

PANORAMA DEL DERECHO PENAL TRIBUTARIO EN LA ARGENTINA: EN ESPECIAL REFERENCIA A LA DEFRAUDACIÓN

CRISTIAN FERNANDO SCOPONI*

SUMARIO

I. Introito. II. Régimen tributario argentino. III. Esquema punitivo general ante el ilícito fiscal. IV. Defraudación fiscal: algunos aspectos conflictivos (análisis y proposición). 4.1. Desconocimiento del principio *non bis in idem*. 4.2. Discusión de derecho tributario sustancial ante el Juez Penal y escándalo jurídico.

I. INTROITO

Nos proponemos en la presente colaboración, acercar una visión general del tratamiento que recibe en Argentina, el ilícito fiscal, en particular lo que ocurre a nivel nacional con relación a la **defraudación tributaria**. Entendemos que este modo de abordaje, será el que mejor nos permitirá transitar los tópicos problemáticos que queremos compartir, adecuándonos a los límites de extensión trazados. Recordemos que Argentina, organizado bajo una estructura federal, posee tres niveles de estado que son el nacional, el provincial y el municipal, cada uno de ellos con potestades tributarias de diversa configuración. Este esquema produce distintas consideraciones ante el ilícito tributario, en lo que

* Abogado (en ejercicio de la profesión desde el año 2004). Director del Centro de Estudios de Derecho Penal Tributario (UCA - Rosario). Doctorando en Derecho (UCA - Rosario). Posgrado de Especialista en Derecho Tributario (UCA - Rosario). Posgrado en Derecho Penal Tributario (Universidad de Buenos Aires). Docente Universitario de Grado y Posgrado (UCA y UCEL - Rosario). Docente Investigador Rentado (UCA - Rosario). Miembro del Centro Argentino de Estudios en lo Penal Tributario. Miembro de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales. Publicista nacional e internacional de artículos científicos vinculados a la temática tributaria y penal tributaria. Conferencista.

hace a la posibilidad y amplitud de la reacción penal adjudicable a los distintos estamentos, lo que, de ser analizado, estimamos no contribuirá a expresar aspectos con trascendencia trasnacional en lo referente al derecho penal tributario, que nos interesa poner de manifiesto. De allí, la decisión en torno al abordaje del **sistema nacional** o federal, único al que nos referiremos en adelante.

II. RÉGIMEN TRIBUTARIO ARGENTINO

Argentina posee un régimen tributario de tipo *histórico*, que se caracteriza por la acumulación espontánea de normativa tributaria. Se presenta de un modo absolutamente atomizado –en oportunidades autocontradictorio– tornándolo complejo y, muchas veces, imprevisible en sus consecuencias para el contribuyente. Ello ha ocurrido principalmente a partir de 1932, donde con la creación del impuesto a los réditos –actual impuesto a las ganancias– y a las ventas, se produjo un crecimiento geométrico del régimen, llegando en la actualidad a ser un esquema “elefantiásico” de difícil comprensión. Prueba de ello es lo preceptuado por nuestro Máximo Tribunal¹ en punto a exhortar al Estado a “*prescribir claramente los gravámenes y exenciones para que los contribuyentes puedan fácilmente ajustar sus conductas respectivas en materia fiscal*”², en pos de garantizar un adecuado nivel de seguridad jurídica, al que la Corte le ha reconocido tempranamente jerarquía constitucional³.

El esquema tributario en la actualidad se basa en la denominada “ley de procedimiento tributario” 11.683⁴ que contiene disposiciones generales aplicables a todos los gravámenes (principios, domicilio, sujetos, determinación, procedimientos, recursos, extinción de la obligación tributaria, infracciones y sanciones, etc.),

¹ Máximo Tribunal, Corte Suprema, Tribunal Cívero o simplemente Corte, son términos que refieren indistintamente a la Corte Suprema de Justicia de la Nación (CSJN), que constituye el máximo órgano jurisdiccional interno de nuestro país (www.csjn.gov.ar).

² CSJN Fallos 253:332 (Alaluf - 1968)

³ CSJN Fallos 243:465 (1959) entre tantos.

⁴ Según texto ordenado en 1998 y modificatorias.

los que a su vez se encuentran regulados en sus respectivas leyes⁵. A ello cabe agregar los decretos reglamentarios –dictados por el Poder Ejecutivo– de cada ley y las incontables resoluciones generales –reglamentarias e interpretativas– emanadas del Organismo Recaudador (Administración Federal de Ingresos Públicos – Dirección General Impositiva en adelante AFIP-DGI). Y esto por solo mencionar las fuentes formales de mayor importancia. Debemos destacar que a pesar de que la ley 11.683, se presenta asimilable, en cuanto a la temática regulada, al nivel mínimo de codificación conocido como *codificación limitada*⁶, lejos esta de presentar las ventajas de un cuerpo sistemático y homogéneo de normas, en especial en cuanto a que el legislador cuando introduce reformas en un cuerpo codificado, se presenta con un perfil más reflexivo y riguroso que ante la situación de una mera modificación de una ley, lo que, en algunas ocasiones, emprende con un clima de liviandad.

De allí que aparezca como un objetivo deseable –hacia el que no aparece atraído el poder político–, la concreción de un Código Tributario, como medio que pueda articular cierta coherencia intrasistemática en materia tributaria, para posibilitar a los contribuyentes el control de su nivel de tributación sin incurrir en *costos de información* ante operaciones de sencilla estructuración comercial. Obviamente que estas consideraciones asumen características dramáticas cuando constituyen la base normativa sobre la que se construye el reproche penal tributario infraccional y delictual. La conveniencia del dictado de un código en la materia ha sido recomendada por el Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (ILADT) en sus II (México – 1958)⁷, VI (Uruguay

⁵ Citamos como ejemplo la ley 20.628 (t.o. por Decreto 649/97) y la ley 23.349 (t.o. por Decreto 280/97), reguladoras del Impuesto a las Ganancias y el Impuesto al Valor Agregado respectivamente, que, como dato adicional que destaca su importancia como recursos, en el año 2011 implicaron el 48,7 % de la recaudación tributaria (19,7% Ganancias y 29% IVA).

⁶ Cuyo ejemplo está representado por el primer Código Tributario del mundo, esto es por la Ordenanza Tributaria Alemana de 1919.

⁷ Donde principalmente se recomienda el dictado de códigos tributarios en los distintos países “con el objeto de simplificar la legislación singular tributaria y facilitar su comprensión y cumplimiento”.

- 1970)⁸ y XX (Brasil - 2000)⁹ Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. Es dable poner de manifiesto que nuestro país, además de los MCTAL y MCIAT ha tenido múltiples fuentes de inspiración adicionales, entre las que cabe citar por su relevancia, los Proyectos de GIULIANI FONROUGE de 1942 y 1964¹⁰, el Proyecto de JARACH de 1947¹¹ y el Proyecto que en 1999 gestó la Administración Tributaria (AFIP) con el apoyo del BID.

Como finalización reflexiva de este acápite, creemos que amerita una consideración la siguiente interrogación: **¿el derecho penal tributario, debe estar contenido en el Código Tributario o en el Código Penal?** El interrogante va más allá de la vigencia de los principios sustanciales y adjetivos del derecho penal en el derecho penal tributario delictual e infraccional que se supone satisfecha. Más bien se vincula con una cuestión de seguridad jurídica que debe otorgar el ordenamiento respecto de la reacción punitiva. Si bien quizás nos inclinamos por preferir la inclusión

⁸ En la que, entre otras consideraciones, se sostuvo que “*El modelo del Código Tributario para América Latina, elaborado para el Programa Conjunto de Tributación OEA/BID, constituye un instrumento de alto valor científico a los fines del cumplimiento de la recomendación aprobada en las Jornadas de México de 1958, en el sentido de codificar en forma sistemática y ordenada los principios generales del derecho tributario, incluyendo normas procesales que garanticen los derechos individuales y permitan la adecuada aplicación de aquéllos*”. Recordemos que al MCTAL fue realizado en 1967 por GIULIANI FONROUGE, Carlos M., GOMES DE SOUSA, Rubens y VALDÉS COSTA, Ramón bajo el auspicio de la Organización de Estados Americanos (OEA) y el Banco Interamericano de Desarrollo (BID).

⁹ Donde se ratifica la conveniencia de seguir, en tanto modelo de código, el MCTAL, por ser respetuoso de los “*principios de legalidad, igualdad entre las partes de la relación jurídica tributaria, capacidad contributiva, seguridad jurídica, debido proceso en las actuaciones de la Administración y tutela jurisdiccional efectiva y, especialmente en el ámbito sancionador, de presunción de inocencia, culpabilidad y doble instancia*”, y se propicia el rechazo, por desconocimiento de los nombrados principios, del Modelo propuesto en 1997 por el Centro Interamericano de Administradores Tributarios (CIAT).

¹⁰ Este intento frustrado, fue inicialmente encomendado por el Poder Ejecutivo Nacional mediante el Decreto 1232/63, donde se reconoció la necesidad de “*trazar los grandes lineamientos y fijar los principios y normas fundamentales que sólo de un código pueden emanar, y a los que únicamente éste puede conferir la fijeza y estabilidad que los ponga al amparo de constantes mutaciones y de variantes interpretaciones*”.

¹¹ Aprobado en 1948 como Código Tributario de la Provincia de Buenos Aires.

en el Código Penal –al menos en relación a los ilícitos materiales– ya que el mismo está destinado por esencia a marcar el límite del poder punitivo estatal¹², creemos que lo que debe asegurarse es la vigencia del “**principio de previsibilidad de la sanción**”¹³ por parte del contribuyente, dada la características de leyes penales en blanco que, en general, poseen las normas penales tributarias. De allí que nos parezca una alternativa plausible la posible incorporación de “**clausulas de remisión inversa**” en la norma remitida –tanto en leyes penales en blanco propias como impropias–, de modo de advertir que su incumplimiento ingresa en la órbita penal. Al respecto ha sostenido el Tribunal Constitucional Alemán –mentor de dichas cláusulas– que “*en los preceptos en blanco se ha hecho depender su aplicación, por regla, de que el precepto complementador en la norma administrativa remita a su vez a la ley que establece la multa administrativa por su infracción*”¹⁴.

III. ESQUEMA PUNITIVO GENERAL ANTE EL ILÍCITO FISCAL

Nuestro sistema tributario nacional se asienta, por regla general, sobre el sistema de autodeclaración o autoliquidación¹⁵, implicando ello que es el propio contribuyente el que anoticia al

¹² Además, la inclusión en el Código Penal permite la vigencia de un ejercicio punitivo racionado en base al principio de proporcionalidad de las penas en virtud de consideraciones axiológicas respecto de los bienes jurídicos y los niveles de lesión.

¹³ Al respecto ha sostenido el Tribunal Constitucional Español (Sentencia 111/2004) que “*por lo que a la validez constitucional de la aplicación de las normas sancionadoras se refiere, ésta depende tanto del respeto al tenor literal del enunciado normativo, que marca en todo caso una zona indudable de exclusión de comportamientos, como de su previsibilidad, hallándose en todo caso vinculadas por los principios de legalidad y de seguridad jurídica*”.

¹⁴ Cf. BACIGALUPO, Enrique; *Principios Constitucionales de Derecho Penal*, Buenos Aires, Hammurabi, 1999, pág. 67/69.

¹⁵ El art. 11 de la ley 11.683 establece, como regla general en su primer párrafo, que “*la determinación y percepción de los gravámenes que se recauden de acuerdo con la presente ley, se efectuará sobre la base de declaraciones juradas que deberán presentar los responsables del pago de los tributos en la forma y plazos que establecerá la Administración Federal de Ingresos Públicos*”.

Estado respecto del acaecimiento a su respecto del hecho imposible y, además, cuantifica la obligación tributaria que emerge. Si bien dicho sistema requiere la necesaria presencia de buena fe entre las partes involucradas, la administración tributaria posee amplias facultades para verificar y fiscalizar¹⁶ la veracidad de los datos volcados por los contribuyentes en sus declaraciones juradas y, ante incorrecciones o incumplimientos, recurrir, además del procedimiento de determinación de oficio, a distintos tipos de sanciones. En este último sentido, se prevén sanciones en la propia ley 11.683, tanto por violación a deberes formales (incumplimiento de obligaciones de hacer que lesionan dichas facultades de verificar y fiscalizar o a la administración tributaria)¹⁷ como por violación a deberes materiales (incumplimiento de obligaciones de dar que lesionan la renta nacional o hacienda pública en sentido dinámico)¹⁸, consistiendo las mismas en multa, clausura, suspensión de matrícula, licencia o inscripción registral e interdicción y secuestro de bienes. A su vez, existen supuestos en los cuales se considera que la conducta ilícita desplegada resulta portadora de mayor nocividad, en términos de política criminal, y se recurre a la pena privativa de libertad, regulándose ello en la ley 24.769¹⁹, que reconoce como bien jurídico tutelado la hacienda pública en sentido dinámico, esto es en cuanto proceso de ingreso y egreso regular de fondos.

De allí que cuando utilizamos la expresión derecho penal tributario, lo hacemos en el sentido que cabe adjudicarle a la misma desde el punto de vista de su estado actual, es decir abarcativa tanto de los delitos tributarios previstos en la ley 24.769, cuanto de las infracciones reguladas en la ley 11.683.

¹⁶ Cf. Artículos 33 a 36 de la ley 11.683.

¹⁷ Principalmente artículos 38, 39, 40 y los agregados a continuación de los mismos, los cuales tienen tratamiento específico en esta obra.

¹⁸ Cf. Artículos 45, 46 –y agregado a continuación– y 48. Cabe ampliar que para la aplicación de las sanciones, la ley 11.683 prevé (art. 70 y siguientes) la instrucción del correspondiente sumario administrativo en el cual se permite al contribuyente ejercer su derecho de defensa respetando de ese modo el debido proceso adjetivo (art. 1 inc. f) ley 19.549), como así también las diversas alternativas impugnativas (art. 76 ley 11.683).

¹⁹ Boletín Oficial del 15 de enero de 1997.

Respecto al calificativo de estas últimas, es un tema que la doctrina y la jurisprudencia ha superado ampliamente, en orden a reconocerles su naturaleza penal²⁰. La superación surge de formar un verdadero consenso de sólidos fundamentos en orden a considerar que las infracciones en materia tributaria, en la medida que tienen como consecuencia la aplicación de una pena con fines retributivos, poseen naturaleza penal, siéndoles plenamente aplicables los principios del derecho penal sustancial y encontrándose su juzgamiento alcanzado por las garantías que rigen en el campo procesal penal.

La doctrina parte de considerar que la idea de pena no es exclusiva del Código Penal, sino que los casos de su existencia se hallan abundantemente esparcidos en todo el derecho y también pues, en el derecho tributario, siendo el derecho tributario penal derecho penal que no se ha separado del derecho tributario²¹; y ello más allá de que la especificidad y la unidad del ilícito tributario ofrecen un acentuado particularismo que justifica su consideración independiente, lo esencial que cabe remarcar es que las sanciones fiscales revisten un carácter sancionador, establecidas en orden a la prevención y represión de las infracciones y no con miras a la indemnización de daño alguno, lo que denota su naturaleza penal, actuando el Código Penal como repositorio de principios a la luz del artículo 4²² del mismo, norma que solo tiene razón de ser respecto de las leyes penales que no tiene naturaleza común, porque, en lo que atañe a estas, su someti-

²⁰ A modo de simple recordatorio, es dable destacar que se sostuvieron, además de la penalista, diversas teorías en relación a la naturaleza de las mismas, entre las que cabe citar a las Teorías Administrativista, Tributarista y Mixta. Recomendamos la excelente síntesis efectuada en WEFPE H., Carlos E.; *Garantismo y Derecho Penal Tributario en Venezuela*, Caracas (Venezuela), Ed. Globe, 2010, pág. 91/121.

²¹ Cf. JARACH, Dino; *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, 3ra. ed., Buenos Aires, Abeledo Perrot, 1999, pág. 404.

²² Artículo 4: Las disposiciones generales del presente código se aplicarán a todos los delitos previstos por leyes especiales, en cuanto éstas no dispusieran lo contrario". Cabe destacar que si bien el artículo refiere a delitos, nuestra Suprema Corte ha reconocido inveteradamente su aplicabilidad a la materia infraccional.

miento a las reglas generales del código surge de su propia naturaleza lo que no se modifica por la circunstancia eventual de estar materialmente separadas del cuerpo de aquel; dicho ello, los principios del derecho penal común tiene vigencia respecto de la demás normas represivas, máxime aún cuando el principio es de raigambre constitucional²³, debido a que la posición del Derecho Tributario con respecto al Derecho Constitucional es de total subordinación²⁴. Esto tiene especial importancia ya que el carácter penal, que hace aplicable a los ilícitos tributarios los principios del Código Penal, significa dar a la infracción tributaria, a sus sanciones y, por ende, a los responsables de aquellas y pasibles de éstas, una mayor protección que resulta de la aplicación de las garantías constitucionales y legales que rodean el debido proceso penal, sustantivo o formal²⁵.

Jurisprudencialmente, nuestro Máximo Tribunal, tiene reconocido desde el *leading case* "Parafina del Plata"²⁶ la naturaleza penal de las infracciones tributarias; en dicho decisorio se introduce el principio de que *"sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir aquel a quien la acción punible le pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente"*²⁷, manteniéndolo luego en

²³ Cf. SPISSE, Rodolfo R.; *Derecho Constitucional Tributario*, 3ra. ed., Buenos Aires, Lexis Nexis Argentina, 2007, pág. 570 y ss.

²⁴ Cf. VALDÉS COSTA, Ramón; *Instituciones de Derecho Tributario*, 2da. Edición, Buenos Aires, Lexis Nexis, 2004, pág. 7.

²⁵ Cf. GARCIA BELSUNCE, Horacio A.; *Derecho Tributario Penal*, Buenos Aires, Depalma, 1985, pág. 64.

²⁶ CSJN Fallos 271:297 (1968).

²⁷ Dicha aserción implica, de manera clara, la recepción del principio de culpabilidad en el ámbito del derecho penal tributario. Este principio, siguiendo a JESCHECK, es el presupuesto subjetivo decisivo de la responsabilidad penal: la pena criminal solo puede ser fundamentada sobre la comprobación de que al autor se le puede reprochar la formación de la voluntad que le condujo a la resolución delictiva y, además, aquella nunca puede ser más grave que lo que el autor se merece según su culpabilidad (JESCHECK, Hans-Heinrich y WEIGEND, Thomas; *Tratado de Derecho Penal - Parte General*, 5ta. Ed., Traducción de Miguel OLMEDO CARDENETE, Granada, Editorial Comares, 2002, pág. 437). Es de notar que dicho principio actúa en un doble sentido: legitimando la pena y su cuantía. La recepción de ese principio es acorde a un derecho penal de tipo liberal y opuesta a esquemas de punición objetivos.

múltiples decisiones sobre dicha materia²⁸, siendo, a la luz de la jurisprudencia del tribunal cimero, un tema concluido. En síntesis, corresponde afirmar, sin hesitación, que las infracciones tributarias –y sus consecuentes, las sanciones– poseen naturaleza penal, siendo por ello aplicables a dichos ilícitos los principios imperantes en el derecho penal sustancial y las limitaciones impuestas al *ius puniendi* estatal por las garantías procesales.

IV. DEFRAUDACIÓN FISCAL: ALGUNOS ASPECTOS CONFLICTIVOS (ANÁLISIS Y PROPOSICIÓN)

En el siguiente punto trazaremos una breve descripción de la reacción del esquema punitivo fiscal frente a conductas defraudatorias de la cuota tributaria para proyectar el análisis a ciertas situaciones problemáticas de nuestra legislación.

Esencialmente, la defraudación comprende supuestos en donde el obligado tributario de manera dolosa evade el pago de la obligación tributaria mediante la utilización de ardidés o engaños. Es decir no se trata del mero “no pago de la deuda”, sino de supuestos en los cuales de manera deliberada se distorsiona u oculta la materia imponible.

Estos supuestos –en el caso de exceder ciertos límites cuantitativos, como veremos– son captados en el ámbito penal tributario por un doble orden normativo como ya se ha expresado, esto es por el ámbito infraccional y delictual.

En efecto, el art. 46 de la ley 11.683, establece que “*El que mediante declaraciones engañosas u ocultación maliciosa, sea por acción u omisión, defraudare al Fisco, será reprimido con multa de DOS (2) hasta DIEZ (10) veces el importe del tributo evadido*”, mientras que en ámbito delictual la misma hipótesis es descripta en el art. 1 de la ley 24.769 al establecer que “*Será reprimido con prisión de dos*

²⁸ Fallos 282:193, 289:336, 292:195, 316:1190, 316:1313, 322:519 entre los más significativos.

(2) a seis (6) años el obligado que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión, evadiere total o parcialmente el pago de tributos al fisco nacional, al fisco provincial o a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, siempre que el monto evadido excediere la suma de cuatrocientos mil pesos (\$400.000) por cada tributo y por cada ejercicio anual, aun cuando se tratase de un tributo instantáneo o de período fiscal inferior a un (1) año”.

Ello, principalmente en orden al esquema procesal impuesto, trae una serie de problemas que nos interesa demarcar.

4.1. DESCONOCIMIENTO DEL PRINCIPIO *NON BIS IN IDEM*

El punto se vincula a la problemática de la doble punición que se presenta por la concurrencia sustancial de subsunciones descripta en el párrafo precedente.

Procesalmente, la cuestión se conecta con la habilitación que contienen los art. 17²⁹ y 20³⁰ de la ley 24.769, en tanto permiten la aplicación de la sanción administrativa con posterioridad a la sentencia del juez penal, con la única limitación para el Juez administrativo de la imposibilidad de alterar las declaraciones de hecho contenidas en la sentencia penal. Si consideramos esta situación a la luz de lo dicho precedentemente en cuanto a la identidad cualitativa entre delito e infracción, es claro que la con-

²⁹ Art. 17: Las penas establecidas por esta ley serán impuestas sin perjuicio de las sanciones administrativas fiscales.

³⁰ Art. 20: 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 administrativos o judiciales que se interpongan contra las resoluciones recaídas en aquéllos. **La autoridad administrativa se abstendrá de aplicar sanciones hasta que sea dictada la sentencia definitiva en sede penal.** En este caso no será de aplicación lo previsto en el artículo 74 de la Ley 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones o en normas análogas de las jurisdicciones locales. **Una vez firme la sentencia penal, la autoridad administrativa aplicará las sanciones que correspondan, sin alterar las declaraciones de hechos contenidas en la sentencia judicial.** (el destacado es nuestro).

clusión debe ser en el sentido de afirmar una clara violación al principio del *non bis in idem*.

En cuanto a la conceptualización del principio, existen diversas formulaciones. En algunos casos se restringe su alcance a la prohibición de que un sujeto determinado sea condenado más de una vez por un mismo hecho. Sin embargo, actualmente se considera vulnerada la garantía aún en los casos en que un determinado sujeto es pasible de una doble (o múltiple) persecución por un mismo hecho, más allá de que tengan o no como resultado la condena. Es decir que lo que se encuentra vedado es la múltiple persecución penal, simultánea o sucesiva, por un mismo acontecimiento.

El rango constitucional de la garantía fue reconocido tempranamente por la Corte Suprema, que le ha conferido un alcance amplio, entendiendo que el *non bis in idem* abarca “no sólo la nueva aplicación de una pena por el mismo hecho (...) sino también la exposición al riesgo de que ello ocurra a través de un nuevo sometimiento a quien ya lo ha sido por el mismo hecho”³¹. Posteriormente, la garantía del *non bis in idem* quedó expresamente receptada en nuestro sistema constitucional a partir de la incorporación, a través del art. 75, inc. 22 C.N., del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos y la Convención Americana sobre Derechos Humanos, que poseen el mismo nivel que la Constitución. El primero de dichos instrumentos, en su art. 14.7. dispone que “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, en la Convención se establece que “El inculpado absuelto por una sentencia firme no podrá ser sometido a nuevo juicio por los mismos hechos.” (art. 8.4).

Consideramos de este modo, que de darse la identidad objetiva y subjetiva requerida –la identidad de causa la reputamos

³¹ CSJN, in re “Ganra de Naumow”, Fallos 299:221; cuyo criterio respecto de la jerarquía constitucional del principio también fue adoptado in re “Belozercovsky” (Fallos 292:202), “Martínez de Perón” (Fallos 298:736) y “De la Rosa Vallejos” (Fallos 305:254).

configurada sobre la identidad esencial entre delito e infracción que representan en ambos casos ejercicio del poder punitivo estatal- el principio en análisis se encuentra claramente transgredido³². Ello más allá de que no se encuentre un pronunciamiento judicial al respecto.

Pensamos que esta grosera situación podría ser salvada a través de una reforma legislativa que establezca la posibilidad de que, ante el juzgamiento de un delito, sea el **Juez Penal el que asuma la facultad de imponer**, conjuntamente a la pena privativa de libertad, **la sanción** prevista, por ejemplo, en el art. 46 de la ley 11.683³³, siendo en este caso el único límite a observar el de la proporcionalidad de la sanción.

4.2. DISCUSIÓN DE DERECHO TRIBUTARIO SUSTANCIAL ANTE EL JUEZ PENAL Y ESCÁNDALO JURÍDICO

Este es otro tópico conflictivo que se presenta en la articulación entre el proceso penal y el procedimiento administrativo, donde nuestro sistema ha optado, en lo que a la cuestión tributaria sustancial refiere, por el denominado paralelismo de vías, previsto en el art. 20 de la ley 24.769, que, independientemente de la radicación de la denuncia por delito fiscal, impide suspender o impedir *“la sustanciación y resolución de los procedimientos tendientes a la determinación y ejecución de la deuda tributaria o de los*

³² Sostiene con claridad BACIGALUPO que *“En el derecho penal material el principio ne bis in idem opera fundamentalmente para evitar que el autor sea sancionado por un mismo hecho con diversas sanciones en distintos órdenes jurisdiccionales (penal y administrativo; penal y disciplinario; penal y militar, etc.). Este principio no impide en todo caso que por el mismo hecho se aplique más de una sanción en distintos órdenes jurisdiccionales, sino en el caso en el que la suma de las sanciones resulte desproporcionada con la gravedad de la sanción, o sea, cuando ello vulnere el principio de proporcionalidad”*. Cf. BACIGALUPO, Enrique; op. cit., pág. 250.

³³ Sobre el punto debe tenerse en cuenta que nuestra Corte Suprema ha sostenido que *“El principio non bis in idem prohíbe la aplicación de una nueva sanción por un mismo hecho ya juzgado y castigado, mas 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”*; disidencia del Dr. BOGGIANO coincidente en este punto con el voto de la mayoría en Fallos 316:687 “Moño Azul”.

recursos de la seguridad social, ni la de los recursos administrativos, contencioso administrativos o judiciales que se interpongan contra las resoluciones recaídas en aquéllos”.

Sin dudas que el legislador de la 24.769 con el objetivo de favorecer la recaudación –cosa que surge claramente del debate parlamentario–, superando el sistema de la ley 23.771³⁴ que impedía el dictado del la resolución determinativa hasta tanto la sentencia penal no se encontrare firme³⁵, pensó en una determinación de oficio fuerte, con la esperanza de que, aún sin constituir una cuestión prejudicial, el debate penal no abarcara cuestiones ya decididas por el juez administrativo, basándose incluso en ello. Esta perspectiva resulto desbordada en la práctica debido a dos cuestiones: en primer lugar se sitúa la correcta interpretación del art. 18 de la ley 24.769, en cuanto que el mandato de su primer párrafo³⁶ constituye una directiva para la administración tributaria pero de ningún modo condiciona el desenvolvimiento del proceso penal³⁷, ya que, además de no encontrarse firme, la determinación de la deuda por el organismo es declarativa mas no constitutiva de la obligación tributaria evadida que surge concomitantemente con la realización del hecho imponible de acuerdo al verdadero contenido económico captado. Con lo dicho precedentemente, y dada la importancia de la cuota tributaria en el delito de evasión, es indudable que no puede ser un ámbito vedado al Juez penal la valoración de cuestiones vinculadas al derecho tributario sustancial (sobre todo si tenemos en cuenta que **sin hecho imponible y tributo devengado no hay hecho punible**).

³⁴ Boletín Oficial del 27 de febrero de 1990. Cabe destacar que la ley 23.771 precedió –en tanto régimen penal tributario delictual– a la actual 24.769 que la derogara expresamente.

³⁵ Cabe destacar que ante la denuncia el Juez requería al Organismo la expedición un informe técnico (art. 16 Ley 23.771).

³⁶ El que indica 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”.

³⁷ Así se sostuvo expresamente en el fallo “Asbon” de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, Sala A del 7.5.2002.

Mucho menos aún puede restringirse de dicho modo el derecho de defensa del imputado. Dice con maestría MACCHI que si aceptáramos que el monto de la determinación de oficio no puede ser controvertido, *“prácticamente sobra todo el proceso penal, y con él las garantías del imputado”*³⁸. Sobre el punto se constituye en un valioso precedente el fallo “Liberman”³⁹ donde, ante un planteo del Organismo Fiscal respecto de la imposibilidad del Juez penal de discrepar con la determinación de oficio, quedando las cuestiones relativas al derecho tributario sustancial exclusivamente en manos de la administración, rechaza el planteo por carecer de sustento legal y, además, ser una necesidad del juez penal analizar dichos aspectos dada la importancia que tiene en orden al tipo penal de evasión. Desde ya que esto no implica negar importancia a la determinación de oficio, muy por el contrario, se erige en un elemento probatorio de gran importancia, sobre todo siendo realizada sobre base cierta (por oposición a la determinación de oficio sobre base presunta y su relieve problemático en el ámbito penal).

Es en virtud de dichas –acertadas– interpretaciones que queda latente la posibilidad de escándalo jurídico. En efecto la determinación de oficio puede arrojar un interés fiscal superior a los \$ 400.000 y una vez radicada la denuncia por evasión, el Juez penal puede llegar a sobreeser debido a que, pericia mediante, determina que la obligación tributaria no alcanzó dicha magnitud, el hecho imponible no se perfeccionó o bien tiene por aplicable determinada exención. La pregunta es, **qué valor tendrá esta sentencia del juez penal –pasada en autoridad de cosa juzgada– para los jueces del contencioso tributario?** (Tribunal Fiscal de la Nación –en adelante TFN– o Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, que son los que, generalmente, entienden en la discusión sobre la cuota tributaria⁴⁰).

³⁸ Cf. MACCHI, Miguel Ángel; *Sistema Penal Tributario y de la Seguridad Social*, Buenos Aires, Ed. Ábaco, 1998., pág. 318.

³⁹ Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, Sala B del 31.08.2006.

⁴⁰ Cf. art. 76 de la ley 11.683.

Al respecto pueden citarse numerosos precedentes en los cuales el imputado por intermedio de su defensa alego como hecho nuevo, con copia certificada de la sentencia penal, lo ocurrido en dicha sede respecto de la existencia o magnitud de la obligación tributaria, dándose preeminencia a lo allí resuelto, es decir instaurando pretorianamente un sistema de prejudicialidad penal sobre la cuota tributaria. Uno de los casos señeros en la materia, ya que su doctrina es seguida por numerosos fallos, es el decisorio “Almeida” de la Sala B del TFN⁴¹, donde se sostuvo que *“una prudente exégesis del Art. 20 de la ley 24.769 determina que no resulta jurídicamente posible que este Tribunal se aparte de los hechos probados y acreditados en la causa penal (cosa juzgada), en pos de evitar un eventual escándalo jurídico”*, postura que es ratificada por la Cámara⁴², quien al confirmar el fallo sienta como doctrina propia que *“Si bien en las normas de la ley 24769 citadas se descarta el sometimiento de la cuestión tributaria a los resultados alcanzados en sede penal, ello no impide a que se debe impedir la existencia de una posible contradicción sobre aspectos esenciales de los presupuestos fácticos comunes a ambos, pues se caería en un inaceptable escándalo jurídico, riesgo que se superará, encontrándose en discusión la obligación impositiva, condicionando la apreciación de los hechos a las conclusiones arribadas en el proceso penal”*. Incluso se sostuvo en “Agroferia”⁴³ que *“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 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”*.

⁴¹ Del 23.11.2004, doctrina seguida en -entre otros- “Apartur” (TFN, Sala C del 30.03.2006), “Inflex” (TFN, Sala B del 5.10.2006).

⁴² Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala V del 15.03.2006. doctrina seguida en -entre otros- “Procesamiento Industrial Laminado Argentina” (Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala III del 13.10.2006), “Casas” (Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala II del 10.07.2008), “Tecson” (TFN, Sala C del 6.03.2009)

⁴³ Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala V, del 15.07.2008, voto del Dr. MORÁN.

A la clara jurisprudencia reseñada, que tiende a reparar el escándalo jurídico, vale agregar el precedente “Ingeniería Ronza”⁴⁴, que se destaca por operar de modo preventivo, debido a que la Cámara oficia, como medida para mejor proveer, al Juez penal quien informa que aun está investigando, con lo cual, a los efectos de evitar un “escándalo jurídico”, decide suspender la resolución del recurso de apelación y revisión limitada⁴⁵, hasta tanto el juez penal dicte sentencia, haciéndolo con invocación del art. 1101 del Código Civil⁴⁶ sobre prejudicialidad penal. Esta alternativa es también considerada por el voto del Juez Alemany en el ya mencionado fallo “Agroferia”. Es claro que esta última posición es la que motiva la inclusión del término “suspensión” en el primer párrafo del art. 20 de la ley penal tributaria, según la reciente modificación operada por la ley 26.735⁴⁷, que afianza el paralelismo de vías.

En coincidencia con la jurisprudencia citada, pensamos que el camino correcto es **instaurar la prejudicialidad penal absoluta**⁴⁸, y no solo respecto de la cuestión penal como establece el segundo párrafo de la norma actual. Suele esgrimirse en contra de este sistema que afecta la recaudación por cuanto el contribuyente llega a supuestos de autodenuncia para dilatar el pago, tal como ocurrió con la ley 23.771. Pensamos que ello es solucionable disminuyendo el carácter simbólico del derecho penal tributario delictual, el que, además, es erosionado en sus bases ejemplares por la existencia de innumerables leyes de moratoria y olvido producto de las necesidades financieras del Estado⁴⁹,

⁴⁴ Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala II del 10.06.2008.

⁴⁵ Art. 192 y siguientes de la ley 11.683.

⁴⁶ El que establece en su primer párrafo que “Si la acción criminal hubiere precedido a la acción civil, o fuere intentada pendiente ésta, no habrá condenación en el juicio civil antes de la condenación del acusado en el juicio criminal”.

⁴⁷ Boletín Oficial del 28 de diciembre de 2011.

⁴⁸ En dicho sentido art. 180 inciso 1 de la Ley General Tributaria Española (58/2003).

⁴⁹ Cuyo ejemplo más reciente está constituido por la ley 26.476 (Boletín Oficial del 24 de diciembre de 2008), cuyo artículo 3 establece que “El acogimien-

y, sobre todo, mejorando la calidad de las denuncias efectuadas por la Administración Tributaria⁵⁰, ya que no es posible sostener las actuales estadísticas donde el promedio de condenas ronda los dos puntos porcentuales⁵¹ respecto de los casos que llegan a la esfera de la justicia penal.

Asimismo, con el objeto de eliminar todo temor por el supuesto de autodenuncia, proponemos que la suspensión de los procedimientos administrativos se supedita a la recepción por parte del Juez penal de la respectiva declaración indagatoria, que supone un estado de sospecha bastante respecto de la posible existencia de delito.

Es que, en un Estado de Derecho, no es lógico admitir sin más la posibilidad de “**escándalo jurídico**” que, como indica Dalma-

to al presente régimen producirá la suspensión de las acciones penales en curso y la interrupción de la prescripción penal, cualquiera sea la etapa del proceso en que se encuentre la causa, siempre y cuando la misma no tuviera sentencia firme. La cancelación total de la deuda en las condiciones previstas en el presente régimen —de contado o mediante plan de facilidades de pago— producirá la extinción de la acción penal, en la medida que no existiera sentencia firme. El incumplimiento total o parcial del plan de facilidades de pago, implicará la reanudación de la acción penal o la promoción por parte de la Administración Federal de Ingresos Públicos de la denuncia penal que corresponda, en aquellos casos en que el acogimiento se hubiere dado en forma previa a su interposición, y el comienzo del cómputo de la prescripción penal”. Agregamos simplemente que los planes de facilidades de pago se estipularon hasta en 120 meses, con lo cual durante todo ese lapso quedaría suspendida la acción penal.

⁵⁰ Destacamos que sin bien los delitos previstos en la ley 24.769 son de acción penal pública y pueden ser denunciados por terceros (conf. Art. 18 de la ley) ello ocurre en escasos supuestos.

⁵¹ Según lo manifestado por el propio Administrador Federal de Ingresos Públicos al Diario La Nación (edición impresa del 15 de octubre de 2007). A ello agregamos que, en un estudio de campo dirigido por Sebastián Narvaja, patrocinado por Instituto de Estudios Comparados en Ciencias Penales y Sociales (INECIP) y que contó con el apoyo del Fondo Regional para la Transparencia (Fontra), y que toma como referencia lo ocurrido en tres Juzgados Federales de la Provincia de Córdoba, durante el período 1998-2008, indica —entre otros valiosos datos— que de **771 denuncias recibidas, se dictaron 5 sentencias condenatorias**.

cio VÉLEZ SANSFIELD⁵² en su extensa nota a los artículos 1102 y 1103 del Código Civil, es *“contrario a la razón y a la verdad que deben suponerse en los juicios concluidos”*.

BIBLIOGRAFÍA

- BACIGALUPO, Enrique; *Principios Constitucionales de Derecho Penal*, Buenos Aires, Hammurabi, 1999.
- GARCIA BELSUNCE, Horacio A.; *Derecho Tributario Penal*, Buenos Aires, Depalma, 1985, pág. 64.
- JARACH, Dino; *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, 3ra. ed., Buenos Aires, Abeledo Perrot, 1999.
- JESCHECK, Hans-Heinrich y WEIGEND, Thomas; *Tratado de Derecho Penal – Parte General*, 5ta. Ed., Traducción de Miguel OLMEDO CARDENETE, Granada, Editorial Comares, 2002.
- SPISSO, Rodolfo R.; *Derecho Constitucional Tributario*, 3ra. ed., Buenos Aires, Lexis Nexis Argentina, 2007.
- VALDÉS COSTA, Ramón; *Instituciones de Derecho Tributario*, 2da. Edición, Buenos Aires, Lexis Nexis, 2004.
- WEFFE H., Carlos E.; *Garantismo y Derecho Penal Tributario en Venezuela*, Caracas (Venezuela), Ed. Globe, 2010.

⁵² Eximio jurista, que fuera redactor de nuestro Código Civil, que, sancionado en 1869, rige la vida de los argentinos hasta la actualidad.