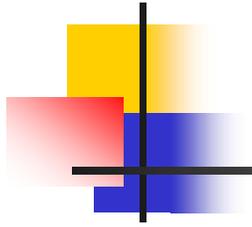


14° Simposio sobre Legislación Tributaria Argentina

1 al 3 de agosto de 2012

Comisión n° 1 "Ley Penal Tributaria y
Previsional. Su reforma según ley 26735"



LA FIGURA DE LA PRESENTACION

ESPONTANEA EN LA NUEVA LEY PENAL

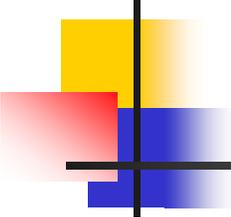
TRIBUTARIA Y LA INDEFINICION DE

LOS MOMENTOS

Espacios para la controversia



Dra. Graciela Rodriguez Esquius

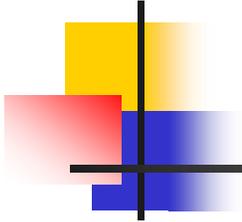


Ley 26735- Art.16

- El sujeto obligado que **regularice espontáneamente su situación** , dando cumplimiento a las obligaciones evadidas, quedara exento de responsabilidad penal siempre que su presentación no se produzca a raíz de una inspección iniciada, observación de parte de la repartición fiscalizadora o denuncia presentada, que se vincule directa o indirectamente con el.

PRESENTACION

ESPONTANEA



- **MEDIO DE EXTINCION DE LA ACCION PENAL**

- I - **CON O SIN PAGO??**

- **ANTES:** art.16 Ley 24.769

- El responsable elude el ámbito penal aceptando:

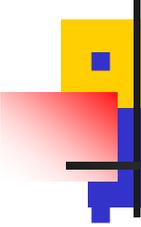
- el ajuste fiscal o

- la determinación de oficio realizada por el fisco Y

- **REGULARIZA Y PAGA** EL MONTO EN FORMA INCONDICIONAL Y TOTAL

PRESENTACION

ESPONTANEA



■ **MEDIO DE EXTINCION DE LA ACCION PENAL**

■ **AHORA:** art.16 Ley 26.735

- El responsable elude el ámbito penal cuando:
 - Regularice espontáneamente su situación
 - La ley actual omite condición de pago
 - Entonces la Regularización incluye por si misma el pago?

PRESENTACION ESPONTANEA EVOLUCION DOCTRINARIA

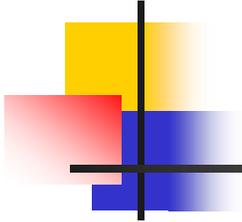
- 1997- CSJN Caso Sigrá- Interpretación amplia del concepto de Regularización. El cumplimiento involucra **presentación y pago**
- **2001-** Ley 25401- art.73- El Ministerio Público está facultado para desistir de la acción penal si el responsable regulariza (no menciona pago).
- 2001- Causa Haygassar Gostanian s/incidente de apelación en Aberéc S.A. el plan de facilidades de pago al que se acogió el contribuyente caducó por falta de pago. En esas condiciones no se encuentra reunida la condición de regularización de las obligaciones tributarias omitidas por el contribuyente a las que está supeditada la amnistía del art.73 de la ley 25401.

PRESENTACION ESPONTANEA
EVOLUCION DOCTRINARIA

- 2002 PET – Errepar- Dra. Teresa Gomez- En caso de pago con facilidades, por falta de pago de alguna cuota, la AFIP cuenta con titulo ejecutivo para cobrar el saldo impago, no suponiendo esta circunstancia la reapertura de la acción penal. Los jueces penales no tienen bajo su tutela el efectivo cobro de los créditos fiscales.
- 2008- Doctrina Penal Trib.-Errepar- Dr. Vicente Diaz, opina que “al utilizar el mecanismo de la fuga del proceso (art. 16, Ley 24769) **el delito se extingue**; en cambio, con la presentación espontánea antes del conocimiento del hecho por la Administración o la Justicia, el hecho no constituye delito, lo cual es una cosa jurídica totalmente distinta.”
- Otra Corriente: Considera que debe suspenderse la acción penal y la prescripción hasta el pago de la ultima cuota del plan de facilidades.

PRESENTACION

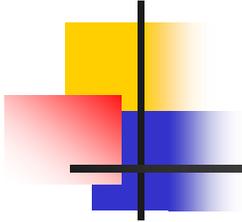
ESPONTANEA



II - CONDICIONES DE PERDIDA DE ESPONTANEIDAD

A- Significado

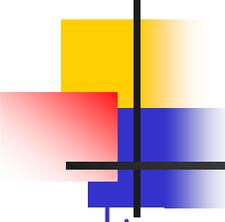
El Diccionario de la Real Academia Española define “espontaneidad” en su primer acepción como “voluntario” “de propio movimiento”.



- **B- Aspecto temporal**

Con Ley 24769 momento para salida de punibilidad penal, momento de prevista, o mas aun notificación de D.O. limite para acceder al beneficio antes de formularse requerimiento fiscal de elevación a juicio.

Con Ley 26735 momento de salida de punibilidad penal, es el momento anterior, no solo antes del proceso que conduce a prevista, inspección, sino que el obligado antes de este momento de debe materializar en forma activa su voluntad de regularizar sus obligaciones. Antes de que el Fisco le notifique que va a resultar inspeccionado.



Cuando se pierde la espontaneidad, según el actual art.16

1. Inspección Iniciada
2. Observación de parte de la repartición
3. Denuncia Presentada

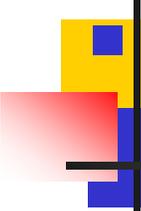
En los tres casos cuando se vinculen directa o indirectamente con el sujeto obligado.

Cuando se pierde la espontaneidad, según el actual art.16

Inspección Iniciada : claro momento de notificación

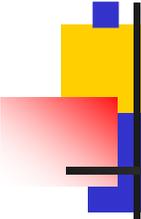
- Observación por parte de la repartición fiscalizadora, resulta menos clara, a pesar de transcribir la ultima parte del 1er. Párrafo del Art.113 de la Ley 11683
- Tipos de Fiscalizaciones:
 - Citaciones: : “Se cita al contribuyente o responsable para que concurra a una Dependencia de la AFIP, para para brindar las respuestas y exhibir los comprobantes que le sean requeridos.”

Cuando se pierde la espontaneidad, según el actual art.16



Verificaciones: “Se le envía al contribuyente o responsable un “requerimiento” o cuestionario por escrito, otorgándole un plazo para que responda sobre inconsistencias detectadas en determinado impuesto/período. Estas verificaciones generalmente se efectúan por Dependencias de la AFIP-DGI donde el contribuyente debe responder y/o aportar la documentación requerida”

Cuando se pierde la espontaneidad, según el actual art.16



Inspecciones: “En este caso se trata de controles que pueden estar circunscriptos a un concepto determinado o ser más profundos, llegando a controles integrales abarcando varios impuestos, regímenes y periodos. Los mismos, generalmente, se realizan en el domicilio del contribuyente. El procedimiento se inicia con la presentación de los agentes que efectuarán la inspección quienes, luego de identificarse, comunicarán el inicio de las actuaciones, dejando constancia escrita de cuáles son los impuestos y períodos respecto de los cuales se relevará información “

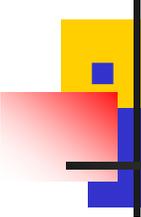
Cuando se pierde la espontaneidad, según el actual art.16

■ En relación a la inspección, es sabido que el Fisco realiza **actividades**

preparatorias antes de llegar al momento mismo de la inspección y su correspondiente notificación al responsable.

- solo se corta la espontaneidad cuando media **el conocimiento, esto es cuando cualquier elemento previsto en la 11683 para las notificaciones,** es recibido por el contribuyente

Cuando se pierde la espontaneidad, según el actual art.16 LPT



■ Notificaciones en los términos del art.100 de la ley 11683

- Advertencia sobre el uso indiscriminado de comunicaciones vía pagina web del Fisco de los actos administrativos.
- Cito a modo de ejemplo exenciones otorgadas en Impuesto a las Ganancias pero con la limitación de no encuadrar en el Art.81 c) de la Ley de este Impuesto a otorgando como única notificación la publicación de esta circunstancia en la pagina Web AFIP, sin que esto permita el computo de plazos para recurrir.

Cuando se pierde la espontaneidad, según el actual art.16 LPT

■ “Observación de parte de la repartición”

- La ley no precisa alcance de esta expresión
- la **observación** puede considerarse tanto como termino abarcativo de todas las facultades del Fisco, como también podría circunscribirse a la instancia previa a la “citación” y mas aun a la Verificación que se inicia con un requerimiento, el que tiene fecha cierta e impuestos definidos a verificar,
- todo lo cual permite el computo de los plazos para cada actuación.

Cuando se pierde la espontaneidad, según el actual art.16 LPT

“Observación de parte de la repartición”

Es por ejemplo el relevamiento efectuado por imagen satelital una Observación, en los términos del Art. 16 de la ley 26.735, lisa y llana. O lo es solo si se efectúa en el marco del Art. 18 Inc. c' de la ley 11683?, donde ya mas que una observación, es una determinación de oficio, enmarcado en un procedimiento reglado en la ley procedimental? Cuando digo reglado, digo también notificado

Cuando se pierde la espontaneidad, según el actual art.16 LPT

No obstante este termino "**observación**" es citado en forma recurrente por la jurisprudencia, sin ser descontextualizado de la frase "siempre que su presentación no se produzca a raíz de una inspección iniciada, observación de parte de la repartición"

- **En consecuencia, queda la "observación" enmascarada en términos mas predefinidos, siendo en mi opinión, una fuente disimulada para que en su nombre se escurran derechos de los contribuyentes**

Cuando se pierde la espontaneidad, según el actual art.16 LPT

“Denuncia Presentada por el Fisco ”

Esta denuncia se hará como resultante de una determinación de la deuda impositiva, lo cual nos remite a las etapas de la Inspección, con su correspondiente notificación.

- No obstante el Dr.Soler opina que “ la mera denuncia... no debería actuar como impedimento para que este una vez regularizada espontáneamente su situación quede eximido de responsabilidad penal, **pues ello incorpora un factor de perturbación sin fundamento legal**, que conspira en contra de la política de incentivo al cumplimiento espontáneo de los contribuyentes

Cuando se pierde la espontaneidad, según el actual art.16 LPT

“Denuncia Presentada por un Tercero

- Ahora bien, en el caso de que la denuncia sea realizada por un tercero, es decir por alguien que no es el Fisco, cual es momento que *determina que la presentación ya no es espontánea?*

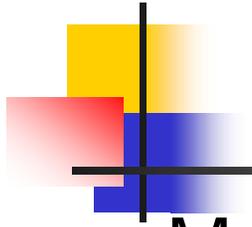
Cuando se pierde la espontaneidad, según el actual art.16 LPT

Según el Art. 18 de la ley 26735, cuando la denuncia penal fuere formulada por un tercero, **el juez** remitirá los antecedentes al organismo recaudador que corresponda a fin de que inmediatamente de comienzo al procedimiento de verificación y determinación de la deuda, otorgándole al Fisco en el marco de esta ley 120 días hábiles, plazo mas amplio del que establecía la ley 24769 que era de 90 días hábiles

Cuando se pierde la espontaneidad, según el actual art.16 LPT

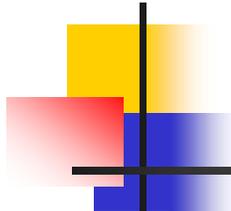
- Ni la ley actual, ni su antecesora, se refieren a la intervención del Fiscal en este proceso.
- No obstante Como señala Semachowicz, Esteban puede suceder que el fiscal considere que los hechos denunciados no constituyan delito o que no se pueda proceder y, por lo tanto **desestime la denuncia** conforme el Art.180 del CPPN. En este caso, aun cuando el juez no comparta el criterio del fiscal, desestimara las actuaciones."
- Esto nos pone ante el supuesto de que cualquier regularización realizada por el obligado en esta instancia es espontánea

Cuando se pierde la espontaneidad, según el actual art.16 LPT



- Mas allá del procedimiento que impone esta ley penal, se presentan 3 momentos posibles en los cuales el sujeto responsable pierde la condición de espontaneidad para regularizar su deuda y así quedar excluido de la acción penal:

Cuando se pierde la espontaneidad, según el actual art.16 LPT



- 1) En el momento en el que el tercero presenta la denuncia, sin que este hecho sea conocido por el sujeto responsable
- 2) En el momento en que el Ministerio Público Fiscal actúa sobre dicha denuncia
- 3) En el momento en que el juez ordena al fisco la determinación de la deuda

Cuando se pierde la espontaneidad, según el actual art.16 LPT

- El momento que ofrece garantías al sujeto obligado es cuando es convocado a prestar declaración indagatoria y allí toma conocimiento de la existencia de una denuncia penal en su contra, independientemente del resultado al que arribara esta etapa de instrucción. En mi opinión, es aquí entonces cuando la presentación que haga para regularizar sus obligaciones, pierde espontaneidad

Cuando se pierde la espontaneidad, según el actual art.16 LPT

■ Pero es importante destacar que:

■ ~~Esta pérdida de espontaneidad~~
acontecería independientemente del resultado de las actuaciones

- Es decir, podría suceder que luego de este paso procesal, el juez determine que no hay delito, y la consecuencia de la figura bajo análisis, ya se habría perdido, quedando desvinculada de los resultados de las actuaciones

Cuando se pierde la espontaneidad, según el actual art.16 LPT

- Así sucedió en Miguel Pascuzzi e Hijos SA- donde la Cám. Nac. Cont. Adm. Fed. Sala I- 30/09/2010 **no** se atiene al sobreseimiento de sede penal presentado en las actuaciones, y que en la parte pertinente dice "Por último, la actora denuncia como "Hecho nuevo" la sentencia dictada, el 21/03/2006, por el Señor Juez subrogante del Juzgado Federal n° 1 (Secretaria n° 2) de Salta, en los autos caratulados "Miguel Pascuzzi e Hijos S.A. s/ Infracción a la Ley 24.769", por la que **sobreseyó** a los señores Miguel Pascuzzi (Presidente de la Sociedad Anónima Miguel Pascuzzi e Hijos S.A.) y José Luis Pascuzzi (Vicepresidente), **en orden al delito por el que fueron indagados, previsto en el art. 1° de la Ley 24.769.**

Cuando se pierde la espontaneidad, según el actual art.16 LPT

- Regimenes de Presentación Espontánea en el marco de la Ley 11683

- Históricamente la figura de la Presentación Espontánea ha sido una de las causales de extinción de las acciones para aplicar sanciones de la Ley 11683. Las presentaciones espontáneas son amnistías dispuestas por el Congreso nacional en las leyes de condonación y moratoria

- El PEN esta facultado por el art 113 L11683 a la aplicación de estos regimenes donde los responsables declaran deudas no exteriorizadas previamente, con eximición de sanciones, aun firmes

PERDIDA DE ESPONTANEIDAD EN AMBITO ADMINISTRATIVO - ANTECEDENTES LEGALES Y REGLAMENTARIOS

■ **Decreto 292/91**, (B.O. 14/02/1991), es quizás el instrumento legal que mayor precisión otorga al concepto y diría el que mas se ajusta a los momentos procedimentales "La posibilidad de acogerse al régimen de presentación espontánea **se pierde cuando**:

- a) se hubiere iniciado el procedimiento de determinación de oficio ... con la notificación de la vista respectiva, independientemente de la fecha de este acto o del estado del trámite;
- b) exista comunicación expresa de iniciación de verificación, inspección o intimación que hubiera efectuado la DGI, incluso las originadas en la denuncia presentada ante dicho organismo y que no hubieran transcurrido treinta días (30) corridos desde la fecha de la ultima intervención hasta el momento del acogimiento ;
- c) respecto a los delitos previstos en la ley 23771, la DGI hubiera formulado denuncia o iniciado querrela a los presuntos infractores, sus instigadores y cómplices.

PERDIDA DE ESPONTANEIDAD EN AMBITO ADMINISTRATIVO - ANTECEDENTES LEGALES Y REGLAMENTARIOS

- Dec. 93/2000, la AFIPDGI fija su postura dictando la Instrucción 4/2000 se instruye a todas las Áreas Operativas lo siguiente: **no formularán denuncia penal** o promoverán querrela por conductas relacionadas con las leyes 23.771 y sus modificaciones y 24.769, a aquellos contribuyentes o responsables que se hubieren acogido o se acojan a los beneficios del Régimen de Consolidación de Tributos y Recursos de la Seguridad Social, establecido por el decreto 93/00 y su modificatorio, en la medida que las conductas reprochables penalmente estén referidas a incumplimientos **regularizados en virtud de un acogimiento espontáneo a dicho régimen"**.
- *nada instruye a esta altura el organismo en relación al pago del plan*

PERDIDA DE ESPONTANEIDAD EN AMBITO ADMINISTRATIVO - ANTECEDENTES LEGALES Y REGLAMENTARIOS

■ Dictamen DAL DGI AFIP 7/2005 donde si bien se refiere a la salida del proceso en el marco del art.19 de la anterior Ley 24769 , hoy derogado, que otorgaba a los sujetos responsables la posibilidad de salida del proceso penal por pago, no refiriéndose expresamente a la espontaneidad, establecía que la extinción de la acción penal se producía satisfecho antes íntegramente el crédito fiscal en cuestión "quien opta por aceptar la pretensión fiscal rectificando sus DDJJ conforme el resultado del proceso de determinación de oficio **y cancela capital e intereses**, como en el caso de Sociedad Prestadora de Aguas SA, **cabria el goce del beneficio del art.73 de la ley 25401"**

La Espontaneidad y la salida del proceso penal a través de una

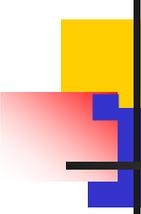
Ley de Presupuesto

- Diez años después y siete Regimenes de Presentación Espontánea y Facilidades de Pago mas:

Decretos 314/95 y 316/95- Decretos 270/95 y 272/95 - Decretos 493/95 y 963/95 – Decreto 1053/96 – Dec.935/97 y 938/97 - Dec 93/00

- aparece el artículo 73 de la Ley 25401 de Presupuesto General de la Administración Pública para el Ejercicio 2001

La Espontaneidad y la salida del proceso penal a través de una Ley de Presupuesto



Art.73 Ley 25401, estableció que: "El organismo recaudador está dispensado de formular denuncia penal respecto de los delitos previstos en las leyes 23771 y sus modif. y 24769 en aquellos casos regímenes de presentación espontánea (art. 113, párrafo 1, de la ley 11683 (t.o. 1998) y sus modif., en la medida que el responsable de que se trate **regularice** la totalidad de las obligaciones tributarias omitidas a que ellos se refieran

- Instruye al Ministerio Publico Fiscal a que desista de proceso penal en casos de pres.esp. a **regularizar**.

La Espontaneidad y la salida del proceso penal a través de una Ley de Presupuesto

- El art. 38 del dec. 1387/2001 (BO - 2/11/2001) dispuso que "en el caso de acogimiento a regímenes de regularización de obligaciones tributarias, y únicamente a los fines previstos en el artículo 73 de la ley 25401, se considerará espontáneo todo acogimiento efectuado por el contribuyente o responsable **mientras no exista sentencia firme**
- Condición que posteriormente acota el Art. 17 del Dec. 1524/2001 (BO - 26/11/2001), al agregar **mientras no exista sentencia o resolución administrativa firme de la deuda tributaria**".

Que dijo la jurisprudencia?

Cámara Nacional de Casación Penal- Sala IV "

Fernández, Hugo y Distel, Juan Carlos s/recurso de casación" 26/12/2002, Aquí la AFIP planteo en su

apelación la falta de espontaneidad en la presentación al plan del Dec.93/2000 con el agravante de que luego dicha presentación resulto caduca, habida cuenta de que la regularización fue presentada como consecuencia de una inspección en curso

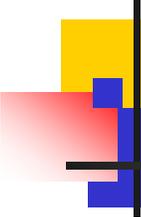
- la sentencia no hace lugar con costas, a la pretensión de AFIP, de revocar la sentencia de desistimiento de la acción penal y sobreseimiento por el Art. 1 de la ley 24769, en virtud de la aplicación del Art.73 de la Ley 25 401 dictada en primer termino por el Juzgado Federal de Primera Instancia N° 2 de Neuquén, y ratificada posteriormente por la Cámara Federal de Apelaciones de Gral. Roca, Provincia de Río Negro.

Que dijo la jurisprudencia?

- En similar sentido, pero poniendo énfasis en la condición de pago, en el caso "Robles, Héctor Ceferino s/ley 24769" [\[1\]](#) donde la AFIP apela el dictado de desistimiento de la acción penal otorgado en los términos del art.73 de la ley 25401, **bajo el argumento de que el responsable había dejado de pagar una cuota del plan del dec.93/00**, los sentenciantes dispusieron el rechazo del remedio incoado, con costas, fundamentando a cerca de que **si el legislador hubiera querido condicionar la extinción al pago completo de la suma evadida, lo hubiera incorporado al plexo legal**, tal como se había propuesto en los debates parlamentarios, cosa que no ocurrió.

■ [\[1\]](#) "Robles, Hector Ceferino s/ley 24769- Cámara Federal de Apelaciones de General Roca, Río Negro, 4/04/2002- Magistrados Carlos Müller y Arturo Pérez Petit

Que dijo la jurisprudencia?



Los fallos apuntados revierten la postura anterior de la CSJN en el caso "Sagra", el 25/9/97, se expidió en relación a la interpretación de la expresión "efectivo cumplimiento" equivalía a "efectivizar "pagar" o "cancelar".

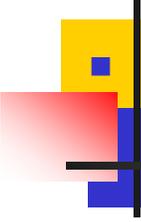
- Pero adviértase que muy distinto es el supuesto requerido por el art.73 de la Ley de Presupuesto, ya que solo se menciona la simple "regularización".

Que dijo la jurisprudencia? Caso Emblemático

- CSJN, 28/09/2004, Bakchellián, Fabián y Walter Palavecino el Fisco apela en recurso extraordinario.

- **Mientras la causa se hallaba todavía en la etapa instructoria, Aracua SA y Corbamil SA se acogieron al Plan de Facilidades de Pago dispuesto en el Título I, Capítulo II del decreto 1384/2001.** La defensa de ambos procesados solicitó al juez de instrucción que declarara la extinción de la acción penal por aplicación de lo dispuesto en los artículos 73, párrafo 3 de la ley 25401.
- **el Juez de Instrucción no hizo lugar**, sentencia confirmada luego por la Cámara de Apelaciones de San Martín al declarar la inconstitucionalidad del art.18 del Dec. 1384, del Art.38 del Dec 1387/2001 y del Art.17 del Dec.1524/2001.

Que dijo la jurisprudencia? Caso Emblemático



- Posteriormente la Sala II de la Cámara Nacional de Casación Penal también confirma el fallo de Cámara considerando que el acogimiento de las empresas al Plan de Facilidades de Pago posterior a la denuncia contra sus responsables.

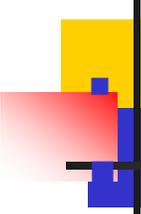
- La CSJN adhiere a fundamentos del Procurador cuando sostiene considero que: “si la ley le ofrece al contribuyente la posibilidad de poner fin a la acción y evitar la imposición de la pena abonando la totalidad de la deuda y, a la vez, admite la posibilidad de que ello tenga lugar en el marco de un Régimen de Facilidades de Pago (párrafo 2), **no parece lógico que el proceso penal pueda proseguir** hasta el dictado de una sentencia definitiva, eventualmente condenatoria, **mientras el contribuyente se halla cumpliendo las cuotas del plan de pago previamente acordado**
- **Planteando así la suspensión del proceso penal, aun a riesgo de su prescripción**

CONCLUSIONES

■ **CONDICION DE PAGO**

- siendo cierto que no es posible alegar error por parte del legislador, esta condición no se ha incluido en el texto legal actual, como si se ha referido en textos anteriores.
- En consecuencia a los efectos de que no quede indefinidamente en el tiempo abierta esta circunstancia a la subjetividad, con fallos pendulares que legítimamente se expidan en un sentido o en otro, se impone establecer por vía de parlamentaria o cuando menos reglamentaria si el plan de pagos al que recurre el sujeto responsable corta en forma automática la posibilidad de permanecer en instancia penal, o si bien dicha instancia queda suspendida hasta que quede totalmente satisfecha la pretensión fiscal.
- Esto con la salvedad extrema de que aunque no se pague, no hay delito habiendo mediado espontaneidad en la presentación, bajo los conceptos del maestro Vicente Díaz.

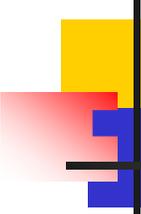
CONCLUSIONES



NOTIFICACION

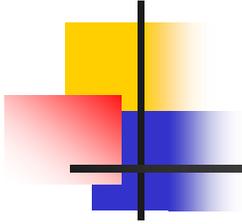
Aparece como difícil de aceptar que cualquier acción del Fisco pueda vulnerar derechos de los sujetos responsables, sin que haya habido una **notificación ampliamente respetada en los términos de la ley 11683, y mas aun de la ley 19549**. Lo que elimina cualquier intento de darle entidad al concepto "observación". No compartir esta premisa seria aceptar que cualquier acción que los agentes fiscales realicen sobre una base de datos tan enriquecida y poderosa, pueda vaciar de contenido la posibilidad de salir de la acción penal, circunstancia expresamente permitida en la nueva ley 26 735.

CONCLUSIONES



Poder Tecnológico , Poder Fiscal y Seguridad
Jurídica

La potencialidad tecnológica que hoy por hoy enriquece el accionar del Organismo Recaudador, obliga a redoblar esfuerzos doctrinarios y jurisprudenciales, para recordar que aquí, del otro lado de dicho poder están los ciudadanos que con aciertos y errores, tienden a formar una economía esperando reglas de juego claras que les permita manejarse en una franja de legalidad la cual tiene hoy por hoy en relación al tema analizado bordes poco precisos



Gracias por su atención

gire@rodriguezsesquiis.com.ar

gire@ciudad.com.ar