone en cabeza del organismo recaudador la obligación de realizar el procedimiento determinativo de oficio –previa remisión de antecedentes por parte del Juez o Fiscal-, el cual finalizará con el dictado del acto determinativo de la materia imponible (...). Así pues, se ha advertido que la determinación de la deuda encomendada al órgano recaudador por el director de la investigación debe ser imperativamente practicada, pues tiene finalidades probatorias con relación a la presunta comisión de un delito y no se vincula con el ejercicio de la función recaudatoria propia del organismo requerido, y por lo tanto, no encuentra límite temporal alguno en las previsiones de la ley de procedimientos fiscales.

Por su parte, en autos D’Agostino, Daniel y Otero, Néstor s/inf. Ley 24.769 de la CNAPE, Sala A, del 07/11/2016, se entendió que:

A los jueces a cargo de la instrucción les compete cumplir con las finalidades que establece el art. 193 del Código Procesal Penal⁴². A ese fin la misma ley procesal les confiere diversas facultades, muchas de ellas de carácter coercitivo. Que ninguna de esas facultades comprende la de suspender la aplicación de la ley que establece cuáles son las atribuciones del organismo encargado de la verificación y fiscalización de las leyes tributarias.

3.3.2 Dispensa de denuncia

La obligatoriedad de la denuncia -para los funcionarios o empleados públicos que en el ejercicio de sus funciones tomen conocimiento de la comisión de un delito perseguible de oficio-, es el principio general (art. 177, CPPN; art. 204, CPPF).

⁴² Ley 23.984 (B.O. 09/09/1991) y modificatorias.

No obstante, el actual Régimen Penal Tributario prevé casos en que la denuncia no es obligatoria.

En efecto, la ley 27.430 restablece la vigencia del artículo 19 -derogado por la ley 26.735- que dispone:

El Organismo Recaudador no formulará denuncia penal cuando surgiere “manifiestamente” que no se ha verificado la conducta punible dadas las circunstancias del hecho o por mediar un comportamiento del contribuyente o responsable que permita entender que el perjuicio fiscal obedece a cuestiones de interpretación normativa o aspectos técnico contables de liquidación. Asimismo y exclusivamente a estos efectos, podrá tenerse en consideración el monto de la obligación evadida en relación con el total de la obligación tributaria del mismo período fiscal.

Del mismo modo, no corresponderá la denuncia penal cuando las obligaciones tributarias o previsionales ajustadas sean el resultado exclusivo de la aplicación de presunciones previstas en las leyes de procedimiento respectivas, sin que existieren otros elementos de prueba conducentes a la comprobación del supuesto hecho ilícito.

La determinación de no formular denuncia penal deberá ser adoptada mediante decisión fundada con dictamen del correspondiente servicio jurídico, por los funcionarios a quienes se les hubiere asignado expresamente esa competencia y siguiendo el procedimiento de contralor que al respecto se establezca en la reglamentación.

Este artículo 19, junto con el segundo párrafo del artículo 16 analizado en el acápite anterior, establecen las dos variantes de dispensa de denuncia penal por parte del Organismo Fiscal, pero con diferencias sustanciales. Para el caso del artículo 16, la dispensa opera una vez que el delito se consumó, mientras que el artículo 19 aplica cuando según los elementos circunstanciados –situación fáctica, cuestiones de interpretación o aspectos técnicos de liquidación, como también por la aplicación exclusiva de presunciones-, el fisco no encuentra elementos objetivos y subjetivos de configuración típica del ilícito penal para sustentar una denuncia.

Al respecto, Álvarez Echague (2018), lo destaca en los siguientes términos:

Ambos operan en órbitas diferentes: cometido el delito tributario, pero canceladas las obligaciones evadidas, el Fisco está dispensado de efectuar la denuncia penal cuando no la hubiera realizado (art. 16 segundo párr.); si la Administración Tributaria considera que, manifiestamente, no se reúnen los elementos objetivos y/o subjetivos de los tipos penales de la ley penal tributaria, no formulará denuncia penal (art. 19) (pág. 391).

Por su parte, Edwards (2012) ha señalado que el sentido de la dispensa del artículo 19 tiene por finalidad evitar las denuncias infundadas y a efectos de que la judicatura se concentre en la persecución penal de aquellos casos donde se ha cometido un delito tributario o previsional. Por otra parte, se restringe el empleo discrecional de esta facultad, al reglarse un procedimiento en el Organismo Fiscal que fundamente esa decisión (pág. 45).

Cabe aclarar que en la anterior redacción del mismo artículo de la Ley 24.769 – derogado por la Ley 26.735- se exigía la comunicación de la decisión fundada de no denunciar a la Procuración del Tesoro de la Nación. En cambio, en la actual redacción y tal como lo expresa el mensaje de elevación al Congreso Nacional de la norma proyectada por parte del Poder Ejecutivo⁴³, se establece que la reglamentación fijará un procedimiento de contralor para esos supuestos.

Como se dijo, con fecha 31/07/2018 (B.O. 2/8/2018) la Administración Federal de Ingresos Públicos dictó la disposición 192/2018, para precisar el procedimiento a seguir en sede administrativa, referida a la extinción de la acción penal, formulación y dispensa de denuncia, en los supuestos de los artículos 16, 18 y 19, respectivamente, del actual Régimen Penal Tributario.

Bertazza y Marconi (2018) consideran acertada la incorporación de esta dispensa al texto legal, como “instrucción” para los agentes fiscales, ante la gran cantidad de denuncias que se formulaban en base a ajustes técnicos o por aplicación exclusiva de presunciones (p.561).

No obstante lo comentado, cabe destacar que parte de la doctrina especializada considera que no resulta atinado incluir en el Régimen Penal Tributario la dispensa de denuncia por parte del Organismo Fiscal dispuesta por el artículo 19. En el mismo sentido, se ha concluido en la Asociación Argentina de Estudios Fiscales⁴⁴ y en el 11° Simposio sobre Legislación Tributaria Argentina celebrado en el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires⁴⁵.

En nuestra opinión, y con los mismos argumentos expresados por quienes critican la derogación del artículo 19, resulta conveniente su inclusión expresa en la normativa penal en trato.

⁴³ Mensaje del 15/11/2017. Mesa de entradas de la Cámara de Diputados de la Nación. SEC: P.E. N° 20.

⁴⁴ El Fisco debiera abstenerse en denunciar aquellos casos en que, una vez cuantificado el tributo y superado los montos previstos en la ley penal tributaria, claramente se verifica que la conducta no resulta dolosa, y por lo tanto la acción atípica. A tal fin se considera conveniente la eliminación del art. 19, ley 24.769.

⁴⁵ “Cabe analizar la posibilidad de eliminar o modificar el art. 19, ley 24769, habida cuenta que las normas procesales resultan ser lo suficientemente claras respecto a cuando el funcionario público debe anotar al Poder Judicial respecto de la existencia de un delito.”

3.4 Medidas de urgencia

El artículo 21 del actual Régimen Penal Tributario establece:

Cuando hubiere motivos para presumir que en algún lugar existen elementos de juicio probablemente relacionados con la presunta comisión de alguno de los delitos previstos en esta ley, el Organismo Recaudador podrá solicitar al juez penal competente las medidas de urgencia y/o toda autorización que fuera necesaria a los efectos de la obtención y resguardo de aquellos.

Dichas diligencias serán encomendadas al Organismo Recaudador, que actuará en tales casos en carácter de auxiliar de la justicia, conjuntamente con el organismo de seguridad competente.

Los planteos judiciales que se hagan respecto de las medidas de urgencia o autorizaciones no suspenderán el curso de los procedimientos administrativos que pudieren corresponder a los efectos de la determinación de las obligaciones tributarias y de los recursos de la seguridad social.

Las medidas de urgencia que se regulan por este artículo han generado criterios opuestos, tanto en la doctrina especializada como en la jurisprudencia.

Por un lado, encontramos a quienes sostienen, con sus argumentos, que la herramienta prevista en este artículo es una medida cautelar o precautoria. Por el otro, quienes fundamentan que en la solicitud de esta medida, está implícita la formulación de una denuncia penal.

Dentro de la primera corriente se enrola Fridenberg (2020) quien señala:

En ese marco, entendemos que las medidas de urgencia reguladas por el art. 21 constituyen providencias cautelares tendientes a asegurar elementos de prueba, ya sea que se encuentren en poder del investigado o de cualquier tercero. Este tipo de presentaciones no exige la convicción administrativa acerca de la comisión de un hecho ilícito, porque, como se ha entendido, esta medida no involucra la formulación de la denuncia por parte del organismo recaudador, ni la previa promoción de la acción penal respectiva por parte de su titular. (...) De cualquier forma, ello no impide al juez meritar si se encuentran los requisitos mínimos que permitan tomar a la presentación de la solicitud como *notitia criminis*, y otorgarle el trámite ritual consecuente. (pp. 215-216).

En el mismo orden de razonamiento, la jurisprudencia sostuvo en el precedente Müller, Carlos E., de la Cámara Nacional de Casación Penal, Sala I, del 22/03/2006: “Las medidas de

injerencia (son) ordenadas para la obtención y resguardo de elementos relacionados con la presunta infracción a la Ley Penal Tributaria.”

Por su parte, también adhieren a esta tesis, ambas Salas de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, además de otros tribunales y la mayoría de nuestra doctrina. En efecto, la Sala B de dicha Cámara, en sentencia del 03/07/2009 ha sostenido: “Que en consecuencia, las presentaciones del organismo recaudador, con el objeto precedentemente mencionado, no constituyen, como regla general, la denuncia de un hecho presuntamente ilícito, pues solo tienen una finalidad cautelar, precautoria o asegurativa.”

Del mismo modo, se ha expresado la Sala A, en el precedente “N.N. s/medidas precautorias”, del 27/05/2003:

“(…) si bien asiste razón a la defensa del contribuyente en que cuando una causa se inicia por denuncia el juez debe transmitirla inmediatamente al agente fiscal, el art. 21 de la ley 24.769 faculta al juez a disponer, a pedido del organismo de recaudación, las medidas de urgencia y toda autorización que fuera necesaria a los efectos de obtención y resguardo de elementos de juicio probablemente relacionados con la presunta comisión de alguno de los delitos previstos en dicha ley”.

En la tesis contraria, los juzgados de instrucción competentes en la materia suelen encuadrar las presentaciones del fisco en carácter de denuncia. El argumento que se sigue para este tratamiento es que la misma probabilidad de la existencia de un ilícito tributario al que alude este artículo, configura el presupuesto exigido por las normas de rito penal para el inicio de la instrucción, que tiene como finalidad -según el artículo 193 del Código Procesal Penal-: “Comprobar si existe un hecho delictuoso mediante las diligencias conducentes al descubrimiento de la verdad.”

A esta altura del análisis realizado, cabe destacar que no hay que confundir esta herramienta procesal con el allanamiento que autoriza el artículo 35, inciso e), de la Ley de Procedimiento Tributario 11.683, que se funda en la reticencia del contribuyente o responsable para cumplir con sus deberes de colaboración con el Organismo Recaudador. La distinción es clara, puesto que mientras dicha ley adjetiva fiscal supone el incumplimiento de deberes formales, por el contrario la ley penal se relaciona con probables delitos fiscales que no incluyen dichas obligaciones.

Respecto de las medidas de urgencia, la norma no describe a cuáles se refiere. No obstante, Catania (2007), nos ilustra:

Si bien entre estas medidas resaltan el allanamiento y secuestro de documentación, lo cierto es que existen numerosas otras medidas que pueden ser autorizadas: inventario de productos y de documentación, interdicción de libros y papeles con designación de un

depositario que puede ser distinto del contribuyente, intervención de libros contables, obtención de fotocopias de documentación, producción de la inspección y examen de la documentación in situ, constatación del desarrollo de tareas, valuación de activos, etcétera (p.318).

Existe un continuo debate sobre la procedencia o no de efectuar intervenciones telefónicas, entre las medidas que permite esta herramienta procesal. A favor de la procedencia y como medida precautoria, se pronunciaron, por mayoría, la Cámara Federal de Córdoba, en autos “Seri” y en similar sentido, la Cámara Federal de San Martín, Sala I, 22/11/2005, en el expediente 1063/05, “Incidente de Nulidad AFIP s/dcia.” Por la negativa, se expidió la Cámara Federal de General Roca, 27/7/2000, en autos “N.N. s/ley 23.771 s/incidente de nulidad.”

Bertazza y Marconi (2020), al comentar este artículo, encuentran que no se alcanza a comprender qué se ha querido prever con la última Reforma que incorpora el último párrafo:

En efecto, producido el allanamiento y secuestro de conformidad con la norma que lo autoriza, la A.F.I.P. nunca ha interrumpido el procedo de inicio de preparación de la vista previa a la determinación de la deuda. Por cuanto nada está establecido en sentido contrario. Pero lo que sí puede ocurrir es que el contribuyente allanado cuestione la medida articulando una nulidad, en cuyo caso si el juez que la dispuso o el superior (Cámara) hagan lugar a la nulidad, será motivo para que las pruebas obtenidas (serían fruto de la teoría del árbol venenoso) no podrían ser tenidas en cuenta por la A.F.I.P.

De ello se concluye que por más salvedad que se intente con la norma introducida, ante una sentencia de nulidad del allanamiento o ante una medida cautelar de “no innovar” dispuesta por un juez competente, esta norma en particular pierde operatividad (pp.562-563).

3.5 Parte querellante. ¿Igualdad de armas?

El artículo 23 de la ley de rito dispone:

El Organismo Recaudador “podrá” asumir, en el proceso penal, la función de querellante particular a través de funcionarios designados para que asuman su representación (lo destacado me pertenece).

En primer lugar, cabe destacar que en materia de querellante particular, el verbo “podrá” enunciado en este artículo nos indica su carácter “facultativo”. Por lo tanto, la asunción de dicho rol por parte del Organismo Recaudador en el proceso penal no es un imperativo legal, quedando bajo su criterio la selección de los procesos penales tributarios y previsionales en los que asumirá esa calidad. Más aún considerando que en caso de sentencias desfavorables, el fisco tendrá a su cargo las costas del juicio.

El artículo 82 del Código Procesal Penal Nacional establece que: “Toda persona con capacidad civil particularmente ofendida por un delito de acción pública tendrá derecho a constituirse como parte querellante y como tal impulsar el proceso, proporcionar elementos de convicción, argumentar sobre ellos y recurrir con los alcances que en este Código se establezcan.”

Ahora bien, cabe analizar si el Organismo Recaudador puede considerarse víctima del delito fiscal y para ello resulta necesario indagar sobre quién es el titular del bien jurídico afectado por la conducta reprochable penalmente. Como se expresó en el acápite 4.2 del Marco Teórico, el Régimen Penal Tributario protege a la Hacienda Pública en su faz dinámica y las Rentas de la Seguridad Social, como bienes jurídicos colectivos o macrosociales. Asimismo, la Administración Tributaria es la encargada de tutelar y representar ese interés general y por ende se encuentra afectada en su función fiscalizadora y recaudadora con las conductas de evasión tributaria y previsional. Así lo ha recogido la jurisprudencia. En efecto, en autos “Real de Azúa” de la CNAPE, Sala B, 19/1/2005, el superior jerárquico expresó que “si se tiene en cuenta que la Administración Federal de Ingresos Públicos es el órgano encargado de la administración tributaria cabe concluir, sin alguna dificultad, que por la falta de percepción de aquellos impuestos aquel organismo resulta particularmente ofendido en los términos del artículo 82 del CPPN.”

La doctrina especializada se encuentra dividida respecto de la aceptación o rechazo de la legitimidad del Organismo Tributario para constituirse como querellante particular. Quienes rechazan ese rol sostienen que no resulta admisible la doble o múltiple intervención del Estado –a través de los distintos órganos que lo componen- para perseguir el delito fiscal, dado que se vulnera el derecho de “igualdad procesal” o “igualdad de armas”. Los autores que

defienden esta postura indican que se trata de una controversia de dos contra uno, donde por un lado el Estado se encuentra representado por el Organismo Recaudador –como querellante- y el Fiscal –quien efectúa la acusación e impulsa el proceso- y por el otro se encuentra el presunto evasor.

En opinión de Catania (2007):

La instauración de dos partes estatales no parece obedecer a ninguna necesidad específica que no pueda ser soslayada por otra vía. En este sentido, como el organismo recaudador puede participar de las medidas precautorias, de la realización de la determinación de oficio, sustancia los demás procedimientos administrativos vinculados a la materia, puede producir informes y participar con especialistas de algunos exámenes (si así lo dispone el juez) y sobre todo, teniendo en cuenta que la mayor finalidad de aquel organismo es la recaudación impositiva –loable en general, despreciable cuando se utilizan los mecanismos penales para ello-, tal vez, sería conveniente evitar este tipo de inmisiones en el ámbito penal y garantizar las pretensiones del Estado a través del Ministerio Público Fiscal (p. 322).

Este destacado autor remarca también que no puede dejarse de lado en el análisis, que hay otros organismos del Estado, especializados en determinadas materias de investigación, que actúan en forma conjunta y como co-denunciantes con AFIP, por caso la Oficina Anticorrupción y la Unidad Fiscal de Investigación de Delitos Tributarios y Contrabando (UFITCo) (p.322).

La doctora Marta Nercellas, en su rol de moderadora de las **VI Jornadas Internacionales de Derecho Penal Tributario**, expresó que la Administración Tributaria no es la víctima del proceso y que las leyes procesales son muy determinantes en que debe ser quien ha sido directamente lesionado el que puede representar ese interés como parte activa del mismo. El “dos contra uno” no es admisible.

Por el contrario, en las mismas Jornadas, la especialista Graciela Manonellas sostuvo que está de acuerdo en que AFIP sea denunciante y querellante en el proceso penal tributario porque de esa manera puede impulsar y controlar la denuncia penal. No cree que haya problemas con el principio de “igualdad de armas”. En la misma línea de pensamiento, la representante de dicho fisco en aquellas Jornadas, la doctora Fabiana Comes, mostró que estadísticamente se logró mayor cantidad de sentencias a favor del fisco, en los procesos penales en que el Organismo actuó como querellante particular, respecto de aquellos en los que no asumió dicho rol.

La Corte, tuvo la oportunidad de expedirse sobre el tema –haciendo suyo el Dictamen del Procurador General de la Nación- en autos “Gostanián, Armando s/recurso

extraordinario”⁴⁶ del 30/05/2006, aunque en relación con la intervención en el proceso de la Oficina Anticorrupción, como representante del Poder Ejecutivo, en los siguientes términos:

Más allá de las ideas generales expuestas por la recurrente sobre la división de poderes y el rol de los distintos apartamentos del Estado, lo cierto es que no logra demostrar en concreto por qué la intervención de la Oficina Anticorrupción impide la defensa del imputado, de qué manera se restringen las garantías y derechos que le acuerdan las leyes, o, incluso, de qué modo atenta contra el debido proceso la intervención de un querellante –aunque sea una persona del derecho público- junto a un fiscal, cuando el procedimiento penal regula esa coexistencia acusadora. ¿Cuál sería, entonces, la diferencia perjudicial entre un querellante privado y el Estado cumpliendo ese rol? ¿Qué haya una doble intervención del Estado? Pero, justamente, con base en el principio de la separación de los poderes, no hay ningún riesgo de que se confundan el ente ejecutivo y aquel que tiene la titularidad, la potestad exclusiva –y aun la facultad dispositiva- de la acción penal pública.

Por nuestra parte, entendemos que al tratarse de funciones y objetivos claramente diferenciados -los cumplidos por el Organismo Recaudador y el Fiscal como titular de la acción penal pública-, no se encontraría vulnerado el derecho de “igualdad procesal” o “igualdad de armas”.

La doctora García Vizcaíno (2020) estima “que podría actuar también como querellante el trabajador afectado por la evasión de aportes previsionales o la apropiación indebida de éstos (en el orden nacional se aplica el art. 82 del C.P.P.N.; arts. 83/86 C.P.P.F.)” (p. 719).

Por último, cabe mencionar que en el ámbito nacional, la presentación de la A.F.I.P. como parte querellante en los delitos tributarios, previsionales y aduaneros, se sujetará a las pautas y procedimientos que se fijan en su Instrucción General 1/2019, en sustitución de su precedente 3/2016.

⁴⁶ Fallos: G. 1471. XL. REX

CAPÍTULO 4

Aproximación selectiva a la experiencia comparada en Iberoamérica

Resulta muy interesante recoger la experiencia comparada de los aspectos relevantes del proceso penal tributario de algunos de nuestros países hermanos de Iberoamérica, a efectos de establecer convergencias y divergencias respecto de nuestro actual sistema procesal y buscar soluciones conjuntas, colaborativas y superadoras a nivel regional, para problemas que son comunes y trascienden las fronteras de un país, como es el tema que nos ocupa de la evasión fiscal, por los efectos –en este caso negativos- de la globalización. Como sabemos, la evasión tributaria es un fenómeno global, dada la relocalización de las personas –humanas y/o jurídicas- y la circulación internacional de los bienes y servicios de la economía. Si bien los avances tecnológicos asisten a los fiscos en la prevención y detección de maniobras de evasión, por ejemplo a través de la herramienta conocida como “*Big Data*”⁴⁷, también es cierto que los mismos avances tecnológicos son utilizados por quienes deciden actuar extramuros de la plataforma jurídica tributaria vigente en los distintos países, diseñando continuas y nuevas estrategias de evasión fiscal.

En ese marco, en este Capítulo se propone un recorrido por los aspectos penales y procesales más relevantes de algunos países de Iberoamérica: España, México, Uruguay, Perú, Chile y Brasil. A tales efectos, se expondrán sucintamente los principales hallazgos de la enriquecedora experiencia comparada en el ámbito de las **VI Jornadas Internacionales de Derecho Penal Tributario**, organizadas por nuestro Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, en forma conjunta con el Centro Argentino de Estudios en lo Penal Tributario, que tuvo lugar en junio 2018. Asimismo, en el caso particular de España –cuyo sistema penal sirvió como modelo para diseñar, en su momento, el Régimen Penal Tributario que actualmente nos rige-, se hará referencia además a alguna literatura especializada y relevante sobre la temática, como también los pronunciamientos destacados de la jurisprudencia y la normativa penal actual de dicho país.

⁴⁷ “Los **macrodatos**, también llamados **datos masivos**, **inteligencia de datos**, **datos a gran escala** o **big data** (terminología en **idioma inglés** utilizada comúnmente) es un término que hace referencia a **conjuntos de datos** tan grandes y complejos que precisan de **aplicaciones informáticas** no tradicionales de **procesamiento de datos** para tratarlos adecuadamente.” Fuente: <https://es.wikipedia.org/wiki/Macrodatos>

4.1 España

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 constata 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 o “fundamento”, entendiéndose por esta última la identificación 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 58/2003⁴⁸, 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 7/2012⁴⁹ modificatoria del Código Penal español y de la Ley 34/2015⁵⁰ 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.

⁴⁸ Ley General Tributaria N° 58/2003 – Boletín Oficial del Estado español (BOE) N° 302 del 18/12/2003.

⁴⁹ Ley Orgánica 7/2012 - BOE N° 312 del 28/12/2012.

⁵⁰ Ley 34/2015 – BOE N° 227 del 22/09/2015.

La situación procesal actual en España

La normativa penal sustantiva en España se integra con el Código Penal (Ley Orgánica 10/1995⁵¹ del 23 de noviembre de 1995) y a nivel procesal penal con la Ley de Enjuiciamiento Criminal⁵².

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 General Tributaria (LGT) 58/2003. 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 34/2015⁵³ –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 7/2012⁵⁴ 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

⁵¹ Ley Orgánica 10/1995 del Código Penal Español - BOE N° 281 del 24/11/1995.

⁵² Ley de Enjuiciamiento Criminal – Real Decreto BOE N° 260 del 17/09/1882.

⁵³ Ley 34/2015 – Boletín Oficial del Estado español (B.O.E.) N° 227 del 22/09/2015.

⁵⁴ Ley Orgánica 7/2012 - B.O.E. N° 312 del 28/12/2012.

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 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 –denominada Liquidación Vinculada a Delito (LVD), 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 –mediante juicio ejecutivo o de apremio- 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 CE⁵⁵” (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).

En las VI Jornadas mencionadas, expuso como representante de España el distinguido catedrático y compatriota argentino, Dr. Juan Carlos Ferré Olivé y participó como moderador el Dr. Marcos Grabivker. En su destacada intervención, hizo hincapié en lo que se denomina el *particularismo tributario* –término del que se comenzó a hablar en Italia-, que sería algo así como que las peculiaridades o las particularidades de lo tributario, cuando se llevan al ámbito de lo penal permitirían una “relajación” o distensión del marco de los principios y garantías penales nucleares o basales y una forma distinta de aplicar la pena. Esto le resulta preocupante al destacado especialista. Si aceptáramos ese *particularismo tributario* de relajación de principios y garantías penales, no sería necesario el derecho penal, dado que estaríamos frente a un sistema administrativo de sanciones, dotado de la amenaza penal para que resulte más eficaz. Esto significaría una inadmisibles distorsión de lo que debe ser el derecho penal en un Estado de Derecho.

En relación con la posibilidad de aplicar dos sanciones penales por un mismo hecho en dos procesos distintos, uno administrativo y otro penal, ejemplifica el caso de México y

⁵⁵ 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.

Brasil y en este último país así lo admite su Constitución. Al respecto, recuerda que según está estudiado por los constitucionalistas, hay preceptos que son inconstitucionales dentro de la propia Constitución. Esto se da cuando alguna norma viola garantías básicas y elementales del ciudadano. En esa situación, entiende que el mecanismo de doble sanción por un mismo hecho en dos procesos distintos, viola sin dudas el principio básico del *non bis in idem*. En España, no cabe aplicar dos sanciones –de un proceso administrativo y otro penal- por el mismo hecho. Si primero se aplica la sanción penal, la sanción administrativa no se aplica. Y se fuera al revés, es decir que primero se expide el fisco aplicando una sanción administrativa, existe de antaño una jurisprudencia consolidada que sienta que la segunda –de la sede penal- no resulta operativa –aunque hubiera correspondido- y en dicho caso el fiscal debe desistir de la acción. Dentro de las garantías y derechos fundamentales del ciudadano está la protección de que el Estado puede aplicar sanción una sola vez por el mismo hecho. No puede ir probando con distintos procedimientos sancionatorios para el mismo hecho, a ver cuál le conviene más. Es como decir que el Estado tiene un *solo tiro del cargador* y si le sale mal debe atenerse a las consecuencias de su decisión.

En cuanto a la ubicación sistemática del derecho penal tributario, comenta que a diferencia de lo que ocurre en el resto de los países latinoamericanos representados en las VI Jornadas, donde los delitos tributarios se ubican en leyes extrapenales –Códigos Tributarios- o en leyes penales especiales, en España, en cambio, se los incluyó en el Código Penal. La excepción, se encuentra en la ley especial de contrabando, que contiene sanciones administrativas y penales. A su juicio, esta norma violaría garantías penales básicas, dado que está concebida desde los principios administrativos y no penales y en consecuencia, debería readecuarse a los principios penales e incorporarse al mismo Código Penal.

Critica también los continuos cambios legislativos en materia penal tributaria realizados en España, que generan una preocupante inseguridad jurídica de los administrados. La construcción o técnica legislativa en España –siguiendo una característica que se ha vuelto lamentablemente Universal- es cada vez más deficiente, con leyes o normas jurídicas de mala calidad, que requieren modificarse permanentemente.

En España el delito tributario es de acción pública, perseguible de oficio, en el que la Administración Tributaria, si bien es imprescindible en el proceso por su calificación técnica, no es la que decide si hay o no delito –ni su cuantificación final-, tareas que son propias de la fiscalía y los jueces penales competentes.

El catedrático no comparte la posibilidad de que la Administración Tributaria sea la instancia que tenga la *llave del proceso* y además se considere la víctima del mismo. Considera que esto es un poco contradictorio. Encuentra como ejemplo de esta contradicción,

al Código Fiscal Federal mexicano, donde el fisco es quien determina el impuesto evadido, es el dueño de la acción, tiene la llave de seguir adelante o no, puede perdonar prácticamente en cualquier momento la intervención penal y además se declara víctima del delito. Esto es otro claro ejemplo también de lo que provoca el *particularismo tributario* al que se refirió anteriormente.

En cuanto a las condiciones objetivas de punibilidad de nuestro *Régimen Penal Tributario* argentino, critica que no es admisible que el legislador se dedique a definir qué naturaleza jurídica tienen los elementos del delito. Debe en cambio describir las conductas que se prohíben, pero no tiene que decirnos qué es el dolo, o si la cuantía es un elemento del tipo, una condición objetiva de punibilidad, una causa de justificación o un supuesto de culpabilidad, porque para eso está la ciencia jurídica y la dogmática penal. No obstante, las cuantías son elementos necesarios, además de los subjetivos, para diferenciar la intervención penal de la infracción administrativa, sobre todo cuando coexisten los dos sistemas.

Comenta también –tal como se ha desarrollado antes en este trabajo- que en España, los procesos penales demoraban un tiempo prolongado y como consecuencia también se dilataba el cobro del tributo evadido. Para resolver este inconveniente, a partir de 2012 se fracciona el procedimiento en la sede tributaria de forma que la parte sancionadora penal va a la fiscalía, pero el procedimiento de determinación y cobro de la cuota supuestamente defraudada sigue adelante, a través de una llamada Liquidación Vinculada a Delito (LVD), que además es ejecutiva por vía de apremio y el fisco puede cobrar independientemente del proceso penal.

Esto supone que años después, cuando finaliza el juicio penal, se ajustan las cuentas, es decir si se determina que no hubo delito, habrá que devolverle al acusado las sumas ejecutadas y si en cambio se determina la cuota final defraudada, se ajustan las diferencias que correspondan –en más o en menos- según lo previamente considerado por la Administración Tributaria. La mayor crítica de este sistema es que la liquidación de cuota defraudada que realiza el fisco, no es recurrible en el fuero contencioso-administrativo –recurso que se encuentra bloqueado-. Si bien el juez penal podría paralizar el cobro bajo caución suficiente y en circunstancias especiales, se trata de un mecanismo complejo que ha recibido también severas críticas por parte de la doctrina especializada.

Siguiendo con la cuestión del *particularismo tributario*, en España también existe, como en Argentina, la posibilidad de la “fuga del proceso” por pago espontáneo, no espontáneo o mediante leyes que otorgan amnistías fiscales –cuya finalidad es aumentar la recaudación tributaria, el dinero público, en cualquier momento de recesión económica, mediante regularizaciones extraordinarias-.

Con las amnistías periódicas, decrece la función preventiva de la pena, porque si se sabe que tarde o temprano existirán estas regularizaciones extraordinarias, se fomenta el incumplimiento tributario y la asunción del riesgo de ocultamiento de las bases imponibles. Por otra parte, además de la decadencia ética y las desigualdades de tratamiento que implican estos planes de regularización extraordinaria, en general no logran las metas de recaudación previstas o de repatriación de capitales.

El prestigioso abogado considera que es razonable que se permita la fuga del proceso, tanto administrativo como penal, por pago “espontáneo” y total del tributo pendiente de ingreso al fisco, junto con sus accesorios.

No obstante, remarca que en España se ve claramente la finalidad recaudatoria del sistema penal tributario, en el trato desigual que se ha dispensado últimamente a ciertos futbolistas de elite que incurren en delitos de defraudación tributaria, donde se les ha otorgado rebajas sustanciales de pena –no exoneración-, para aquellos que paguen en determinadas circunstancias. En estos casos, se pasó rápidamente -desde el momento de la comunicación de la imputación penal al sujeto-, de una posible prisión a una multa garantizada -considerable en su monto por el afán recaudatorio-, dando por finalizado el incipiente proceso penal.

El caso más emblemático en España –con repercusión mundial y en especial en nuestro país- es el de Lionel Messi, quien es el principal contribuyente de la madre patria. Se trata de un caso de una sociedad fantasma, constituida en un país de “fiscalidad dudosa”, por el padre de Lionel y el socio de la época, a la que le ceden de por vida, por la suma no declarada impositivamente al fisco español de cincuenta mil dólares (US\$ 50.000), todos los derechos de imagen del eximio futbolista, cuando tan solo tenía quince años. Derechos que hoy superarían los treinta o cuarenta millones de dólares al año. Por otra parte, cuando Messi ya era mayor de edad, la empresa deportiva Adidas, que en su momento lo patrocinaba, le consulta si es consciente que los derechos de imagen que en ese entonces ascendían a 10 millones de euros, serían abonados a dicha sociedad off-shore y el futbolista en esa ocasión ratificó la cesión inicial. En cierto momento el socio se pelea con el padre de Messi y aporta toda la información al fisco español. Al día siguiente de conocer la imputación, Messi depositó una suma superior a los diez millones de euros al fisco español, con lo cual obtuvo una rebaja de pena de dos grados, que le garantizó la exclusión de prisión. Se comenta que ese dinero lo aportó el Club, porque le convenía más tenerlo a Messi jugando al fútbol en la cancha, que en el patio de una cárcel. Con ese pago consiguió que luego la pena final haya sido una multa. En realidad, se le imputaban cuatro fraudes fiscales que fueron probados, con una pena en expectativa de prisión de uno a cinco años por cada uno y, entonces, aunque se le aplicara el mínimo con una pena de cuatro años en total, en principio, no tendría posibilidad

de evitar la prisión, cosa que por tratarse de Messi no llegó a concretarse y quedó en libertad. En definitiva, al final de cuentas el que padece es el sistema penal. Porque se vislumbran dos velocidades y dos sistemas penales, cuando tendría que existir uno solo y más seriedad en la intervención penal, sin tanta desigualdad.

Este *particularismo tributario* se da tanto en el ámbito penal como en el procesal penal. En efecto, para ejemplificar recuerda el renombrado caso internacional Falciani⁵⁶. Se trata del empleado infiel de un Banco Suizo que vendió los datos de cuentas de sus clientes al fisco alemán y éste a su vez los compartió con otros países, en virtud de un Convenio Europeo contra la defraudación fiscal. Lo cierto es que el fisco español tomó conocimiento de la existencia de importantes saldos bancarios en Suiza de un sujeto que estaba jubilado en España –cuyos haberes estaban por debajo del mínimo no imponible- y no declaraba dicho patrimonio en el exterior. Se debatió si la prueba obtenida por el fisco español debería descartarse por aplicación de la teoría del “fruto del árbol prohibido o envenenado”. El Tribunal Europeo concluyó que por aquella teoría, las pruebas de cargo obtenidas cometiendo delito por parte de funcionarios, agentes o fuerzas de seguridad del Estado son nulas, pero había que diferenciarlas en el ámbito del derecho penal tributario de aquellas aportadas por un particular, aunque fuesen obtenidas de manera ilícita, las cuales resultan válidas. Con ese fundamento, el Tribunal Supremo condenó al imputado.

Otro tema interesante es si se viola o no el derecho del sujeto activo del posible delito a no autoinculparse. Surge aquí la pregunta de qué validez tiene la amenaza de sanción, que la Administración Tributaria ejerce sobre un contribuyente que no aporta documentación o datos que pueden ser autoincriminatorios. Es un tema que considera está abierto, en debate. En Alemania, por ejemplo, ante la primera sospecha de delito, el sujeto deja de aportar elementos o declaraciones al fisco que puedan autoinculparlo. En algunos países esto no está regulado expresamente o por lo menos no está claro. Esto puede implicar por un lado la amenaza de aplicación de una sanción administrativa por no colaborar y por el contrario, si aporta la documentación que el fisco requiere, podría resultar el material probatorio que se utilizará en contra del mismo sujeto en sede penal. Lo cual es a todas luces inadmisibles. El aforismo latino *nemo tenetur* “nadie está obligado a acusarse a sí mismo”, se enmarca dentro de los derechos fundamentales de toda persona, concretamente, en el derecho a la tutela judicial efectiva. Los elementos obtenidos bajo dichas circunstancias, son pruebas que el fisco ha perdido y no puede aportar en el proceso penal. Este es otro de los problemas que advertimos dentro de lo que venimos refiriendo como *particularismo tributario*.

⁵⁶ Sentencia N° 116/2017 del Tribunal Supremo español (TS) del 23/2/2017, dictada en el recurso de casación N° 1281/2016.

Respecto de la extrapolación del sistema de presunciones tributarias al ámbito penal, las mismas no son suficientes, por su carácter indirecto. Con eso solo no alcanza en el proceso penal. Se requiere de otros elementos directos de comprobación de la configuración típica del delito tributario, en su faz objetiva y subjetiva.

En cuanto al *ardid* o *engaño* utilizado en nuestro *Régimen Penal Tributario*, a su entender son inapropiados para el ámbito penal tributario, dado que se trata de conceptos que provienen del delito tradicional de la estafa, basado en el engaño, una puesta en escena para que soltemos nuestro patrimonio. En el ámbito tributario, en cambio, normalmente no se trata de solicitar devoluciones tributarias, sino de evitar maliciosamente el pago del tributo que corresponde. Considera que la diferencia es sustancial: una cosa es no pagar lo que corresponde y otra muy distinta es engañar a otro para que nos entregue algo (estafa). El delito que tratamos más bien es el de “ocultación”. El mero incumplimiento de un deber solamente no puede ser sancionado penalmente. Entonces, no se requiere toda una puesta en escena como en el engaño, sino una ocultación maliciosa de bases tributarias.

En resumen, el especialista criticó el sistema penal tributario español al asegurar que tiene “más sombras que luces” y destacó “la existencia de una justicia completamente dispar”, ante las desigualdades de trato entre por ejemplo un futbolista de elite y un empresario mediano o pequeño. Atinadamente, concluyó en que “las cartas tienen que ser iguales para todos”.

4.2 Brasil

En primer lugar, podemos destacar que en Brasil hay una prevalencia de lo tributario sobre lo penal y por eso allí se habla del derecho tributario penal. Esta decisión de política criminal, distingue a Brasil respecto de otros países de Latinoamérica y España.

Se habla también del *carnaval tributario* para criticar una época –durante la dictadura militar brasileña de los años 60⁵⁷–, caracterizada por una fuerte presión tributaria sobre los contribuyentes, con tributos que se solapaban y un Estado autoritario y sin límites en su poder punitivo, frente a un contribuyente sin garantías ni derechos.

A partir de la Constitución de 1988 se termina con dicho *carnaval tributario* y se crean los derechos fundamentales de los contribuyentes, limitando el poder punitivo del Estado.

Para la Dra. Carolina Machado Cyrillo Da Silva⁵⁸, expositora en las VI Jornadas en comentario, se trata de un derecho tributario con matices penales, dado que con los años se disminuyó el rol del derecho penal y se amplió el derecho tributario. Se sigue el criterio de mantener penas blandas y tipos penales fuertes, donde lo que importa es la recaudación.

La Receita Federal de Brasil, equivale allí a nuestra AFIP.

En este país, la ubicación sistemática del derecho penal tributario es una ley especial, como en Argentina.

A efectos de iniciar un proceso penal, debe quedar firme la determinación fiscal, que tiene privilegio como crédito. Se estructuró de tal forma el derecho tributario penal, que los contribuyentes tienen más miedo de perder sus bienes ante un reclamo administrativo del fisco, que de resultar condenados en un proceso penal.

En relación con el principio *bis in idem*, el mismo es permitido en Brasil. De hecho son independientes las instancias administrativas y penales y hasta puede aplicarse otra multa adicional en una tercera vía de reclamo civil.

A nivel tributario existe una *guerra fiscal* entre los distintos estados brasileños respecto del Impuesto sobre la Circulación de Mercaderías y Servicios (ICMS). Dichos estados tienen la facultad de elegir las alícuotas para este impuesto, y a partir de ello se genera la competencia para atraer a las empresas nacionales y extranjeras. Como ejemplo, la expositora mencionó el caso de la empresa Ford que, inicialmente, iba a instalarse en Rio Grande do Sur que aplicaba la alícuota del 12% para el ICMS, pero finalmente montó su fábrica en Bahía, que la eximió del tributo por tres años y luego le aplicaba una alícuota fija del 8% para los siguientes períodos.

⁵⁷ La dictadura militar impone el Código Tributario de 1966.

⁵⁸ Profesora en Derecho Constitucional de la Universidad Federal de Río de Janeiro de Brasil.

4.3 Chile

El Dr. Marco Núñez Núñez⁵⁹, fue el representante de Chile en las VI Jornadas analizadas y sintetizó con dos palabras la reforma procesal que tuvo lugar en el país trasandino entre 2000 y 2005: “Radical e histórico”. En efecto, hasta entonces el sistema penal era inquisitivo y pasó a ser acusatorio, con todas las garantías constitucionales, donde el fiscal impulsa la acción –previa instancia particular de la Agencia Tributaria- y dirige la investigación, funciones que otrora estaban a cargo del juez penal en forma exclusiva.

Destacó la cultura tributaria de los ciudadanos chilenos, que no quieren deberle al fisco. Este comportamiento se logró por dos motivos fundamentales: por un lado, la eficiencia de la Administración Tributaria⁶⁰ en sus funciones de fiscalización y control y por el otro, el desempeño activo del fisco como querellante en los procesos penales por evasión.

A diferencia de nuestro país, en Chile las penas son más severas, pudiendo alcanzar los 15 años de prisión.

No obstante, en este país la mayoría de los procesos penales terminan en un proceso abreviado, que consiste en un acuerdo entre el imputado y el fiscal, donde el primero acepta los cargos y a cambio obtiene una reducción de la pena –no exoneración-. Siendo así, son muy pocos los casos que alcanzan la etapa del juicio oral.

Una nota característica del país trasandino es que el fiscal tiene como límite un plazo de dos años para concluir su investigación, lo que acelera el proceso penal, reduciendo la incertidumbre del imputado y los tiempos de la justicia.

El destacado expositor nos ilustra sobre el proceso penal tributario en el país hermano:

Si la conducta del sujeto configura un delito tributario, el ejercicio de la acción penal para perseguir este delito debe instarlo la Administración Tributaria ante la justicia criminal. En su caso, se aplicará al que resulte culpable la pena privativa de libertad y la multa, para hacer efectiva la responsabilidad penal, en este ámbito; sin perjuicio del derecho de la administración de perseguir el cobro de los impuestos o deuda tributaria, para hacer efectiva la responsabilidad civil.

Encontramos como crítica –opinable-, que el ejercicio de la acción penal dependa de la instancia de la Administración Tributaria.

Continúa el prestigioso especialista:

⁵⁹ Fiscal Adjunto de la Fiscalía Especializada en Delitos Violentos, Económicos y Funcionarios de la Fiscalía Regional Metropolitana Sur del Ministerio Público de Chile.

⁶⁰ Servicio de Impuestos Internos (S.I.I.), equivalente a nuestra AFIP.

Ahora bien, la Administración Tributaria, frente a un delito tributario, tiene la atribución de optar solamente por solicitar la aplicación de la multa o pena pecuniaria, lo que hará por la vía administrativa, en un procedimiento administrativo, renunciando a la pena privativa de libertad de competencia de los tribunales criminales, con esta medida, en mi opinión, quedan debidamente resguardadas las garantías del contribuyente imputado a no ser sometido a una doble sanción.

A nuestro entender, en caso de advertirse, en un proceso de fiscalización, la existencia de un delito tributario o previsional, la Administración Tributaria no debería tener la opción de denunciarlo o no, sino que debería estar obligada a efectuar la correspondiente denuncia penal.

Por último, el destacado abogado, remarcó la importancia de la prueba pericial en el proceso penal tributario y el rol fundamental de los profesionales en ciencias económicas en dicha tarea, concluyendo que “sin perito no hay caso”.

4.4 México

El Dr. Agustín Jesús Celorio Vela⁶¹, destacó en las VI Jornadas, el carácter interdisciplinario y de *supraespecialidad* del derecho penal tributario, dado que requiere de la intervención y trabajo conjunto de contadores y abogados.

Resaltó que contrario a lo que debiera suceder, el derecho penal tributario, tal como está diseñado en las legislaciones internas de los países participantes en dichas Jornadas, tiene como finalidad principal la recaudación tributaria. En su opinión, tal como lo sostenía Adam Smith, los ciudadanos son reticentes al pago de impuestos. En este país, en caso que se adviertan incumplimientos intencionales del contribuyente, el Estado se reserva la aplicación del derecho penal, como herramienta para lograr el mismo objetivo enunciado de recaudación.

En cuanto a la ubicación sistemática, México no tiene ley especial, sino una Ley General Tributaria que describe los tipos penales susceptibles de denuncia.

La Dra. Graciela Manonellas, en su rol de moderadora en estas Jornadas, advirtió como peligroso que en este país el Código Fiscal de la Federación contenga una parte general como

⁶¹ Presidente del Centro Mexicano de Derecho Penal Tributario, que organizó en forma conjunta con el CPCECABA, las VI Jornadas Internacionales de Derecho Penal Tributario, llevadas a cabo el 14 y 15 de junio de 2018.

también la tiene el Código Penal. Si no se armonizan ambas disposiciones, podrían darse desigualdades que deberían evitarse.

Una nota característica del proceso penal mexicano, está dada por las amplias facultades que tiene la Administración Tributaria⁶², dado que denuncia, persigue, agrega, lo cual son notas características de un amplio poder y además se considera víctima.

En este país, el fisco ha alcanzado notables desarrollos tecnológicos para el control y cruces de información de los contribuyentes⁶³, atacando así el problema de la evasión tributaria y fomentando el cumplimiento voluntario.

En México no hay condición objetiva de punibilidad y el margen de punibilidad se establece de 3 meses a 9 años de prisión.

Con respecto a la doble vía de juzgamiento del delito tributario, en sede administrativa y penal, el expositor entiende que debería revisarse para encontrar soluciones a problemas comunes en nuestra región y considera que ambos procesos no son vías independientes, dado que lo que pasa en una vía procesal, afecta a la otra.

El destacado abogado cree conveniente la creación de modelos tributarios y penales tributarios regionales, dada la problemática común que se advierte en nuestros países de Latinoamérica y en España.

Sostiene que el ciudadano debe contribuir para sostener el gasto público, dentro de un *océano de garantías constitucionales*. En ese sentido, está en contra del *derecho fiscal de la sospecha* y del *derecho penal del enemigo tributario*.

4.5 Uruguay

Por su parte, el catedrático Germán Aller Maisonnave⁶⁴, destacó que la situación en Uruguay, en materia penal tributaria, no escapa a la problemática de nuestra región. Allí también se prioriza la recaudación tributaria por sobre la necesidad de conseguir justicia.

En Uruguay la evasión tributaria es un delito de peligro, aunque el disertante cree que debieran incluirse sólo los de daño concreto.

El bien jurídico protegido por el derecho penal tributario en Uruguay es la Hacienda Pública.

A nivel procesal, uno de los inconvenientes que encuentra el Dr. Aller, es el relacionado con el cómputo de los plazos de caducidad para la presentación de la denuncia penal ante la fiscalía. La norma penal expresa que debe contarse 6 meses desde el momento en que lo

⁶² Servicio de Administración Tributaria (SAT), equivalente a nuestra AFIP.

⁶³ Mediante la aplicación de la herramienta conocida como *Big Data*.

⁶⁴ Doctor en Derecho por la Universidad de la República (Montevideo – Uruguay) y por la Universidad Nacional de Educación a Distancia (Madrid – España).

decida el Director de la Agencia Fiscal⁶⁵. En cambio, según el prestigioso autor, debería considerarse dicho plazo desde la comisión del delito.

No obstante lo comentado, el Dr. Aller destaca que el fisco no tiene obligación de denunciar y tiene amplias facultades –y esto es otra de las críticas al sistema penal tributario-, de negociar, otorgando quitas y esperas, lo cual atentaría contra el principio de indisponibilidad del crédito público.

Además, critica que el fisco suele realizar la denuncia como forma coactiva para cobrar el tributo presuntamente evadido, lo cual no es éticamente aceptable.

Considera que para mejorar la recaudación no debiera recurrirse al derecho penal, sino más bien mejorar las actividades de control de la Administración Tributaria. En los últimos años, Uruguay experimentó una mejora importante en la recaudación, gracias a una eficiente gestión fiscal.

Respecto de la aplicación del principio del *non bis in idem*, el profesor sostiene que no tiene sentido que se aplique sanción administrativa y sanción penal, en dos procesos simultáneos o sucesivos que juzguen el mismo hecho, sino que debe aplicarse una u otra. El problema que advierte es que como existe el afán recaudatorio, al fisco no le conviene denunciar todos los casos de evasión, porque si el juez penal no aplica sanción, entonces el ente recaudador pierde la oportunidad de cobro del tributo presuntamente evadido. Siendo así, sólo se denunciarían los casos de difícil cobro para el fisco y no los casos que realmente representan un delito, colocando al juez en la posición de agente de cobro de deudas, lo cual resulta peyorativo para el magistrado. Queda así al desnudo el verdadero propósito de la Administración Tributaria, que hará la denuncia no para que se haga justicia, sino para garantizar el cobro de una presunta deuda evadida, en la cual ella no tuvo éxito de cobro.

Finalmente, el especialista considera que es fundamental la educación tributaria para derrotar la idea de que la evasión fiscal es un *delito sin víctima*, dado que el Estado es el principal afectado -y por consiguiente todos los ciudadanos y habitantes de un país-.

4.6 Perú

El Dr. Daniel Yacolca Estares⁶⁶, representó a Perú en las mismas Jornadas.

En cuanto a la ubicación sistemática de la norma penal tributaria, la misma se encuentra en una ley especial, al igual que en nuestro país.

⁶⁵ Dirección General Impositiva (DGI), equivalente a nuestra AFIP.

⁶⁶ Presidente de la Academia Internacional de Derecho Tributario en Perú.

Destacó lo férreo que se ha vuelto el sistema penal tributario en su país, en los últimos años. En los años 90 cuando se sancionó el Código Penal, tenían una pena máxima de 6 años y la mayoría de las causas se extinguían por la prescripción.

Sin embargo, la nueva política criminal adoptada en su país, extendió las penas hasta 12 años de prisión. Aunque se debe destacar de la legislación peruana, el resguardo de las garantías constitucionales, a pesar de las penas fuertes.

Los tipos penales hablan de requerir la existencia de dolo. Esto no es necesario, remarca el brillante orador, dado que es redundante, opinión que compartimos. Si bien no es correcto el tipo penal en blanco, en el otro extremo, tampoco es correcto que el legislador agregue a las conductas reprochables, definiciones que corresponden al derecho penal científico o a la dogmática penal.

En cuanto a la redacción de los tipos penales, tampoco se comprende por qué se establece la pena como “no menos de tanto ni más de tanto”. Podría pensarse que se agregó como un llamado de atención a algún juez que se excedió en la aplicación de la pena. Sin embargo, entendemos que es otro ejemplo redundante del dispositivo penal y no avizoramos cuál es la justificación técnica.

Con respecto a la recaudación tributaria, la misma ha aumentado notablemente en los últimos años, gracias a los avances tecnológicos que se fueron implementando y la incorporación de normas penales al sistema tributario.

En relación con los procesos penales, si bien son pocos los casos que se persiguen, la mayoría termina con sentencias condenatorias.

En cuanto al paralelismo de las vías administrativa y penal, si están vinculadas sustancialmente, se suspende el proceso administrativo (o el recurso ante el Tribunal Fiscal), hasta la sentencia penal firme. En cambio si no es así, pueden coexistir las vías paralelas.

La legislación peruana contempla la “fuga del proceso” por pago total, pero dispone que el mismo debe efectuarse antes del requerimiento fiscal o la denuncia fiscal.

A diferencia de lo que ocurre en nuestra legislación, en Perú solo se persiguen los delitos tributarios de nivel nacional, según la jurisprudencia analizada por el expositor.

Para finalizar el recorrido de este trabajo, en el apartado siguiente se presentan las conclusiones y reflexiones finales.

CONCLUSIONES Y REFLEXIONES FINALES

Como se evidencia del desarrollo de la presente intervención, en el actual *Régimen Penal Tributario* argentino existen aspectos controvertidos relevantes del proceso penal –en el que hemos centrado nuestro estudio-, en materia tributaria y de los recursos de la seguridad social, y otros que entran en crisis con los derechos y garantías de nuestro Bloque Constitucional y del derecho penal nuclear. En consecuencia, urgen modificaciones legislativas -serias y permanentes-, que resuelvan dichos inconvenientes.

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 de Procedimiento Tributario protege la Administración Tributaria, la Hacienda Pública en su sentido dinámico (comprensiva de la renta fiscal y los gastos públicos), el mercado y las Rentas de la Seguridad Social nacionales. Por su parte, el actual *Régimen Penal Tributario* de la Ley 27.430 mantiene la protección de las Haciendas Públicas nacional, provinciales y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y las Rentas de la Seguridad Social de los mismos niveles de gobierno, tal como lo hacía la ahora derogada Ley 27.469 –con su última modificatoria de la Ley 26.735-. Por lo expuesto, ambos subsistemas protegen la Hacienda Pública.

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 configuran el proceso penal, dado que el primero suele basarse sobre presunciones -y aun auténticas ficciones-, que no pueden ser aplicadas en el

proceso penal, sin otros elementos determinantes de la conducta disvaliosa reprochable penalmente. Siendo así, en este último 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. En ese orden de consideraciones, deben configurarse tanto los elementos objetivos como subjetivos que describe el tipo penal tributario. En efecto, 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 ídem*” (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 proscribe 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 ídem*: 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 violentando la garantía constitucional. Dado que nuestro *Régimen Penal Tributario* actual en su faz procesal, tal como se encuentra redactado, permite la posibilidad del *non bis in idem*, se confirmaría la hipótesis inicial de la presente intervención, encontrándose en crisis este plexo legal con los derechos y garantías de nuestros Bloque Constitucional.

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 –simultáneo o sucesivo-, de vías procesales en los conflictos de evasión tributaria y previsional.

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 *strepitus 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 irrecorrible 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.”⁶⁷ 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

⁶⁷ Fallos: P. 653. XLIX. ROR

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 tributo, 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, con sustento en un informe fundado y reglado de actuación del Organismo Fiscal hasta la interposición de su denuncia-, 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.

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.

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, admitiendo la posibilidad sistémica del escándalo jurídico por el dictado de sentencias contradictorias entre los fueros – administrativo y penal- que intervienen en la controversia. A todas luces, dicha posibilidad conculca derechos y garantías basales de nuestro Bloque Constitucional y de los principios nucleares del derecho penal moderno. En ese orden de consideración, nuestra hipótesis inicial se encuentra confirmada también en relación a este aspecto procesal de nuestro actual *Régimen Penal Tributario*.

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 o secuenciales, 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.

En relación con los aspectos controvertidos relevantes del actual *Régimen Penal Tributario* –y procesal-, la mayor crítica, en nuestra posición, consiste en la escasa discusión parlamentaria de todo el Régimen Penal Tributario. El mismo se incluyó en un único artículo –casi como un calco de la Ley 24.769 que se derogó- dentro de una Ley Ómnibus, la Ley 27.430 -que consistió esencialmente en una Reforma del Impuesto a las Ganancias-.

Otros aspectos cuestionables, sobre los que nos hemos referido en el desarrollo de este trabajo, con su crítica correspondiente, podrían sintetizarse:

- La deficiente técnica de regulación del instituto de la extinción de la acción penal postdelictual. Coincidimos con la doctrina especializada que adopta la posición más restringida de la Ley 26.735 para el perdón de las consecuencias penales, con carácter excepcional y por única vez, de quien ha cometido un delito tributario y previsional, mediante su presentación “espontánea”, debiendo la norma establecer claramente el alcance de dicha espontaneidad. Sólo así se resolvería el problema ético de permitir la eximición de sanción penal y eventual fuga del proceso de los evasores, con el gran impacto que causa entre quienes con esfuerzo cumplen cotidianamente con sus obligaciones tributarias.
- Incoherencia de la pena para la evasión tributaria o previsional agravada. Como se advirtió, las penas del actual *Régimen Penal Tributario* representan 33% mayores que una enorme estafa al erario público (artículo 174 inciso 5° del Código Penal), una vez que el tributo está recaudado. Asimismo, resulta incomprensible por qué el máximo de pena del *Régimen Penal Tributario* en comentario, es mayor al mínimo del homicidio simple dispuesto por el artículo 79 del Código Penal (8 años). Deberían readecuarse los montos de pena para evitar las incoherencias apuntadas.
- Fijación directa de penas, simplemente para evitar excarcelaciones. Se da en los supuestos de evasión tributaria y previsional agravados y para el aprovechamiento indebido de beneficios fiscales (beneficios directos percibidos del Estado), donde la pena mínima es mayor a tres (3) años, lo cual, en principio, impediría la excarcelación del presunto evasor. En el mismo sentido que el apartado anterior, el legislador debería readecuar los montos mínimos de pena, permitiendo, en su caso, la excarcelación –sin perjuicio de la aplicación de otras sanciones laterales o accesorias graduadas, para diferenciarla de la evasión simple-.

- Depreciación monetaria de los importes establecidos como condiciones objetivas de punibilidad. La Ley 27.430 estableció en su Título XI -separado del *Régimen Penal Tributario* instaurado en la misma norma-, la Unidad de Valor Tributaria (UVT), en los siguientes términos. Por el artículo 303 se instruyó al Poder Ejecutivo nacional para que elabore y remita al Congreso de la Nación un proyecto de ley en el que se establezca la cantidad de UVT correspondiente a cada uno de los parámetros monetarios referidos en el artículo 302, que reemplazarán los importes monetarios en las leyes respectivas. Por el artículo 88 de la Ley 27.467 (B.O. 4/12/2018 se prorrogó el plazo previsto hasta el 15 de septiembre de 2019). No obstante, a la fecha de la presente intervención, dicha ley se encuentra pendiente, con la tremenda consecuencia jurídica que ello representa en términos de aplicación de un Régimen Penal, donde se encuentra en juego nada menos que la libertad personal. Además, genera inseguridad jurídica y discusiones en la doctrina y jurisprudencia, respecto de si corresponde o no aplicar en forma retroactiva –principio de ley penal más benigna-, los montos fijos que actualizan, mediante parches legales, las condiciones objetivas de punibilidad.

No obstante las críticas apuntadas, existe la oportunidad de subsanarlas con la sanción del Nuevo Código Penal, cuyo Proyecto liderado por el Dr. Mariano Borinsky alcanzó, por primera vez en la historia de dicho digesto, el estado de trámite parlamentario sin vencimiento.

Respecto de la denuncia formulada por un tercero regulada en el artículo 18 del *Régimen Penal Tributario*, la crítica que encontramos, y compartimos con la doctrina especializada, es que resultaría inconstitucional que se incluya en la norma la posibilidad de que una vez efectuada dicha denuncia, el fisco tenga amplias facultades de fiscalización, según la norma de procedimiento fiscal del orden nacional, provincial o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, según corresponda, sin sujeción a los límites que pudiera establecer el juez penal. La garantía constitucional que se encuentra en crisis ante esta posibilidad se refiere a que “nadie está obligado a declarar contra sí mismo” o lo que en doctrina se conoce como “autoincriminación forzada o coactiva”, al permitir que el Organismo Fiscal le exija al contribuyente pruebas de cargo que serán utilizadas en su contra en un proceso penal tributario o previsional, máxime cuando la obligación fiscal podría encontrarse prescripta.

El Régimen Penal en trato, también prevé en sus artículos 16 y 19 los casos en que la denuncia del Organismo Recaudador no es obligatoria, pero con diferencias sustanciales. Para el caso del artículo 16, la dispensa opera una vez que el delito se consumó, mientras que el artículo 19 aplica cuando según los elementos circunstanciados –situación fáctica, cuestiones de interpretación o aspectos técnicos de liquidación, como también por la aplicación exclusiva de presunciones-, el fisco no encuentra elementos objetivos y subjetivos de configuración típica del ilícito penal para sustentar una denuncia.

Parte de la doctrina especializada considera que no resulta atinado incluir en el Régimen Penal Tributario la dispensa de denuncia por parte del Organismo Fiscal dispuesta por el artículo 19. En el mismo sentido, se ha concluido, como se dijo, en la Asociación Argentina de Estudios Fiscales y en el 11° Simposio sobre Legislación Tributaria Argentina celebrado en el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

En nuestra opinión, y con los mismos argumentos expresados por quienes critican la derogación del artículo 19, resulta conveniente su inclusión expresa en la normativa penal analizada.

En cuanto al tema de la facultad del Organismo Recaudador para actuar como querellante en el proceso penal tributario, como apuntamos, aquí también la doctrina especializada se encuentra dividida. Por nuestra parte, entendemos que al tratarse de funciones y objetivos claramente diferenciados -los cumplidos por el Organismo Recaudador y el Fiscal como titular de la acción penal pública-, no se encontraría vulnerado el derecho de “igualdad procesal” o “igualdad de armas”.

Por todo lo expuesto, podemos afirmar que existen sólidos argumentos –explicitados y desarrollados en la presente intervención-, que confirman la hipótesis inicialmente planteada. El Régimen Penal Tributario, en su redacción actual, conculca derechos y garantías de nuestro Bloque Constitucional, como también aquellos que forman el derecho penal nuclear en un Estado de Derecho. En consecuencia, urgen reformas legislativas –elaboradas y debatidas seriamente- que subsanen los aspectos controvertidos comentados y encarrilen la norma penal a los estándares éticos y de prevención y sanción del delito tributario y previsional, tal como lo exige nuestra sociedad. En ese sentido, estamos en contra de la utilización recurrente en nuestro país del sistema penal tributario como herramienta de recaudación.

En cuanto a la experiencia comparada de nuestros países hermanos de Iberoamérica – España, México, Brasil, Perú, Chile y Uruguay-, en nuestro recorrido de primer acercamiento, pudimos advertir que existen problemas similares en la respectiva legislación interna que aborda la delincuencia económica tributaria y previsional. La crítica más común que compartimos es que las leyes penales tributarias y procesales, ya sea insertas en Códigos Penales y Procesales, Códigos Tributarios o Leyes especiales, se utilizan como herramientas de recaudación, en lugar de prevención y persecución eficiente de dichas conductas disvaliosas, que atacan similares bienes jurídicos protegidos en dichas normas, la Hacienda Pública –en su sentido dinámico- y los Recursos de la Seguridad Social. Se refuerza esta conclusión en la existencia de permanentes Amnistías y “blanqueos” fiscales que ofrecen vías de escape al evasor, tanto dentro o fuera de un proceso penal. Tales regularizaciones – enunciadas como de carácter excepcional, pero que resultan frecuentes y utilizadas por los distintos gobiernos de cualquier color político- suelen otorgar, entre otros beneficios, el de la fuga del proceso por pago de las obligaciones tributarias, no ingresadas al fisco oportunamente, incluyendo aquéllas por defraudación tributaria y previsional.

Por su parte, también es común en la región la falta de solución al paralelismo – simultáneo o sucesivo- de vías procesales –administrativa y penal- que podrían ocasionar el dictado de sentencias contradictorias, conculcando derechos y garantías constitucionales, de Tratados internacionales –incorporados o no a su Bloque Constitucional-, como así también los principios penales nucleares de un Estado de Derecho.

Compartimos también los comentarios del Dr. Juan Carlos Ferré Olivé –compatriota y brillante catedrático y representante nuestro en España- sobre el *particularismo tributario*, del cual tenemos que estar atentos, dado que según el prestigioso autor permitiría una relajación o distensión de los derechos y garantías constitucionales y principios penales basales, en la aplicación del derecho penal para juzgar el delito económico de evasión tributaria y previsional.

También concordamos con la idea transmitida por el Dr. Agustín Jesús Celorio Vela, representante de México, quien sugirió la redacción de modelos tributarios y penales tributarios para la región de Latino América, dada la coincidencia de nuestras sociedades en múltiples aspectos, del cual la evasión tributaria y previsional no escapa a ellos.

Vale recordar aquí que estamos frente al flagelo del delito económico tributario sin fronteras, que puede ocasionar daños a múltiples o diferentes Estados, dada la continua relocalización de personas y bases imponibles, a lo que se suma el problema del comercio electrónico global y el fenómeno de las criptomonedas, en la actual era digital. Conforme

crecen los avances tecnológicos a escala mundial, los mismos se utilizan para fines loables y favorables para el ser humano y las sociedades, pero al mismo tiempo son aprovechados por la delincuencia económica para ocultar maliciosamente las obligaciones fiscales, actuando extramuros de la plataforma jurídica tributaria vigente en los distintos países.

Volviendo a nuestro país, como se expuso, el Proyecto del Nuevo Código Penal incorpora los Delitos Fiscales –tributarios y relativos a la seguridad social- en el Libro Segundo, Título XVI, entre los artículos 340 y 353. Si bien el análisis de dicho Proyecto excede el alcance del presente trabajo, en la materia que nos ocupa mantiene -en esencia-, la última reforma establecida por la Ley 27.430. Siendo así, por el momento, podemos afirmar que al mantener los preceptos actualmente legislados en materia penal tributaria, adolece de las mismas críticas que se le atribuyen al actual Régimen Penal Tributario y en lo que respecta a este trabajo, las correspondientes al régimen procesal. Sin embargo, destacamos el esfuerzo del equipo liderado por el Dr. Mariano Borinsky, que con una participación plural de distintos actores del ámbito público y privado, ha obtenido como producto un Proyecto de Código moderno, sistemático y actualizado al reflejo de los valores considerados fundamentales para nuestra sociedad actual. Con esto se termina el problema de mantener un Código Penal que cumplirá 100 años en 2021, complementado por más de 900 leyes dispersas. No perdemos la esperanza que a través del suficiente debate parlamentario, se corrijan los aspectos controvertidos relevantes señalados y problemas identificados; tal vez implementando algunas de las propuestas de solución explicitadas en la presente investigación.

Queda abierto para futuras intervenciones, en este fascinante campo de estudio del derecho, el seguimiento y análisis de las próximas reformas -y su reglamentación-, controlando que se implementen las recomendaciones efectuadas, desde la Academia, la jurisprudencia y la doctrina especializada y de importantes eventos académicos y centros de estudios en materia penal. Nuestro desafío, desde la Universidad, es continuar con las investigaciones, para ofrecer soluciones superadoras a nuestros legisladores, acordes con la exigencia de nuestra sociedad actual y de manera que se logre acortar la brecha existente entre la Ley penal positiva, el derecho penal científico o dogmático y la praxis jurídica penal.

Para finalizar, me permito citar al poeta norteamericano Herman Melville, con quien me identifico en su mensaje subyacente:

Cuando en un desfile veas un soldado que equivoca el paso, no te burles, no lo juzgues, no te rías. Puede estar sintiendo otros tambores.

ANEXO

Encuesta de opinión selectiva de destacada doctrina internacional y local

Características metodológicas:

- Medio de contacto: correo electrónico.
- Tipo de encuesta: selectiva (cerrada) y sobre tema específico.
- Destinatarios: destacados profesionales especializados en derecho penal tributario, del país y del exterior. Participantes de Jornadas, Simposios y Congresos internacionales y locales sobre la temática, docentes de grado y posgrado, funcionarios públicos o profesionales de la actividad privada y autores de publicaciones relacionadas con la temática.
- Tema: se consultó la opinión sobre la unificación de vías procesales para el juzgamiento de los delitos de evasión fiscal, como solución al potencial conflicto del dictado de sentencias contradictorias, en los distintos fueros –administrativos y penales- que intervienen en la controversia.
- Respuesta esperada: libre.

A los fines académicos, se realizó la reproducción directa o indirecta de la respuesta recibida. Cabe destacar que los profesionales y académicos consultados han manifestado su autorización expresa para incluir sus respuestas en el presente trabajo.

Reitero el agradecimiento a la desinteresada colaboración brindada por los destacados profesionales y catedráticos que han participado en la presente encuesta de opinión y este trabajo de investigación.

Las respuestas se ordenan en orden alfabético por apellido.

El Dr. Germán Aller es doctor en derecho por la Universidad de la República (Montevideo - Uruguay) y por la Universidad Nacional de Educación a Distancia (Madrid - España).

Primeramente, **los fallos no deben estar determinados uno por otro**. Esto debido a que la probanza, la labor curial, los cumplimientos de plazos procesales y toda la demás parafernalia administrativa y judicial **pueden derivar en fallos contradictorios**.

A mi leal entender, tanto desde el punto de vista de la Ciencia penal como de la praxis en el foro, **afirmo que la doble sanción por transgresiones de índole tributaria implica un obrar abusivo por parte del Estado**. Este actúa correctamente cuando impone una sanción administrativa ante una infracción tributaria. En cuyo caso, podrá implicar el pago de multa. Por otra parte, similar consideración me produce la imputación penal en esa materia que conlleve pena privativa o restrictiva de libertad e incluso de multa. Sin embargo, **el problema se plantea cuando la Administración Tributaria impone una sanción pecuniaria o multa y, al mismo tiempo, hace lo propio la Justicia Penal, dado que el infractor será doblemente penado por el mismo hecho jurídico transgresional**. Es sabido que una conducta puede implicar dos tipos penales diferentes, pero entonces se seleccionará cuál tipo atribuir o discernir, si en realidad son dos acciones simultáneas a las que imputar sendos delitos. No es ese el caso del ámbito tributario al que me refiero, puesto que **se trata aquí de una misma dirección de conducta con la idea final inequívocamente defraudatoria cuyo propósito es obtener un fin patrimonial espurio en detrimento de la Hacienda y Economía Pública**. Así las cosas, **corresponde sancionar la infracción administrativa sin aplicar multas ni penas pecuniarias en lo penal o dejar de lado ese campo y dilucidarlo en la Penal imponiendo la pena que corresponda**. Esa sería una hipótesis aceptable, sin perjuicio de que se puede ir más allá, **analizando a fondo el punto y concluir que el Estado es uno solo, tanto cuando interviene en lo Administrativo como cuando lo hace en lo Penal**. **En tal sentido, la sanción debe ser una y única**, sin perjuicio de otras consecuencias laterales como inhibición administrativa para proseguir habilitado a comerciar, disponer el cierre provisorio o clausura de locales y empresas, así como otras medidas inherentes a lo meramente Administrativo. En suma, estoy plenamente convencido que el Estado, así como al imputar delito ha de hacerlo ponderando la adecuación

social o, dicho en otros términos, la tipicidad conglobante por la que se imputa delito cuando además de preverlo la ley penal dicha conducta es rechazada por la Constitución u otras normas jurídicas de inferior jerarquía, igualmente la pena ha de ser una sola **en virtud de que el Estado impone sanción por la conducta específica (principio de tipicidad) y la pena ha de ser también específica y acotada por el principio de proporcionalidad sin perder de vista el caro principio de realidad, por el cual -sin duda- las penas se superponen cuando se divide artificialmente el obrar unívoco** (lo destacado es propio).

Se recomienda la lectura del documento de disertación: “La Democratización del Derecho Penal”, presentado por el Dr. Germán Aller en la Facultad de Derecho de la Universidad de Castilla La Mancha (UCLM), Toledo, España, el 20 de diciembre de 2013. Recuperado de: <https://publicaciones.fder.edu.uy/index.php/idp/article/view/154>

Dr. Juan Carlos Ferré Olivé (Argentina – España)
--

El Dr. Juan Carlos Ferré Olivé es catedrático y compatriota argentino, radicado hace ya largo tiempo en España.

Tuvo la generosidad de buscar en su obra titulada *Tratado de los Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social* –Editorial Tirant lo Blanch (Valencia, 2017), los capítulos referidos a la temática planteada, compartiéndolos en formato electrónico.

Cabe destacar la crítica que menciona el Dr. Ferré Olivé (2017) respecto de la doble vía, administrativa y penal, para juzgar el delito tributario y previsional.

Como *regla general*, establece el artículo 305.5 del Código Penal (CP) que: “La existencia del procedimiento penal por delito contra la Hacienda Pública no paralizará la acción de cobro de la deuda tributaria. Por parte de la Administración Tributaria podrán iniciarse las actuaciones dirigidas al cobro...” El art. 255 Ley General Tributaria (LGT) complementa esta disposición, estableciendo las reglas que regirán estas actuaciones administrativas. Establece dicho precepto que “Una vez que conste admitida la denuncia o querrela por delito contra la Hacienda Pública, la Administración Tributaria procederá a notificar al obligado tributario el inicio de un período voluntario de pago requiriéndole para que realice el ingreso de la deuda tributaria liquidada en los plazos a que se refiere el artículo 62.2 de esta Ley. Con esta solución se modifica sustancialmente la situación anterior, cuando la iniciación del

procedimiento penal suponía la paralización total de las dos vías administrativas: el proceso sancionatorio y el proceso de liquidación. Con la nueva regulación solo se paraliza la faz sancionatoria, que queda en espera de la decisión final que adopte la sede penal, mientras sigue adelante con la liquidación y cobro del tributo adeudado. La doctrina penalista se ha manifestado críticamente sobre esta solución legislativa, porque **permite pronunciamientos contradictorios sobre los mismos hechos**, aunque excepcionalmente el juez instructor pueda paralizar el proceso de liquidación administrativa, si previamente recibe un afianzamiento cautelar (p.165) (lo destacado es propio).

Dra. Catalina García Vizcaíno (Argentina)

La Dra. García Vizcaíno es Doctora en Derecho y Ciencias Jurídicas (Tesis Sobresaliente, Universidad de Buenos Aires).

En su generosa respuesta a la consulta efectuada, la prestigiosa catedrática reflexionó:

Es muy problemática la situación de las vías paralelas a las que me referí tanto en mi Tratado de Derecho Tributario (6ª edición) como en el Manual de Derecho Tributario (5º edición).

En efecto, en una de sus últimas obras, la Dra. Catalina García Vizcaíno (2020) destaca su posición al respecto:

Por ende, concluimos que es razonable que se reforme el Régimen Penal Tributario, para prever expresamente que los jueces y tribunales penales (tributarios, en lo penal económico o federales, provinciales y de la CABA, según el caso) deban aguardar que la determinación de oficio quede firme, ya que por lo general se ha entendido que es inaplicable el art. 10 del CPPN respecto de los recursos contra la determinación de oficio (entre otros, Cámara Nacional de Casación, Sala 1º, 22/03/2006, “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 (artículos 193 y concordantes, CPPN, o etapa preparatoria del CPPF), salvo que por la naturaleza del delito no se requiera determinación de oficio previa (p. 708).

Y continúa reflexionando:

Tengo una posición a ese respecto, pero entiendo que lo loable es una reforma legislativa.

Podría ser controvertido que el fuero penal entendiera en materia de determinaciones de oficio y en cuanto la seguridad social.

No obstante, me parecen muy interesantes sus planteos.

Dra. Teresa Gómez (Argentina)

La Dra. Teresa Gómez es Contadora Pública y Licenciada en Administración de Empresas. Además, es Especialista en Tributación por la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales de la Universidad de Buenos Aires.

Nos parece conveniente reproducir textualmente su respuesta a la encuesta, dada la riqueza conceptual de sus reflexiones:

Para evitar el *streptus fori* debería ser obligatorio para los jueces penales aceptar que no puede haber denuncia penal sin antes haberse realizado el procedimiento determinativo de oficio. Que actúe como una condición de procedibilidad para instar la acción penal.

Me refiero al artículo 18 en cuanto sostiene que: *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 inmediately 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.

Actualmente, esta obligación no es respetada por la justicia que entiende que el Ministerio Público Fiscal es el tenedor de la acción y puede dar inicio al proceso con una mera denuncia de la AFIP (cfr. Art. 180 del Código Procesal Penal).

Una vez determinado de oficio el impuesto, con base cierta, tanto el contribuyente como los justiciables tendrán en claro tanto el monto como el período del tributo que se discute.

Las condiciones de procedibilidad son aquellos sucesos que por decisión de política criminal el legislador impuso como condicionantes, únicamente, para el inicio del proceso penal, por ejemplo, la denuncia previa y la querrela del particular.

Son condiciones necesarias para que la acción procesal sea ejercida válidamente. Se basan estrictamente en razones formales. Son ajenas tanto a la noción de figura de delito como al concepto de tipo de lo injusto.

Léase que la determinación REAL del monto evadido debe surgir como el resultado de un acto administrativo en el cual el contribuyente haya ejercitado el debido proceso de ley, con más la purificación de aquellos conceptos no dolosos y todo ello debatido y probado en un garantista proceso penal.

La jurisprudencia tiene dicho que „, el artículo 18 de la ley 24769, que requiere de la DDOO (Determinación de oficio) -en los casos en que esta resulta procedente a los fines de precisar el quantum del perjuicio fiscal y así la condición objetiva de punibilidad - es desde el punto de vista del ordenamiento penal, norma penal más benigna que ha venido a paliar las graves deficiencias del "informe técnico" establecido por la anterior ley 23771, al brindar a través de un procedimiento reglado que garantiza el contradictorio, la posibilidad al imputado de intervenir en el mismo, conocer los hechos motivo del ajuste fiscal y, con la previsión de que los mismos podrían resultar configurativos del aspecto material de un delito penal tributario, manifestarse en relación a los mismos hasta negarlos. Si el elemento base de una imputación penal tiene su génesis en un procedimiento que garantiza el derecho de defensa del presunto reo, la norma que así los estipula se aprecia, desde el punto de vista del derecho penal, como más benigna que aquella que no permitía su intervención....Pesquera, Sebastián Gaboto SRL” la CNACAF, Sala I (17/3/2009).

Se debe tener en cuenta, siguiendo el pensamiento de Carlos María Folco, el principio de la razón suficiente el cual podemos resumir diciendo que: *Nada es o acontece, sin que haya una razón para que sea o acontezca, o sin que haya una razón que explique que sea o acontezca como una expresión metafísica de la lógica del significante.*

Por ello sostenemos que para evitar cualquier episodio que conduzca a un escándalo jurídico, la determinación administrativa del tributo deberá tener carácter previo a cualquier iniciativa de la Administración dirigida a abrir el proceso penal. La inactividad de la Administración, en ningún caso, permitirá prescindir de este requisito.

La inactividad de la Administración Tributaria, ya sea nacional o local, en ningún caso debe menguar las garantías, certezas y precisiones que tanto los sujetos activos, como el proceso penal requieren.

(Lo destacado es de la autora.)

Dr. Marco Núñez Núñez (Chile)

El Dr. Núñez Núñez es Abogado y diplomado en Tributación por la Universidad de Chile.

En relación con la encuesta, el Dr. Núñez Núñez nos ha compartido los siguientes comentarios:

Muy interesante la materia de su tesis, le expongo mi opinión, sobre los puntos de la encuesta.

El principio de culpabilidad, constituye el fundamento y el límite a la responsabilidad penal, de acuerdo al cual una persona solamente es culpable de un delito, cuanto, es posible realizar un juicio de reproche, para lo cual se requiere previamente, estar en presencia de una conducta típica y antijurídica, que le sea imputable, que la conducta sea dolosa o imprudente, debiendo, además, el sujeto ser imputable o con capacidad de culpabilidad y tener conocimiento de la anti-juridicidad de la conducta, sin que le sea exigible otra conducta. Conforme a este principio, las personas responden por cada conducta constitutiva de delito que cometen y no más que eso.

Este principio presente en todas las legislaciones, se expresa o manifiesta de manera operativa o práctica en el principio *non bis in ídem*, que prohíbe la doble sanción por un mismo hecho, y se expresa como una garantía material o sustancial en el ámbito del derecho penal y también como garantía adjetiva o procesal, que impide la doble persecución por un mismo hecho. Todo lo anterior constituye un límite al *ius puniendi* del Estado, entendiendo el *ius puniendi* en términos amplios como poder sancionador del Estado, que incluye el ámbito criminal y el ámbito administrativo sancionador (artículos 1 y 63 del Código Penal, artículo 1 del Código Procesal Penal, artículo 14 N° 7 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos).

Por ello, cuando tenemos un ilícito tributario que está tipificado como un delito tributario, que es sancionado con penas privativas de libertad y multas o penas pecuniarias y que se persigue ante la justicia criminal, no es admisible o aceptable que al imputado se le aplique en el ámbito administrativo una multa por el mismo hecho, pues esto infringe el principio de *non bis ídem*, en fase de garantía penal y procesal.

En el derecho tributario chileno, esto, se encuentra resuelto, pues existen normas en el Código Tributario (artículo 162 D.L N° 830) que buscan asegurar estas garantías impidiendo una doble sanción por el mismo hecho. **Si la conducta del sujeto configura un delito tributario, el ejercicio de la acción penal para perseguir este delito, debe ejercerla la Administración Tributaria ante la justicia criminal**, en cuyo caso se aplicará al que resulte culpable la pena privativa de libertad y la multa, para hacer efectiva la responsabilidad penal, en este ámbito, sin perjuicio el derecho de la administración de perseguir el cobro de los impuestos o deuda tributaria, para hacer efectiva la responsabilidad civil. **Ahora bien, la Administración Tributaria, frente a un delito tributario, tiene la atribución de optar solamente por solicitar la aplicación de la multa o pena pecuniaria, lo que hará por la vía administrativa, en un procedimiento administrativo, renunciando a la pena privativa de libertad de competencia de los tribunales criminales**, con esta medida, en mi opinión, quedan debidamente resguardadas las garantías del contribuyente imputado a no ser sometido a una doble sanción.

Finalmente, en cuanto a la Unificación en el Juez Penal, de todas las vías de juzgamiento, estimo que es un avance sustancial al actual régimen penal tributario argentino, pues se evita el doble juzgamiento, y la infracción del principio *non bis in ídem*, sin embargo, se debe considerar el hecho que la responsabilidad penal por el delito tributario, requiere siempre una mayor carga probatoria, que la

exigida para perseguir la responsabilidad civil por el cobro de los impuestos, con esto quiero decir que un contribuyente por razones técnicas, dada la presunción de inocencia, puede ser absuelto del delito tributario, pero esto no necesariamente lo exime de pago de la deuda tributaria. Por ello, en la medida que normativamente se resuelva estas implicancias, me parece una buena solución.

(Lo destacado me pertenece.)

Dra. Carolina Robiglio (Argentina)

La Dra. Robiglio es abogada de la Universidad de Buenos Aires. Doctoranda en Derecho. Magíster en Derecho Penal de la Universidad Austral. Especialista en Tributación, Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de Buenos Aires. Especialista en Derecho Penal Económico, Universidad Notarial Argentina.

Reproducimos a continuación, la respuesta elaborada por la Dra. Robiglio, respecto del tema consultado:

En cuanto al tema propuesto para la encuesta, es complejo y tiene muchas aristas.

En primer lugar, no creo que haya un "escándalo jurídico" sin solución ni afectación a la garantía contra el doble juzgamiento, porque el art. 20 da la solución. La preeminencia de lo que resuelva el juez penal respecto de los hechos no es algo nuevo, también era así en el Código Civil.

Por otra parte, la garantía contra el doble juzgamiento procura evitar que se juzgue más de una vez por un hecho, pero no que se aplique más de una sanción por el mismo hecho (prisión y multa, prisión e inhabilitación, etc., en el Código Penal hay muchos ejemplos de delitos que se conminan con más de una pena de manera conjunta) y tampoco se afecta esa garantía por el hecho de que sea un juez el que aplique una de esas penas y otro el que aplique la otra (el juez penal la prisión y el juez administrativo la multa, en este caso). En materia aduanera la Corte Suprema sentó jurisprudencia sobre el asunto, en el precedente "De la Rosa Vallejos, Ramón"⁶⁸ del 10/03/1983.

El hecho de que el juez penal fije los hechos, puede ocasionar que esos hechos, así definidos, no constituyan ilícitos penales y sí tengan consecuencias tributarias y

⁶⁸ Fallos: 305:246

también desde lo procedimental fiscal. Pero eso no es un escándalo jurídico, porque cada rama del derecho asigna diferentes consecuencias a la acreditación de un mismo hecho. En ciertas circunstancias, algunas de esas consecuencias pueden quedar en suspenso y en otras no, o renacer en caso de darse cierto acontecimiento. Por ejemplo, el fisco no aplica sanción cuando hace la denuncia penal, y si el juez penal desecha esa causa penal -no porque no se haya configurado el hecho imponible sino por otro motivo, por ejemplo por muerte del imputado o existe un estado de duda insalvable sobre la intervención del imputado en el hecho-, el juez administrativo podrá aplicar la sanción. Es distinto, si el sobreseimiento de la causa penal se basa en la declaración judicial de la inexistencia del hecho imponible.

Respecto de la idea de la unificación de las vías de juzgamiento, en principio, me parece una buena solución.

(Lo destacado me pertenece.)

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Aller Maisonnave, G. (2013), La Democratización del Derecho Penal. Disertación en la Conferencia sobre derecho penal en la Universidad de Castilla La Mancha (UCLM), Toledo, España, 20 de diciembre de 2013. Recuperado de <https://publicaciones.fder.edu.uy/index.php/idp/article/view/154>
- Álvarez Echague, Juan M. (2018). *La extinción de la acción penal tributaria*. Buenos Aires, Argentina: Ad-Hoc.
- 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.
- Bertazza H. J., Díaz Ortíz, J. A. y Marconi N.J. (2018). Régimen Penal Tributario. En Bertazza, H. J. (Director). *Reforma Tributaria – Ley 27.430*. 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.
- Damarco, J. H. (2020). Los Bienes Jurídicos Protegidos por las Leyes 11.683 y 27.430. En Bertazza, H. J. (Director). *Régimen Penal Tributario Comentado*. Buenos Aires, Argentina: La Ley.
- Díaz, V. O. (2011). La comparación de los riesgos penales relevantes en la reprimenda del delito tributario. En Gómez, T. (Coordinadora). *Estudios sobre el Proceso Penal Tributario* (pp.651-757). 2° edición ampliada y actualizada. Buenos Aires, Argentina: Errepar
- Edwards, C. E. (2012). La nueva reforma a la Ley Penal Tributaria y Previsional. *Suplemento Especial - Reforma del Régimen Penal Tributario*. Enero-Febrero 2012, p. 45. Buenos Aires, Argentina: La Ley.
- Ferré Olivé, J. C., (2017). *Tratado de los Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*. Valencia, España: Tirant lo Blanch.
- 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, 2° 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.
- García Vizcaíno, C. (2020). *Manual de DERECHO TRIBUTARIO*, 5° edición. Buenos Aires, Argentina: AbeledoPerrot.
- Giuliani Fonrouge, C. M. y Navarrine S. C. (2001), *Procedimiento tributario y de la seguridad social*. 8° edición. Buenos Aires, Argentina: Depalma.
- Gómez, T. (2009). *Problemática de la armonización de la Ley Penal Tributaria y la Ley de Procedimiento Fiscal*. En: Lorenzo, A. (Presidencia), *11° Simposio sobre Legislación Tributaria Argentina* (pp. 15-27). Buenos Aires, Argentina: EDICON.
- Gómez, T. (Directora). (2012). *Doctrina Penal Tributaria y Económica*. Buenos Aires, Argentina: Errepar.
- 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.
- Jarach, Dino (2011). *El Hecho Imponible. Teoría general del derecho tributario sustantivo*. 3° edición, 2° reimpresión. Buenos Aires, Argentina: AbeledoPerrot.
- 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.
- Pampliega, I. (2017). Formas de extinción de la acción en delitos fiscales (distintas de las previstas en el Código Penal). En Robiglio, C. (Directora). *Institutos de Derecho Penal Tributario* (pp. 629-646). Buenos Aires, Argentina: Ad-Hoc.

- 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.
- Sabsay, D. (2016). *Manual de DERECHO CONSTITUCIONAL*. 1° edición, 2° reimpresión. Buenos Aires, Argentina: La Ley.
- 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

Eventos Académicos:

- AAEF (2009). IV Jornadas de Derecho Penal Tributario organizadas por la Asociación Argentina de Estudios Fiscales del 20 al 22 de octubre de 2009, 1° edición. Buenos Aires, Argentina: Errepar.
- AAEF (2010). V Jornadas de Derecho Penal Tributario organizadas por la Asociación Argentina de Estudios Fiscales (AAEF) del 19 al 21 de octubre de 2010, 1° edición. Buenos Aires, Argentina: Errepar.
- AAEF (2011). VI Jornadas de Derecho Penal Tributario organizadas por la Asociación Argentina de Estudios Fiscales (AAEF) del 18 al 20 de octubre de 2011, 1° edición. Buenos Aires, Argentina: Errepar.
- AAEF (2017). XI Jornadas de Derecho Penal Tributario organizada por la Asociación Argentina de Estudios Fiscales (AAEF), 20 y 21 de octubre de 2016, 1° edición. Buenos Aires, Argentina: Errepar.

VI Jornadas Internacionales de Derecho Penal Tributario, llevadas a cabo en el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (CPCECABA), 14 y 15 de junio de 2018. Disponible en: <https://www.youtube.com/watch?v=6Penl4zWM8g&t=17518s>

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.

17° Simposio sobre Legislación Tributaria Argentina, organizado por el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (CPCECABA), que tuvo lugar del 9 al 11 de septiembre de 2015.

