

DERECHO TRIBUTARIO

***Doctrina
y
Jurisprudencia
(judicial y administrativa)***

Tomo XIV - 84 - junio 1997



Nueva ley penal tributaria: conflictos y armonías

Alberto Tarsitano

I. REFLEXIONES PRELIMINARES

Normalmente el título de un artículo intenta transmitir la sustancia de su contenido. En nuestro caso, lo de *conflictos y armonías* fue copiado de FELIX LUNA, quien a su vez lo tomó de SARMIENTO⁽¹⁾, y la homonimia, despojada de cualquier pretendida erudición, sugiere nuestro enfoque sobre la nueva ley penal tributaria desde que los citados autores intentaron describir —en obras así tituladas— los grandes carriles por los que transitaron las realizaciones y frustraciones de nuestra identidad nacional a lo largo del tiempo.

La asociación de ideas nos pareció feliz, y no tanto porque la evasión forme parte —como piensan algunos— de un estigma caracterológico del ser argentino, sino porque los siete años en los cuales rigió la ley anterior (23.771 [D.F., XLVIII, 230]), nos permiten realizar, con la objetividad incontestable que brinda la perspectiva histórica, un recorrido de las líneas conceptuales propiciadas por la doctrina, el repaso de las enseñanzas de la jurisprudencia y el contraste de la experiencia con los postulados teóricos que inspiran el régimen. Desde esta propuesta abordaremos la L. 24.769 (L.T., VI, 121), cuyo texto

revela armonías superadoras de desencuentros, como así también previsibles conflictos.

No debería sorprender que la aplicación de una ley de esta naturaleza presente dificultades al intérprete y proyecte luces y sombras. Resulta ilusorio pensar que ésta o cualquier otra ley penal tributaria pueda abarcar en una síntesis integradora, de manera definitiva, la compleja problemática que plantea la interacción de la norma penal con la norma tributaria, la dialéctica entre el hecho punible y el hecho imponible que lo nutre y, lo que no es menos importante, el desafío que plantea el equilibrio de los procedimientos de una y otra rama del derecho a la luz de su recíproca influencia.

Se afirma con ello que no son temas fáciles. En los intentos por lograr una adecuada sistematización, antes que grandes saltos se advierte una convergencia lenta, trabajosa, que va sedimentando una mejora por momentos imperceptible en la construcción del Estado de derecho y a la cual no es indiferente el buen funcionamiento de sus instituciones, en particular de los órganos encargados de aplicar la ley.

(1) La obra de FELIX LUNA se denomina *Conflictos y armonías en la historia argentina* y fue publicada por la editorial de la Universidad de Belgrano en 1980. Casi un siglo antes, SARMIENTO había publicado el que sería su último libro: *Conflictos y armonías de las razas en América*. Como advertirá el lector, este humilde trabajo no aspira a completar ninguna trilogía, aunque sentiría alivio de que si recibiera alguna crítica, ella no sea formulada por un émulo contemporáneo de PAUL GROUSSAC, quien calificó a la obra de SARMIENTO de *fatigada y fatigosa charla senil, con nociones científicas trasnochadas y sólo nuevas para el autor ... a quien siempre faltó tiempo para estudiar una sola materia de tantas como desfloró* (*Vida de Sarmiento*, por MANUEL GALVEZ, ed. Dietio, 1979, pág. 709).

El análisis debería comenzar por colocar la mirada en la necesidad de derogar la L. 23.771, evaluar el papel que desempeñó, y preguntarnos si las razones que fueron esgrimidas para el cambio en realidad lo justificaban.

En la discusión parlamentaria, el miembro informante (diputado ADRIAN MENEM) reivindicó para la ley la idoneidad de revertir la conciencia fiscal de la población, en apariencia tan en baja que amenazaba con llevar a la ruina la función social del Estado. Junto a este déficit moral, también se esgrimieron como razones del cambio la necesidad de perfeccionar la L. 23.771 mediante una mejor técnica legislativa y la de contemplar nuevos delitos revelados por la experiencia.

Se nos ocurre, en cambio, que ensayar esta clase de diagnóstico moral y pretender revertir la evasión con el sólo concurso de la ley, traduce un recorte del fenómeno no exento de ingenuidad, tal como fue bien señalado por varios diputados en el debate. Estos alegatos parlamentarios nos recuerdan a las fotos antiguas y no sólo porque son muchos los que las vieron demasiadas veces; también comparten por igual la solemnidad de la postura, la irrealidad del contexto, el tono monocromático y, en fin, la imagen borrosa que no permite distinguir contornos ni matices.

La visión simplificada del problema puede evitar las causas, pero no logra disimular que si la evasión posee el carácter estructural que se le atribuye, el síntoma está denunciando la fractura de un sistema de valores —económicos y sociales— frente a la cual poco será lo que aporte el aumento de la severidad punitiva.

Esta observación no pretende restar legitimidad a la pena corporal para combatir el fraude fiscal —cuestión que consideramos superada con la sanción de la L. 23.771— sino prevenir sobre los presupuestos necesarios para su aplicación y sobre su eficacia disuasiva (2).

(2) Sobre la procedencia de la pena privativa de libertad compartimos el juicio del profesor RAMON VALDES COSTA, quien hace décadas colocó la cuestión en su justo término cuando sostuvo: *Personalmente creo que este tema en nuestro derecho está superado porque hay conciencia, formal en el sentido de que, entre ciertas condiciones y en casos graves, está justificada la existencia de una figura penal que castigue la defraudación al Estado que como se ha sostenido en muchas oportunidades en las reuniones internacionales a que antes me referí, constituye una verdadera estafa al Estado. Así que, en determinadas condiciones, parece que el delito tiene que existir; lo importante es determinar cuáles son esas condiciones (ver El delito de defraudación en el Uruguay, comparado con la legislación extranjera, particularmente la de Argentina y España, en Estudios de derecho tributario latinoamericano, Montevideo, 1982).*

(3) Desde 1991 las causas ascendieron a 9000 aproximadamente, lo que no es poco, y hubo 55 condenas. Como bien ha sido señalado, la L. 23.771 venía cumpliendo bastante eficazmente su motivación recaudatoria, ya que lo recaudado entre agosto de 1991 y octubre de 1995 ascendió a \$ 1.017.903.390, equivalente al 46% de la pretensión fiscal denunciada en las causas penales (CORTI, CALVO y SFERCO, *Un primer acercamiento, a trazo grueso, al nuevo régimen penal tributario, La Ley. Antecedentes Parlamentarios*, número 2, año 1997).

Una vez más no es un dato novedoso comprobar que, en nuestro país, la génesis de ciertos procesos legislativos suele estar más asociada a los humores de ocasión que a la ciencia o a la experiencia, y no es menos cierto que estos humores giran, las más de las veces, en torno de intereses ajenos a los influidos por la realidad social que se pretende regular.

Se afirma con ello que, en realidad, la ley penal tributaria no se cambió sólo por las razones de *técnica jurídica* que motivaron tantas *reuniones académicas en distintos ámbitos profesionales* — como se expresa en el mensaje del Poder Ejecutivo —, sino más bien para satisfacer requerimientos coyunturales de la política económica.

En tal sentido, probablemente el cambio no obedeció a una única razón sino a la sensación de que la ley había perdido eficacia. La oportunidad pareció propicia cuando la renuncia del ministro Cavallo, en julio de 1996, dejó al gobierno sumido en una crisis de credibilidad y con un déficit fiscal cuya cobertura, a través de los instrumentos financieros del Fondo Monetario Internacional, requería reactualizar y asegurar el cumplimiento de las metas fiscales. En este contexto, propiciar la ley penal tributaria desde el Poder Ejecutivo fue una señal que intentaba transmitir la seriedad del sistema tributario. El propio Presidente salió a los medios de comunicación a augurar que, por fin, alguien iría preso por evadir los impuestos.

En rigor de verdad, debería ser reconocido que si en la Argentina no hubo penas de prisión no fue porque la ley no se cumplió, sino antes al contrario: se cumplió a pie juntillas con el mecanismo de fuga del proceso previsto por el art. 14 (la extinción de la acción), que oportunamente el legislador consideró adecuado a la luz del nivel de conciencia social sobre los valores protegidos. El correlato recaudatorio tampoco fue malo, aunque ello obedeció a que al fin y al cabo fueron muchos los que prefirieron asumir el pago como costo de la liberación de una causa afligente (3).

Desde la perspectiva histórica, la experiencia de la L. 23.771 fue marcando una evolución en el comportamiento de los actores, cuyos frutos positivos serán recogidos para brindar un mejor sustrato al nuevo régimen. La D.G.I. privilegió en el principio el efecto disuasivo que podía despertar la dureza o espectacularidad de sus procedimientos, y su acción en este terreno, alentada con el poderoso instrumento de la denuncia sin proceso administrativo previo, venía impregnada de una rusticidad destinada más a producir golpes psicológicos antes que a reprimir el delito. La reacción no se hizo esperar. Los jueces penales demostraron que era infundado el temor sobre su endilgada falta de idoneidad para juzgar el ilícito fiscal. Este prejuicio

deriva de confundir el contenido de su tarea, que como se sabe no es interpretar la ley tributaria sino juzgar conductas fraudulentas. Además, si algo quedó claro, es que ellos conocen bien los principios del proceso penal y las garantías constitucionales, lo que sirvió para ejercer el *fundamentalismo* de algún mesías fiscal y ordenar la acción de la Dirección General Impositiva.

Pensamos, para terminar con esta retrospectiva, que la L. 23.771 había cumplido razonablemente bien con la finalidad de prevención general, en la medida de lo que se puede esperar de una ley que reprime, conductas cuyo arraigo obedece a complejos factores.

II. BREVE BALANCE CRÍTICO DE LA L. 24.769

¿Qué debería esperarse de una ley que viene a remplazar a otra, varios años después? En primer lugar, la coincidencia entre la política criminal incorporada con los estándares jurídicos y morales de la sociedad. En segundo lugar, la asimilación normativa de la experiencia adquirida para superar los conflictos generados por la ley derogada en beneficio de una tipicidad bien determinada que confiera seguridad jurídica. En última instancia, mucho sentido común en la fijación de las penas y algo de ciencia para compatibilizar los procesos administrativos y penales, tarea esta última harto compleja.

A poco de dictarse la L. 24.769 han sido escuchadas voces de elogio (4), en especial con referencia a la mejor técnica legislativa empleada en las configuraciones típicas. Ni hace falta decir que ella es superior al proyecto enviado originalmente por el Poder Ejecutivo (5). Por nuestra parte digamos que, comparada con la ley anterior, en cierto sentido produce un avance: se encuentra mejor concebida técnicamente y tam-

bién ha receptado algunas de las críticas de la doctrina y soluciones de la jurisprudencia. A nuestro modo de ver, la simplificación y el mejor orden de los tipos penales, unidos a la eliminación de las figuras de peligro base (art. 1° de la ley derogada), constituyen los logros más visibles, a lo que se suma, en el plano procesal, la existencia de un proceso administrativo previo al inicio de la acción, lo que reportará evidentes ventajas en favor de la transparencia de la denuncia.

A pesar de ello, en el balance global nos cuesta decir que esta ley será mejor o más justa que la L. 23.771, porque la ansiedad por plasmar el principal objetivo que la inspiró — que haya presos por evasión — condujo en los casos de delitos agravados a elevar la pena hasta impedir la eximición de la prisión o la condena de ejecución condicional. De esta manera ha venido a consagrarse un *status* discriminatorio respecto de otros delitos que nadie se animaría a

(4) JOSE A. DIAZ ORTIZ - NORBERTO J. MARCONI, *Nueva Política Criminal en Materia Tributaria*, publicado en *Errepar*, Rev. Doctrina Tributaria 203, págs. 805 a 816; Bs. As., febrero 1997.

(5) Como lo recuerda el diputado ARAMBURU en el debate, la Comisión de Legislación Penal de la Cámara baja prestó atención a la crítica del proyecto efectuada por el Colegio Público de Abogados y la Asociación Argentina de Estudios Fiscales. Esta última institución creó una comisión interna, presidida por HORACIO A. GARCIA BELSUNCE, con el cometido de elaborar un proyecto de ley penal tributaria. La Comisión aprobó un proyecto que puede ser consultado en dicha Asociación.

calificar de menos graves ⁽⁶⁾ y se interfiere la facultad de los jueces para apreciar las condiciones determinantes de la libertad de las personas ⁽⁷⁾. Dicho de otro modo, como acertadamente lo señaló el diputado CAFFERATA NORES, se ha distorsionado la función cautelar de

la prisión preventiva transformándola en una pena ⁽⁸⁾.

La desmesura de esta sola decisión de política criminal hace palidecer los otros logros mencionados.

III. LEY PENAL ESPECIAL

Se mantuvo la ley penal especial complementaria del código penal, lo cual venía inducido por el carácter de la ley remplazada. Para nosotros, empero, no existen razones decisivas que hagan preferible esta alternativa sobre las otras dos, que son la incorporación de los delitos fiscales a la L. 11.683 (en particular, al desaparecer los delitos contra las haciendas locales) o al código penal. En definitiva, deberá convenirse en que el éxito o el fracaso de la ley no dependerá de su incorporación a uno u otro sistema normativo.

Quizá la incorporación a la ley procesal tributaria hubiera permitido una mejor sistematización de los procedimientos penales y administrativos, pero no se nos escapa que se hubiera disminuido el efecto disuasivo que genera la existencia de una ley penal independiente. La incorporación al código penal tenía las ventajas de la sencillez—bastaba la creación de los tipos penales— y el inconveniente que quedaban desguarnecidos los aspectos procesales. De todas formas, la ley no fue muy prolija respecto de estos últimos.

IV. BIEN JURIDICO TUTELADO

Como es sabido, existen dos posturas doctrinarias sobre el bien jurídico tutelado por la norma penal tributaria. Por una parte, la *tesis patrimonialista* identifica la protección de la hacienda pública con el daño al erario, que se entiende como el conjunto de los bienes afectados a la consecución del bien común. Por la otra, la *tesis funcional* interpreta que la ley protege la realización de la actividad financiera del Estado y, a través de ella, el cumplimiento de sus fines.

El nuevo régimen penal tributario ha sido estructurado con delitos de contenido patrimonial reflejados, esencialmente, en figuras de resultado, aunque no debe perderse de vista que en el tratamiento parlamentario se sostuvo como bien jurídico protegido el *normal flujo de ingresos y egresos* fijado por las leyes para que el Estado desarrolle su actividad financiera, lo cual comprende sus dos grandes institutos: los ingresos públicos y el gasto público. Los tipos penales de la L. 24.769 contemplan la protección de ambos componentes de la dinámica financiera.

(6) Por ej.: el homicidio en riña (C.P., art. 95), el estupro (C.P., art. 120), la privación de la libertad calificada (C.P., art. 142) o los ilícitos que comprometen la paz y la dignidad de la Nación (C.P., arts. 219 y ss.)

(7) En el código procesal penal, los jueces pueden denegar la exención de prisión y la excarcelación para delitos con penas menores a 3 años y 6 meses si consideran que por las circunstancias del caso, o la personalidad del procesado, resultan inconvenientes.

(8) El diputado cuestionó duramente que por *presuntas necesidades políticas del momento* nuestro sistema penal y procesal desconozca los principios que inspiran y deben inspirar la reglamentación de la Constitución por medio de legislación de segundo orden. Poco a poco estamos cayendo en lo que era el derecho penal en las peores épocas, cuando no importaba la pena, importaba la sentencia; no importaba la sentencia, importaba el efecto infamante que tenía el proceso; no importaba la condena, importaba la prisión preventiva.

V. PENAS

Existe consenso en que la pena de prisión debe reservarse para las formas agravadas de defraudación fiscal; para el resto es suficiente la pena pecuniaria, que bastante severidad posee en nuestro ordenamiento procesal (las multas se gradúan entre dos y diez veces el importe defraudado). El índice revelador de la gravedad del ilícito adoptado por la ley fue el monto defraudado.

Sobre la base de esta premisa, la ley colocó en su órbita a las evasiones superiores a \$ 100.000 (tributos genéricos) o \$ 20.000 (recursos de la seguridad social), o a las retenciones fraudulentas por encima de \$ 10.000 o \$ 5.000.

Por otra parte, la aspiración en transformar en prisión efectiva las instancias del proceso o la condena, se plasmó concretamente en la figura de la *defraudación agravada*.

La sanción de la L. 23.771 había superado en la Argentina la discusión acerca de si la prisión era el tipo de sanción más adecuada para reprimir el delito fiscal; la sociedad terminó por aceptar que estaba justificada y que era útil para la prevención y la represión del delito.

Pero la L. 24.769 fue mucho más lejos, y elevó las penas al extremo de impedir la exención de prisión en la hipótesis de defraudación calificada. Si se las compara, por ejemplo, con las previstas por el código penal español, que ha servido de inspiración a muchas figuras del nuevo régimen, la diferencia es notable. En aquél se prevén penas de uno a cuatro años para delitos idénticos a los que aquí reciben de dos a seis años, y las circunstancias que ahora se usan para calificar la conducta agravada, allí sólo sirven para graduar la pena en su mitad superior (art. 305, código penal español).

A lo anterior se debe agregar que para agravar la conducta se acudió a la visión patrimonialista, que la califica en función del monto evadido. Si se admite que la suma evadida trasunta el resultado de la conducta delictiva y que constituye un elemento integrante del tipo⁽⁹⁾, abarcado por el dolo, hubiera consultado mejor el principio de proporcionalidad fijar como condición concurrente de la calificación un porcentaje del monto evadido. Con lo dicho queda expuesta nuestra adhesión al señalamiento que, en este sentido, formuló el diputado BALTER y que lamentablemente no fue recogido por la mayoría.

VI. EXCLUSIÓN DE LOS TRIBUTOS LOCALES

La ley excluyó de su ámbito a los tributos provinciales y municipales; el ejercicio de la potestad sancionadora respecto de estos últimos nunca estuvo claramente definido en el texto de la L. 23.771, aunque las provincias así lo habían reivindicado junto a la doctrina predominante⁽¹⁰⁾.

Según lo entendemos, las dificultades para fundar desde el plano dogmático la exclusión de los delitos contra las haciendas locales ceden en favor de las razones prácticas que consideran la significación relativa de estos recursos, la dispersión de las jurisdicciones y el nivel de organización, madurez y profesionalidad de algunos

(9) No se trata, entonces, de la denominada *condición objetiva de punibilidad*, terminología que en los ambientes tributarios había conseguido una mayoritaria aceptación y que la L. 24.587 había empleado al incorporar el art. 10.1 a la L. 23.771; la condición objetiva es un presupuesto ajeno a la conducta del sujeto, y no es este el caso.

(10) Ver al respecto CASAS, JOSE OSVALDO; *La ley penal tributaria y previsional. Sus antecedentes, trámite y debate parlamentario*. Errepar, Doctrina Tributaria, Julio-Agosto 1991; VILLEGAS, HECTOR B. *Régimen penal tributario argentino*, ed. Depalma, 1993, pág. 47; CORTI, ARISTIDES; *Pena de prisión para delitos fiscales*, Rev. Impuestos, t. XLIII-A, pág. 935.

fiscos locales. No cabe inferir de lo expuesto, empero, que la renta se encuentre desprotegida, porque ella está garantizada con la protección de los fondos nacionales coparticipados, que es la principal fuente de recursos del erario provincial o municipal.

La solución puede reeditar la vieja polémica sobre la potestad tributaria penal de las provincias, y no sería de extrañar que éstas se consideren ahora legitimadas para incorporar la eva-

sión tributaria a sus propios ordenamientos procesales. En nuestra opinión no lo podrían hacer porque el legislador nacional ha ejercido, a través del dictado de la ley penal especial, la facultad delegada en el art. 75, inc. 12, de la Constitución nacional, facultad que no puede, en tales condiciones, revertir sobre la provincia. Reconocemos, no obstante, que el tema dista de ser claro, como lo demuestran las vacilaciones de la doctrina que se ha ocupado de deslindar potestades del Congreso y las legislaturas (11).

VII. TIPOS DE PELIGRO

La ley ha sido más prolija en la estructuración de los tipos delictivos. Con buen tino, y tal como lo reclamaba la doctrina, ha eliminado la figura autónoma de peligro que traía el anterior art. 1º, y su barroca definición. Las conductas allí descriptas serán consideradas, con el nuevo texto, bajo las reglas de la tentativa.

Se mantienen dos tipos de peligro, que son la obtención de certificación o autorización para

gozar de beneficios fiscales (art. 4º) (12) y la alteración de registros o soportes documentales o informáticos (art. 12) (13), los cuales constituyen delitos autónomos, sin perjuicio de que sean medios para la comisión posterior de los otros delitos de resultado, dentro de los cuales eventualmente quedarán subsumidos. Más adelante volveremos sobre ellos.

VIII. RESPONSABILIDAD PENAL DE LAS PERSONAS JURÍDICAS

El art. 1º, al igual que el resto de los preceptos de la ley, coloca la titularidad de la acción punible en *el obligado*, y la expresión, que genéricamente comprende al responsable por la deuda propia o ajena contemplado en la ley procesal tributaria, no es acertada cuando es

una empresa la que trasgrede la norma, porque en este caso, aunque el resultado le sea atribuido a ella, la pena es recibida por una persona física (art. 14); no es, pues, *el obligado* según las normas de la L. 11.683 quien aparece sancionado por realizar el hecho punible. Al margen de

(11) En favor de la potestad tributaria penal de las provincias para tipificar y sancionar delitos puede consultarse a GARCIA BELSUNCE, HORACIO, *Derecho Tributario Penal* Ed. Depalma, 1985, cap. IV, pág. 79, quien también repasa las opiniones no coincidentes dadas por la doctrina sobre esta materia.

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

(13) Art. 12: *Será reprimido con prisión de dos a seis años, el que de cualquier modo sustrajere, suprimiere, ocultare, adulterare, modificare o inutilizare los registros o soportes documentales o informáticos del fisco nacional, relativos a las obligaciones tributarias o de recursos de la seguridad social, con el propósito de disimular la real situación fiscal de un obligado.*

-- esta observación, la nueva ley penal tributaria, al igual que su precedente, consagra la culpabilidad de las personas jurídicas (14).

La solución nos parece acertada. Si bien, en principio ella es difícil de justificar dentro de los moldes de la teoría clásica de la culpa, debido a la incapacidad de acción del autor, existen otras consideraciones, como son el interés diferenciado de la organización y el beneficio derivado para ella del hecho ilícito, que en nuestra opinión convalidan el juicio de reproche autónomo.

En lo referido a este tema, creemos advertir un mayor alcance respecto del fijado por la L. 23.771: el art. 14 menciona que los causantes de la acción pueden ser personas físicas que actúan *en nombre, con la ayuda o en beneficio* de

las sociedades, en el carácter de ... *mandatarios, representantes o autorizados que hubiesen intervenido en el hecho punible, inclusive cuando el acto que hubiera servido de fundamento a la representación sea ineficaz*. El resultado a que conduce la nueva redacción de la ley es cercano a la teoría de la responsabilidad que impera en el derecho holandés y americano, donde cualquier empleado puede vincular penalmente a la empresa como consecuencia de sus actos (15).

Conectado con la tesis de sancionar a las personas jurídicas se encuentra la sanción accesorias prevista por el art. 5° de la ley, que sin perjuicio de la pena de prisión que corresponda, establece —con buen criterio— la pérdida del beneficio fiscal que gozara el beneficiario y la prohibición por diez años de obtener otra franquicia fiscal de cualquier tipo.

IX. RESPONSABILIDAD DE ESCRIBANOS, ABOGADOS, CONTADORES PUBLICOS Y OTRAS PROFESIONES

El art. 15 contempla una pena adicional, consistente en la inhabilitación especial por el doble de la condena, para el que *a sabiendas* dictaminare, informare, autorizare o certificare actos jurídicos, balances, estados contables o documentos para facilitar la comisión de los delitos previstos en la ley. Estas personas ya son sancionadas por el régimen general de participación y, por el artículo citado, reciben adicionalmente la inhabilitación para ejercer su profesión. El legislador, con la intención de corregir un exceso de la ley anterior, que innecesariamente había mencionado a los contadores públicos (16), comete una omisión importante, pues olvidó señalar que la participación sancionada requiere una idoneidad asociada a la condición profesional del autor. Las acciones descriptas, se entiende, son las cometidas en ejercicio de una incumbencia reglada, sea escribano, abogado, contador, ingeniero u otras. La ley anterior ejemplificaba; la actual debió recoger en

una fórmula genérica aquella condición profesional, por otra parte indispensable para que tenga sentido en este caso —a diferencia de otros— la pena de inhabilitación especial.

No era necesario identificar las distintas acciones típicas como si se tratara de un delito autónomo. Sin embargo, al hacerlo, se ha restringido para la aplicación de la pena accesorias, el tipo base que es el que impone la punibilidad según las reglas de la participación. De ahí que las formas primarias de responsabilidad, o la complicidad secundaria, sólo recibirán la pena accesorias cuando, como dice la norma, la persona *dictaminare, informare, diera fe, autorizare o certificare*: (i) actos jurídicos; (ii) balances; (iii) estados contables y (iv) documentación. Sin embargo, el "asesor impositivo" puede participar en la comisión del delito sin ejecutar ninguna de las acciones típicas precedentes, y por ende, sin ser pasible de la pena accesorias.

(14) En materia tributaria esta responsabilidad ya está consagrada en tanto la jurisprudencia admite pacíficamente la naturaleza penal de las sanciones previstas en la L. 11.683 y en el código aduanero para castigar las omisiones culposas y dolosas en el pago de los tributos.

(15) En cambio, en el derecho inglés o alemán, se identifica el obrar de la empresa con el de sus órganos de dirección.

(16) La mención expresa a los contadores públicos casi desata una *guerra* de profesiones cuando se atribuyó a la mano anónima de ... ¡un abogado! no tanto la propia exclusión de los letrados, mencionados en el proyecto original, como la inclusión de los profesionales en ciencias económicas.

X. DESCRIPCIÓN DE LOS DELITOS BÁSICOS

10.1. EVASIÓN SIMPLE (ART. 1º)

Para describir la conducta evasiva se recurrió a la *declaración engañosa* u *ocultación maliciosa*, empleada desde antiguo por la L. 11.683, y se le agregó la frase *cualquier otro ardid o engaño*, como fórmula residual, para atrapar toda acción dolosa con aptitud deliberada de provocar el error del fisco. Se la califica como evasión, término más propio para designar el resultado que la conducta, y de ahí que hubiera sido preferible hablar de defraudación o fraude fiscal, aunque cabe reconocer que en nuestro país —a diferencia de otros— los términos *evasión fiscal* y *defraudación fiscal* se encuentran identificados y se usan como sinónimos.

La definición evitó incorporar como elemento subjetivo integrante del tipo el *ánimo de lucro* o el *propósito de perjudicar al fisco*, que algunos antecedentes habían recogido. Así lo prevé, por ejemplo, el Modelo de Código Tributario para América latina. La cuestión puede no ser menor. En uno de los casos más difundidos en la aplicación de la anterior ley, se puso en juego este elemento. Allí las conductas reprochables se consideraron violatorias de un régimen extramuros del tributario y el resultado fiscal de la estructura jurídica empleada por el contribuyente, considerada abusiva por el fisco, aparecía como un efecto secundario de aquella intención (17).

Para verificar el tipo es necesario superar la cantidad de \$100.000 (tributo) o \$20.000 (seguridad social); estos montos, que son elementos del tipo, están comprendidos por el *dolo even-*

tual, que se aplicará para penar al sujeto que defraude al fisco aunque ignore en qué magnitud.

La descripción de la conducta abarca a las *acciones u omisiones*. Teniendo en cuenta que el sistema argentino sigue la regla de la autodeclaración del impuesto, cabe preguntarse si la omisión de presentar la declaración jurada constituye automáticamente un delito comprendido en el tipo del art. 1º, porque a juzgar por el debate parlamentario, con esa intención fue incorporado (18). La regla debiera ser la inversa, dado que un contribuyente inscripto —incorporado por tanto a la rutina de verificación y fiscalización— no podría por la simple omisión de presentar la declaración jurada configurar la maniobra ardidosa para caer en el tipo penal. En tales condiciones, el comportamiento omisivo no tendría la idoneidad requerida para provocar engaño en el fisco y sólo si se prueba que la falta de presentación va acompañada de otros elementos constitutivos del fraude, recién entonces podría verificarse la hipótesis penal. Repárese, en apoyo de este temperamento, que en la L. 11.683 la omisión de presentar la declaración jurada se sanciona con una multa menor y se la trata como mera infracción formal (artículo agregado a continuación del 42). Paralelamente, ha desaparecido la presunción de la intención de defraudar que, para la acción omisiva, preveía un texto antiguo (19).

La ley ha superado la imprevisión de la anterior, y ha aclarado que la suma a evadir corresponde a un *ejercicio anual*, aun cuando se

(17) Cám. Fed. San Martín, sala I - Sec. Penal 3, abril 28, 1994, causa 314/94 D.G.I. s/ denuncia L. 23.771, El Derecho: 158-477.

(18) El miembro informante dijo: *La omisión de presentación de la declaración jurada —violación del deber jurídicamente exigible de decir verdad— constituye en muchos casos el medio omisivo más eficiente de la evasión y por lo tanto más grave de engaño.*

(19) En el desaparecido art. 46 de la L. 11.683 (l.o. en 1974 y sus modificaciones) se presumía la intención de defraudar si se verificaba la omisión, por parte de los responsables, de presentar sus declaraciones juradas e ingresar el gravamen adeudado *cuando de las características del caso tales como: la naturaleza o volumen de las operaciones realizadas o la cuantía de los beneficios obtenidos, resulte que el mismo no podría ignorar su calidad de contribuyente o responsable y la existencia de las obligaciones emergentes de tal condición.*

trate de un impuesto instantáneo o de periodo fiscal inferior a un año. Pero surgen nuevos problemas. El precepto subordina el ilícito a que: ... *el monto evadido excediere la suma de cien mil pesos por cada tributo y por cada ejercicio anual, aun cuando se tratase de un tributo instantáneo o de periodo fiscal inferior a un año.*

La mención del *ejercicio anual*, corresponde al año calendario o al *ejercicio fiscal* según se trate de personas físicas o de empresas, respectivamente. El problema se presenta con los impuestos de liquidación por periodos menores a un año. ¿Basta aquí que el contribuyente evada en uno o más periodos sucesivos la suma de \$100.000 para tener por configurado el fraude, o es necesario esperar a que se cumplan los doce meses? Y en este caso, si de empresas se trata, ¿los doce meses son los comprendidos en un año calendario o los del *ejercicio fiscal*?

Como puede advertirse, la referencia a la *anualidad*, que se incorpora como elemento típico del delito, puede generar dudas razonables sobre el momento de consumación de la evasión en los impuestos que poseen un periodo fiscal menor a un año. Según creemos, concre-

tamente aquélla influye sobre el momento de la consumación porque la norma indica que la suma defraudada se computa anualmente, lo que conduce a sostener que no existe delito antes de transcurrido el año calendario, aunque el contribuyente haya presentado una declaración jurada por un periodo menor omitiendo el ingreso de una suma superior a \$ 100.000 ⁽²⁰⁾. Con ello queda dicho que el año es el natural o calendario, porque así lo sugiere no sólo la literalidad del texto, sino porque cualquier periodo inferior, contado por días, meses o trimestres, está referido al año del que forma parte.

¿Habrá sido ésta la intención del legislador? Nosotros pensamos que es la consecuencia que surge de la literalidad del texto.

Dejamos señalado —porque no podemos entrar aquí en otras profundidades— que toda vez que el tipo se configura a partir de cada tributo y periodo, la integración produce el doble efecto de impedir la verificación del delito continuado a la vez que abre paso a la presencia del concurso real, con todas sus consecuencias en lo referido al cómputo de la pena.

10.2. EVASION AGRAVADA

(a) *Monto defraudado (arts. 2º, inc. a) y 8º, inc. a))*

La primera circunstancia que califica la conducta es la evasión, por tributo y ejercicio, de una suma que supere \$ 1.000.000 (impuestos) o \$ 100.000 (recursos de la seguridad social).

Dijimos que estos montos integran la figura como determinantes del tipo y que se debió contemplar junto con el monto, como condición coadyuvante, la defraudación de un porcentaje de las obligaciones. La escala porcentual hubiera reflejado mejor que los montos fijos la gravedad del ilícito y su correspondencia con la proporcionalidad de la pena. Es un defecto que impregna toda la ley.

(b) *La utilización de personas interpuestas para ocultar la identidad del verdadero sujeto obligado (arts. 2º, inc. b) y 8º, inc. b))*

Esta circunstancia agravante tiene su fuente en el art. 305 del código penal español, aunque allí sólo se la emplea como condición para graduar la pena en su mitad superior. El código penal francés también la contempla en el art. 2513.

La figura persigue el castigo de quien simula la condición de obligado tributario, que se coloca en otro para ocultar la del verdadero titular de la capacidad contributiva.

Tenemos algunos temores sobre la forma de considerar esta condición del agravamiento,

(20) Sobre texto similar del código penal español opina JOAQUIN DELGADO GARCIA que las declaraciones anteriores a la última podrían reputarse actos de ejecución respecto de un delito en vías de consumación (*El delito fiscal*, ed. Colex, Madrid, 1995, pág. 27).

porque para que la utilización de la persona interpuesta sea punible debe constituir un medio ardidoso o engañoso para cometer el fraude; en otras palabras, carecer de todo contenido y servir exclusivamente como instrumento de la evasión. Aún así, determinar cuándo la interposición es ficticia y cuándo no puede representar una dificultad evidente, como lo demuestra la controversia que el punto ha suscitado en la doctrina europea (21).

Se sigue de lo expuesto que no siempre la persona interpuesta proporciona un fundamento para la penalización, porque dicha interposición puede estar al servicio de un vínculo real, efectivo, en suma querido por las partes contratantes y que produce todos los efectos jurídicos, aunque sea de manera provisional.

La cuestión nos introduce en uno de los temas más espinosos en materia penal tributaria: la utilización del negocio jurídico indirecto, categoría que referida al ámbito subjetivo traza una línea difusa entre la interposición de persona ficticia (simulación) e interposición real. Señala al respecto ROSEMBUJ: *La interposición ficticia ratificaría el abuso de forma jurídica, mediante simulación relativa de la persona, haciendo concluyente la intencionalidad fraudulenta de la actuación. Por el contrario, en la interposición real de persona no hay simulación alguna, sea en el caso de representación indirecta o negocio fiduciario, el intermediario es un verdadero contratante en el negocio jurídico, el cual, en vez de desenvolverse entre partes, se desenvuelve entre personas* (22).

El tema nos ocupa y preocupa porque en el campo tributario puede existir un abanico de

comportamientos que comprende desde conductas totalmente lícitas que nacen de la economía de opción (elegir la forma jurídica con menor incidencia de los impuestos), hasta el abuso del derecho como medio de provocar error en el fisco. Entre estos dos extremos conviven una gama de grises donde puede ser fuerte la tentación del ente recaudador de atribuir erróneamente a ciertas conductas consecuencias penales. Meramente a título de ejemplo, prevenimos sobre la inercia que lleva a confundir la aplicación del criterio de la realidad económica, que autoriza el art. 11 de la L. 11.683 para el tratamiento impositivo de la situación de un contribuyente, con la defraudación fiscal. Esta peligrosa tendencia puede llevar a denunciar como defraudación fiscal a conductas alejadas del tipo, que se ofrecen a la vista del fisco y que sólo deberían merecer por parte de éste una distinta interpretación sobre el tratamiento impositivo pero nunca su criminalización (23).

La expansión de la frontera que se deriva de nuestra participación en el MERCOSUR y la aparición del escenario multinacional para operaciones complejas llevadas a cabo por empresas vinculadas económicamente, puede provocar más de un dolor de cabeza a un contribuyente honesto si se formula una interpretación indiscriminada de la interposición de persona jurídica como simulación subjetiva, y se confunde el abuso de derecho o las formas artificiosas con los caminos jurídicos por los que puede optar un operador económico sensato o, incluso, por formas que a pesar de merecer un distinto tratamiento impositivo, no constituyen fraude penal alguno (24).

(21) UCKMAR, por ejemplo, manifiesta su perplejidad sobre la oportunidad de asumir la interposición de persona como supuesto criminal y destaca los casos en que dicha intermediación, aunque oculte temporalmente la identidad de una de las partes, es necesaria para la conclusión de un contrato (*Evasione fiscale e repressione penale*, Padua, 1982, pág. 160).

(22) ROSEMBUJ, TULLIO (*El fraude de ley y el abuso de las formas en el derecho tributario*, Marcial Pons, Madrid, 1994, pág. 253). Este autor, en otra obra agrega sobre el tema: *El presupuesto esencial de la interposición ficticia es el acuerdo simulatorio entre tres sujetos (contratante aparente, contratante efectivo, tercero contratante), y su efecto estriba en que el contratante efectivo y verdadero se oculta detrás del que celebra en apariencia el negocio jurídico. Pero la persona interpuesta no adquiere ni transmite derechos. La interposición real, por el contrario, advierte de una legitimación jurídica del intermediario que actúa a nombre propio y que, transitoria o provisionalmente se convierte en titular de derechos o bienes objeto del negocio jurídico. (La simulación y el fraude de ley en la nueva ley general tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 1996, pág. 45).

(23) Sobre esta problemática, en el derecho penal económico europeo puede consultarse a NIETO MARTÍN, ADAN, *Fraudes contables*, ed. Praxis, S.A., Barcelona, España, pág. 35 y sigtes.

(24) En otra oportunidad que nos ocupamos del tema, dejamos planteado que la verificación de un fraude fiscal por abuso de las formas jurídicas, como intento desnaturalizador de la verdadera capacidad contributiva, constituye una cuestión que si bien es admitida en plano teórico, enfrenta indudables dificultades cuando se trata de definir su sentido y alcance con miras a su aplicación concreta. Por supuesto que el postulado de que la ley no ampara el ejercicio abusivo o irregular de un derecho se aplica en la materia tributaria. En el abuso hay un mal uso o exceso en su ejercicio, que se extralimita para dañar a un tercero. Pero si la regularidad del acto está salvada, porque posee una correspondencia aceptable con la causa típica que le acuerda contenido, pareciera excesivo que el derecho tributario pueda desconocerlo nada menos que para tipificar un fraude (conf. Relato General, Primeras Jornadas de Derecho Tributario del MERCOSUR, Colonia, Uruguay, octubre de 1994, publicado en *Errepar*, t. XV, págs. 119 y 180). También en *Anales de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales*, periodo 1994/1996 pág. 263 y sigtes.

10.3. UTILIZACION FRAUDULENTE DE BENEFICIOS FISCALES (EXENCIONES, DIFERIMIENTOS, LIBERACIONES, ETC.) (ART. 2º, INC. C)

El carácter agravado de esta figura requiere, a nuestro modo de ver, una *condición subjetiva* del obligado en atención a la cual se obtuvo el citado beneficio fiscal. Dicho de otro modo, el beneficio se ha obtenido gracias a la simulación de las condiciones formales que sirven de ropaje a quien, amparado en dicha condición, distorsiona el objetivo de política fiscal que motiva la franquicia concedida por el Estado. Estas liberaciones pueden existir en las leyes de cada impuesto como exenciones subjetivas (por ejemplo entidades de bien público) o en leyes especiales, cuyo ejemplo más notorio son las leyes de promoción. Es importante advertir, entonces,

que están excluidas de la figura agravada las defraudaciones cometidas al fisco por la utilización de exenciones o beneficios fiscales de *naturaleza objetiva* contenidas en las leyes de impuestos en particular⁽²⁵⁾, las que quedan comprendidas en la figura base.

Confirma esta interpretación el nexo directo que puede ser establecido con la figura de peligro del art. 4º, que para sancionar la obtención fraudulenta de beneficios (se refiere a la calidad o condición que rodean al sujeto) utiliza los mismos verbos empleados para describir las acciones del art. 2º.

10.4. APROVECHAMIENTO INDEBIDO DE BENEFICIOS, SUBSIDIOS, ETC. (ART. 3º)

La protección del gasto público subyace en esta figura, que castiga el desplazamiento patrimonial de fondos del erario a los particulares, quienes han recreado una realidad jurídica artificiosa con la intención de convertirse en destinatarios de la norma permisiva que instituye el beneficio público.

El término *subsidio* incorpora a toda disposición gratuita de fondos públicos realizada para fomentar una actividad de utilidad o interés social, o para promover la consecución de un fin público. Lo decisivo para encuadrar a determinada ayuda pública dentro del concepto de subsidio es la afectación del erario a un fin y el correlativo deber del beneficiario, ya sea de

realizar una determinada actividad específica orientada a la consecución de dicha finalidad, o bien de encontrarse en la situación que legitima la concesión.

La descripción mejora la concepción de este ilícito que contenía el art. 4º de la L. 23.771, donde la acción típica —simular inversiones o valerse fraudulentamente de regímenes de promoción— le confería el carácter de delito de peligro. El tipo ha ganado en orden, género y previsión, y parece acertada la incorporación a aquél de un monto mínimo (\$ 100.000), aun cuando debamos formular aquí también una crítica sobre la desproporción de la condena.

10.5. OBTENCION FRAUDULENTE DE BENEFICIOS FISCALES (ART. 4º)

El delito se refiere a la obtención fraudulenta de la calidad exigida por el Estado para gozar de una exención, desgravación, diferimiento, liberación, reducción, reintegro, recupero o devolución tributaria.

El título del artículo transmite una idea equivocada, ya que de producirse el resultado

típico *obtención del beneficio* que lleva implícito la privación o desplazamiento de fondos públicos, la figura queda excluida porque se consume en los otros delitos que de esta manera vienen a perfeccionarlo (arts. 2º, inc. c), y 3º). Si éste fuera el caso, se trataría de un concurso aparente, donde lo que queda absorbido por el daño concreto a la hacienda es la figura o el

(25) Es, por ejemplo, el caso de una reorganización societaria en la cual aparece simulado uno de los requisitos condicionantes de la neutralidad fiscal que acompaña a estos procesos. Descubierta la maniobra, la figura debería caer en la hipótesis del art. 1º, aunque supere \$ 1.000.000.

hecho supuestamente autónomo de tener similitud con la calificación legal; a diferencia de lo que ocurre en el concurso ideal de delitos donde el hecho es doblemente típico (26).

La consideración como delito autónomo reafuerza su dimensión punitiva y a ello se agrega el hecho de que, para este caso, no ha sido previsto un monto mínimo defraudado como integrante del tipo. No sabemos si ello obedece a una omisión involuntaria, pero parece inconsistente con la tónica de la ley de reservar la

pena de prisión para los delitos que revisten cierta entidad, y a la vez resulta inconveniente porque introduciría la pena en el campo de ilícitos menores. Creemos, no obstante, que existe una exégesis superadora de esta aparente contradicción, ya que si —como pensamos— es posible sostener que la figura, destinada a prevenir un daño potencial, puede ser absorbida por la evasión o por el aprovechamiento indebido de subsidios, se aplicaría siempre, al menos, el piso mínimo de los \$100.000 previsto en los arts. 1° y 3°.

10.6. APROPIACION INDEBIDA DE FONDOS (ARTS. 6° Y 9°)

Esta figura ha sido mejorada mediante la incorporación de un plazo de gracia que sigue a la retención (10 días), vencido el cual el delito se consume. Con todo, y si bien por la ley todos los delitos requieren del dolo, y en relación a las retenciones indebidas es pacífica la doctrina de la Corte sosteniendo que no basta la mera comprobación de la situación objetiva en que se encuentra el agente de retención, sino que es menester la concurrencia del elemento subjetivo (FALLOS 303-1548 [D.F., XXXI, 952]), hubiera sido preferible incorporar expresamente al tipo la necesidad de que la retención resulte fraudulenta. La omisión de la mención puede llegar a reeditar cierta materialidad objetiva, transcurridos diez días desde la retención, y con ello provocar la inversión de la carga de la prueba ante denuncias que pueden gatillarse automáticamente a partir de este hecho.

En cambio, constituye un acierto la eliminación de la presunción *de iure* sobre la procedencia de la retención cuando ella estuviere contabilizada, lo cual había merecido el repudio de la doctrina y el rechazo de la jurisprudencia por resultar una ficción ajena a la realidad de la conducta.

Como antes dijimos, el delito asume una condición subjetiva, que es la calidad de agente de retención o percepción, y ello requiere, desde nuestra visión, un doble carácter: de un lado que así haya sido declarada por la norma respectiva (admitiéndose, creemos, los reglamen-

tos que por delegación legislativa atribuyan dicho carácter a un sujeto); de otro, que la función se cumpla efectivamente desde el punto de vista material.

Respecto de la calidad de sujeto punible, no debe confundirse la figura del agente de percepción con la función que desempeñan los sujetos pasivos (obligados al pago) en los impuestos indirectos al consumo, donde la función material puede ser similar pero no lo es el régimen jurídico, que corresponde al responsable por deuda propia.

De la misma manera, en los casos en que la retención reviste el carácter de pago único y definitivo, como la que se realiza sobre los pagos a sujetos no residentes, el carácter del agente pagador es el de un verdadero contribuyente sustituto, quien además las más de las veces toma a su cargo el impuesto debido por el beneficiario. En este caso la verdadera sustancia debería prevalecer para excluirlo de la apropiación indebida de fondos que sancionan los arts. 6° y 9°.

Hacemos notar que se mantiene el criterio de integrar al tipo montos fijos en lugar de establecer porcentajes de evasión referidos al total de las obligaciones por tal concepto. La solución es criticable porque \$ 10.000 o \$ 5.000 mensuales pueden traducir un porcentaje insignificante de incumplimiento dentro del total de las retenciones de una empresa.

(26) Conf. SOLER, SEBASTIAN, *Derecho penal argentino*, ed. TEA, 1992, tomo II, pág. 214.

10.7. INSOLVENCIA FISCAL FRAUDULENTE (ART. 10)

La experiencia demuestra que hasta el presente esta figura ha servido de muy poco. Su finalidad, al incorporarse como delito autónomo a partir de la L. 20.024 (D.F., XXII, 526), en 1972, fue agravar las condiciones y la pena de la tipificación análoga prevista en el art. 179, segundo párrafo, del código penal.

La acción típica mantiene, en lo básico, la descripción contenida en la ley derogada, pero recibe cambios significativos, a saber:

(i) el mínimo de la pena ha sido elevado de 6 meses a 2 años, siguiendo la tónica de mayor severidad punitiva que impera en la ley. El máximo es de 6 años;

(ii) la iniciación del *proceso administrativo judicial* que marca el punto temporal para juzgar la insolvencia, se encuentra referida a los actos reglados que formalmente inauguran los procedimientos de la determinación o cobro de obligaciones tributarias, o de aportes y contribuciones de la seguridad social, incluyendo las

multas. Se deriva de lo anterior que no se configura el delito si la insolvencia es contemporánea con trámites de verificación o fiscalización que, como tales, se ubican en una etapa preparatoria de la determinación y/o ejecución de la deuda. Se repite que la *iniciación de los procedimientos* reconduce al análisis de las normas procesales destinadas a legitimar los actos administrativos que inician formalmente tales procesos reglados (por ej. vista previa), o a intimaciones con efecto vinculante que dejan expedito el cobro compulsivo (por ej. art. 21 continuación en la L. 11.683) (27);

(iii) la figura ha vuelto a sus orígenes y requiere que exista la consumación del daño, dado que a tenor de su texto literal no alcanza la sola maniobra de insolventarse dolosamente con el propósito de imposibilitar el cobro de los tributos (como acontecía con el art. 9° de la L. 23.771), sino que es necesario que dicho cobro se frustre efectivamente de manera total o parcial.

10.8. SIMULACION DOLOSA DE PAGO (ART. 11)

La conducta que ahora se contempla de manera autónoma se hallaba prevista, con menos extensión, en el art. 288, inc. 2, del código penal, que sanciona con prisión de 1 a 6 años al que falsificare instrumentos timbrados o papel sellado que tengan por objeto el cobro de impuestos.

La descripción típica que formula el art. 11 de la L. 24.769 (28) posee, como era lógico, una mayor adecuación a conductas previsibles dirigidas a llevar a engaño al fisco mediante falsedades instrumentales, las que suelen ser tan frecuentes como burdas.

En nuestra interpretación, la simulación de pago constituye una forma de evasión, porque

para que el delito se consume debe existir, se entiende, implícito una obligación tributaria a cancelar (29).

Ello produce como consecuencia fundamental que, aunque la norma no lo diga, debería mantenerse vigente el monto básico de \$ 100.000 establecido en el art. 1°. Esta tesis se apoya en que si existe una correcta declaración de impuestos, la simulación del medio de pago no debiera ser considerada un delito más grave (porque es en principio más fácilmente detectable) que otro tipo de maniobra o ardid tendiente a ocultar o disminuir el hecho imponible.

Las falsedades instrumentales comprendidas por el artículo comprenden las constancias

(27) En el mismo sentido: VILLEGAS, HECTOR B., ob. cit. en nota (10), pág. 322; CORTI, BLANCO, BUITRAGO, CALVO y TESON: *Procedimiento fiscal (L. 11.683 y complementarias)*, ed. Testis, Bs. As., 1987, pág. 224. En contra, CHIARA DIAZ, CARLOS ALBERTO, *Ley penal tributaria y previsional 24.769*, 1977, pág. 284.

(28) Art. 11: *Será reprimido con prisión de dos a seis años el que habiendo tomado conocimiento de la iniciación de un procedimiento administrativo o judicial tendiente a la determinación o cobro de obligaciones tributarias o de aportes y contribuciones de la seguridad social nacionales, o derivadas de la aplicación de sanciones pecuniarias, provocare o agravare la insolvencia propia o ajena, frustrando en todo o en parte el cumplimiento de tales obligaciones.*

(29) En contra, CHIARA DIAZ, ob. cit. en nota (27), pág. 288, para quien se trata de un delito de peligro abstracto.

que puedan extraerse de los registros de la D.G.I., pero no su alteración, porque esta con-

ducta queda atrapada por el tipo específico del art. 12.

10.9. ALTERACION DOLOSA DE REGISTROS FISCALES (ART. 12)

La ley ha incorporado como nuevo delito la modificación de registros o soportes documentales o informáticos del fisco nacional, relativos a los tributos y recursos de la seguridad social, con el propósito de disimular la real situación fiscal de un obligado.

Esta figura es fruto de la experiencia recogida: al tiempo de ser dictada la ley estaban frescas las denuncias efectuadas por la D.G.I. contra contribuyentes a quienes se había acreditado beneficios inexactos en la cuenta co-

rriente computarizada derivada de regímenes de promoción.

La recepción de este ilícito parece oportuna, no tanto por la eficacia que puede demostrar frente al beneficiario de la maniobra, quien probablemente será sancionado por la consecuente evasión o aprovechamiento del beneficio, sino frente a los agentes y funcionarios de la D.G.I., a quienes en principio la norma parece destinada.

XI. LA DETERMINACION DE OFICIO COMO REQUISITO DE PROCEDIBILIDAD DE LA ACCION (ART. 18)

La D.G.I. debe formular la denuncia una vez dictada la determinación de oficio, o luego de resuelta en sede administrativa la impugnación de las actas de determinación de la deuda de los recursos de seguridad social.

Con buen criterio, la ley ha establecido como requisito de procedibilidad de la acción la existencia previa de actos administrativos que garantizan un ejercicio de la pretensión punitiva más elaborada. Como tales actos van precedidos de un procedimiento reglado en el que se aplican las reglas del debido proceso adjetivo, la solución es buena para evitar denuncias ligeras y garantiza mayor seguridad jurídica al proceso. Resulta, pues, un avance, que será tal siempre que este requisito de procedibilidad de la acción del delito de instancia fiscal no se confunda con la prejudiciabilidad administrativa, que no la hay desde que ninguna fuerza vinculante posee los procedimientos administrativos sobre el proceso penal. Las complicaciones del *informe técnico* y los plazos que nunca se cumplían durante la vigencia de la ley anterior regresan a su cauce natural, que es el de los procedimientos reglados dentro de los límites temporales para el ejercicio de la competencia administrativa.

Agrega el art. 18, en su segundo párrafo, que 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. Aparentemente, la ley se quiso referir a las hipótesis en las cuales no es necesario el procedimiento de determinación porque éste no es el indicado por la ley procesal. Repárese, por ejemplo, en las hipótesis previstas en el art. 21 continuación, de la L. 11.683, en que basta la mera intimación de pago de la deuda que se pretendió cancelar mediante un medio ineficaz. Hubiera sido preferible que la ley mencionara expresamente la necesidad de emitir el acto administrativo de constatación del hecho que origina la deuda. Así, por ejemplo, es necesario dictar un acto administrativo que origine el decaimiento de los beneficios promocionales e intimar la deuda por el referido art. 21 continuación. No obstante la omisión, la conclusión es la misma, y el acto de constatación e intimación siempre debe ser exigible a menos que se trate de delitos de peligro.

El segundo párrafo del art. 18 también cobija los casos en que el contribuyente ha consentido el ajuste practicado por la D.G.I. en la vista previa del art. 24 de la L. 11.683, el cual posee, como lo dice el artículo, los efectos de una declaración jurada para el contribuyente y de determinación de oficio para el fisco. Asimismo

será aplicado cuando el contribuyente espontáneamente haya producido una rectificación de sus declaraciones en un momento anterior a la vista.

Es cuestión que conviene despejar cuanto antes, para evitar inconvenientes a la D.G.I., la derivada de la redacción del art. 20. Dispone el primer párrafo de esta norma: *La formulación de la denuncia penal no impedirá la sustanciación de los procedimientos administrativos y judiciales tendientes a la determinación y ejecución de la deuda tributaria o previsional, pero la autoridad administrativa se abstendrá de aplicar sanciones hasta que sea dictada la sentencia definitiva en sede penal.* Agrega el segundo párrafo: *En este caso no será de aplicación lo previsto en el art. 76 de la L. 11.683 (t.o. en 1978 y sus modificaciones), que ordena aplicar la multa en la misma resolución que determina el tributo y si no lo hace se entiende que la D.G.I. no ha encontrado mérito para sancionar.*

La ley habla genéricamente de *sanciones administrativas*, en lo cual incorpora también a la *omisión de impuesto* prevista en el art. 45 de la L. 11.683. Se concluye que si éste fuera el caso, como la conducta no es defraudatoria no existirá una denuncia penal posterior, y con ello se llega al despropósito de que la D.G.I. se encuentra, de un lado, con la prohibición de sancionar administrativamente porque no ha sido removida para este caso la abstención de aplicar sanciones y, de otro, sigue vigente el art. 76. Esta contradicción, que es seria y surge de la literalidad de la norma, debe ser superada para permitir la aplicación positiva de la ley. La manera de hacerlo es interpretar que cuando el primer párrafo del art. 20 se refiere a que la autoridad administrativa se abstendrá de *aplicar sanciones*, sólo se refiere a las sanciones que castiguen las conductas defraudatorias, las únicas que pueden luego ser objeto de denuncia penal.

Otra cuestión controvertida es saber si una *determinación de oficio sobre base presunta* puede originar una denuncia penal. Existe una familia de fallos que ha negado la posibilidad de presumir el fraude a partir de una base imponible a la cual se arriba, a su vez, mediante presunciones.

Por nuestra parte, creemos que las situaciones contenidas en los fallos no deben ser confundidas con las otras en las que se verifiquen hechos que demuestren acciones u omisiones configurantes de la conducta fraudulenta; es posible que la cuantificación del resultado se produzca mediante una determinación, a los fines de juzgar la superación de los montos establecidos para la verificación del hecho punible. Entiéndase bien: no existe presunción respecto del hecho fraudulento, ni de la intención de cometer fraude, lo cual deberá ser acreditado debidamente por la D.G.I. Pero de ello no se sigue que toda determinación realizada sobre base presunta en ningún caso pueda apoyar la denuncia penal, porque con este temperamento podrían quedar liberados de culpa precisamente los casos que merecen el mayor reproche. La hipótesis que, según el art. 25 de la L. 11.683, autoriza aplicar la determinación presunta así lo establece. ¿Qué sucedería con el contribuyente que omite registrar sus operaciones, o falsea los datos de su contabilidad, transformándola en un instrumento al servicio de la consumación del fraude?

Nuestra conclusión es que en el delito de evasión fiscal, el hecho punible debe ser siempre cierto, como también corresponde acreditar la intención de defraudar; la magnitud del hecho imponible defraudado puede, en cambio, ser establecida por indicios o presunciones como una medición aproximada de la real capacidad contributiva. Por otra parte, el código procesal penal admite la prueba indirecta (prueba indiciaria) que debe ser valorada por el juez según las reglas de la sana crítica.

XII. EL PRINCIPIO DE OPORTUNIDAD (ART. 19)

El principio de oportunidad se basa sobre la admisión de un juicio evaluativo acerca de la conveniencia o pertinencia de la acción y se opone al principio de legalidad, que ordena al órgano encargado de ejercer la acción penal

hacerlo siempre que concurren los presupuestos sustantivos de ella ⁽³⁰⁾.

Plasmar el criterio de oportunidad fue, en apariencia, la intención del art. 19 al disponer:

(30) Conf. SOLER, ob. cit. en nota (26), pág. 499.

Aun cuando los montos alcanzados por la determinación de la deuda tributaria o previsional fuesen superiores a los previstos en los arts. 1º, 6º, 7º y 9º, el organismo recaudador que corresponda no formulará denuncia penal, si de las circunstancias del hecho surgiere manifiestamente que no se ha ejecutado la conducta punible. Decimos aparentemente, porque si aquella fue la intención, el resultado parece el inverso porque está claro que si de las circunstancias de hecho surge manifiestamente que no se ha ejecutado la conducta punible, obviamente debe existir la convicción de que no hubo delito. Para complicar más el tema, la norma en su segundo párrafo prevé que la decisión de no formular la denuncia penal deberá ser adoptada mediante resolución fundada, con el previo dictamen del correspondiente servicio jurídico interno y con la participación de la Procuración del Tesoro.

La exposición del diputado informante no agregó nada al tema, y al presentarse el proyecto en la Cámara de Senadores, el senador GUINZIO dijo que se trataba de formular por escrito la decisión de no denunciar cuando, dadas las condiciones objetivas, surgiese manifiestamente la inexistencia del elemento subjetivo para tipificar un delito.

Todo ello conduciría a sostener que con el disfraz de cierta discrecionalidad conferida a la

D.G.I., en realidad se habría consagrado un principio de legalidad estricta, donde toda determinación de la deuda, que supere el monto base, debe generar la denuncia, a menos que la D.G.I. considere que no es defraudación, para lo cual deberá cumplir con todo el trámite aprobatorio que prevé el artículo. Si este fuera el caso, reiteramos que no podría conciliarse el impedimento del art. 76 para aplicar la sanción en la resolución administrativa cuando se trate de supuestos de omisión de impuestos.

Según nuestra interpretación, deben recortarse las alabadas consecuencias de la redacción a la luz de la hermenéutica que permita que la norma funcione de manera lógica. Y desde esta visión, el principio de oportunidad funcionará en los casos en que puedan existir causas que vuelvan inconveniente la denuncia. Desde que la ley ha incorporado al tipo montos de evasión que importan dejar de lado las causas menores, allí se operó el primer criterio de selección y oportunidad. Como está redactada la norma, la hipótesis de su aplicación sólo podría verificarse excepcionalmente. Lo peor que puede pasar es caer en el principio opuesto y llegar a la conclusión de que la norma consagra la automatización de la denuncia cuando sean superados objetivamente los montos indicados en los tipos, a menos que exista una decisión fundada de tratar a la figura como meramente culposa, alejada del delito.

XIII. LA EXTINCION DE LA ACCION (ART. 16)

La nueva ley mantiene el puente de plata contemplado en el art. 14 de la L. 23.771: subsiste la posibilidad, aunque restringida a la evasión simple, que mediante el pago total de la pretensión —antes de formularse el requerimiento fiscal de elevación a juicio— la causa sea archivada.

El instituto podía tener mayor sentido en los primeros años de aplicación de una ley penal tributaria que debía ser impuesta a una conciencia fiscal débil y nada acostumbrada a la severidad del proceso y a las sanciones que acababan de imponerse. En el presente cuesta ensayar su justificación y el beneficio aparece más asociado a un criterio meramente recaudador antes que a razones de política criminal serias; marcha a contrapelo de la tónica que impera en la ley, y debió derogarse, como lo propuso el diputado FLORES en el debate.

En el proyecto original enviado por el Poder Ejecutivo existía una institución similar, copiada del código penal español, que posibilitaba eximir la responsabilidad penal a quien extinguiera la deuda antes de que el hecho llegara a conocimiento de la administración. Tenía más lógica, porque jugaba con el arrepentimiento y con borrar los efectos del ilícito previo a la intervención formal del fisco, todo lo cual, dentro de la dogmática penal, acordaba más sentido a la solución.

Tomada la decisión de mantener la extinción de la acción, la ley se propuso superar discusiones del pasado sobre la utilización por única vez por el beneficiario, cuando la sanción se hacía efectiva sobre las personas físicas que habían conducido la gestión de las personas jurídicas contribuyentes. Se dice ahora que la extinción de la acción se computa respecto de la persona

jurídica, con lo cual, al margen de los previsibles planteos que formularan al respecto los futuros implicados, está claro que las personas físicas no se benefician si, antes, la sociedad que representan ya cruzó el puente.

Respecto de la utilización del instituto, el miembro informante aclaró algo que sin embargo no aparece en el texto de la ley. Dijo el diputado ADRIAN MENEM: *Va de suyo que la utilización de la referida excusa absolutoria sólo es admisible para aquellos obligados que oportunamente no hubieran hecho uso de la posibilidad que brinda el art. 14 de la ley vigente* (31). ¿Es así? Creemos que no, y la respuesta es bastante obvia, porque la extinción de la acción penal se encuentra referida a los casos previstos en los arts. 1° y 7° de esta ley, de modo tal que ninguna influencia puede tener la extinción de la acción referida a la L. 23.771. La explicación del miembro informante no fue incorporada a la ley, y por lo tanto no debiera ser tomada en cuenta por los jueces.

Otra de las cuestiones a que puede dar lugar esta institución consiste en determinar qué sucede cuando el pago se realiza con anterioridad a la iniciación formal de un procedimiento determinativo o liquidatorio, o si se prefiere, en cualquier momento anterior a la determinación de oficio que viene impuesta como requisito de procedibilidad de la acción. Es bastante previsible que, por ejemplo, un evasor rectifique su declaración jurada y pague al día siguiente de ser visitado por los inspectores, al intuir que su maniobra será puesta al descubierto. La acción, fuera de toda duda, está extinguida, pero ¿cómo se registra el antecedente para que no resulte oponible la próxima vez? La peor solución sería considerar que dichos casos, es decir los anteriores a la formulación de la denuncia, no se computan a los fines del precedente excluyente del beneficio. En tales condiciones, la D.G.I. deberá formular en estas hipótesis la denuncia de manera directa y obtener una declaración judicial de extinción de la acción (32).

XIV. PALABRAS FINALES

Las reflexiones que contiene este trabajo poseen la ventaja de ser escritas al poco tiempo de aparecida la ley, con lo cual nuestro objetivo estará cumplido no tanto por la adhesión que

puedan despertar nuestras ideas sobre cuestiones opinables, como por su función de promover el debate y excitar el pensamiento sobre ellas.

(31) Para el miembro informante se trata de una *excusa absolutoria* pero en realidad no lo es.

Si bien el límite entre esta última con las causales de extinción de la acción puede ser tenue, enseña SOLER: *Todas ellas—se refieren a las causas extintivas— se caracterizan porque destruyen una pretensión punitiva preexistente, de manera que no pueden confundirse con las demás causas de exclusión de pena, como las justificantes o las excusas absolutorias, que afectan a la existencia misma de la punibilidad. Cuando media una excusa, el sujeto no fue nunca punible; cuando media, en cambio, una causa de extinción de la acción o de la pena, el sujeto pudo ser punible* (ob.cit. en nota [26], pág. 537).

(32) La hipótesis descripta constituye, en nuestra opinión, uno de los casos previstos en el segundo párrafo del art. 18 de la ley, que habilita directamente la denuncia una vez formada la convicción administrativa de la presunta comisión del hecho ilícito.