

4° SIMPOSIO SOBRE LEGISLACIÓN TRIBUTARIA ARGENTINA

Ciudad Autónoma de Buenos Aires, 1 al 3 de agosto 2012

INFORME DE RELATORIA

*COMISIÓN N° 1
LEY PENAL TRIBUTARIA*

Dra. CP. Teresa Gómez

Diputados

- El debate en la Cámara de Diputados fue el 15/12/2011. El proyecto había sido enviado por el Poder Ejecutivo y luego girado a las Comisiones de Legislación Penal y de Presupuesto y Hacienda. El miembro informante en la Cámara Baja fue el diputado por la provincia de Río Negro, Oscar Albrieu:

Diputados

- *Cada uno de los montos mínimos que prevé la ley han sido multiplicados por cuatro.*
- *Se equiparan los deberes fiscales para con las provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.*
- *Se creó una nueva figura delictiva al introducir el artículo 12 bis: adulteración de sistemas electrónicos o informáticos suministrados u homologados por el fisco.*

Diputados

- *Se derogó la facultad de la autoridad fiscal para realizar las denuncias penales cuando lo creyera oportuno.*
- *Se legisló que el pago espontáneo sin presión extingue la acción.*
- *Se eximió a este tipo de delitos de la posibilidad de solicitar la **probation** contenida en el Código Penal.*

Senadores

- Senadores, sesionó el 21 y 22 de diciembre de 2011, debatió, conjuntamente:
 - a) Modificación del Código Penal. Prevención, investigación y sanción de actividades delictivas con finalidad terrorista
 - b) Modificación del Código Penal, por conductas que afecten el orden económico y financiero.
 - c) Proyecto de ley sobre Régimen Penal

Senadores

- Fue miembro informante el Senador de Entre Ríos, Pedro Guillermo Angel Guastavino: *“Es necesario adecuar los importes mínimos exigidos para considerar tipificada la evasión como delito. Esta medida posibilitará disminuir el flujo de nuevas causas porque, con la ley de 1996, los mínimos han quedado reducidos. Lo que ocurre es que hay pequeños evasores que, por esta ley, inundan las causas. En verdad, lo que aquí hay que buscar es a los grandes evasores. Obviamente, hay que continuar con la persecución administrativa con los pequeños evasores; pero hay que intentar a buscar a los*

Senadores

- Si buscamos la “mens legis” del legisferante debemos coincidir con Marta Nercellas en que: “El tiempo transcurrido desde el ingreso al Parlamento no significó debate. La sociedad civil, los centros de estudio y los organismos especializados en los diversos temas medulares de las propuestas tomaron la iniciativa de analizar los proyectos y de debatir sus contenidos, pero -y esto sí entiendo que merece ser observado con preocupación-, no merecieron ni siquiera el disenso de la mayoría legislativa que resolvió convertir en ley aquellos proyectos”.

III. Modificación de las umbrales de punibilidad o condiciones objetivas

- La modificación más esperada. El aumento del umbral es parejo para cada uno de los artículos ya que multiplica por 4 el monto anterior.
- La inflación había carcomido la coherencia de poner en movimiento un aparato judicial para montos que NO lo ameritaban.
- Las conductas disvaliosas dolosas siempre contaron con la imposición, p.ej. del artículo 46 de la ley 11683 que, a todas luces, es de más fácil aplicación y recaudación.

Dictamen de la procuración general de la nación

- Un tema que derivó del incremento de los umbrales de punibilidad fue la aplicación, o no, del criterio de la ley penal más benigna a las causas en trámite.
- El proyecto original de reforma a la ley 24769 preveía un artículo 17 bis en el cual se establecía *“El aumento del monto fijado como condición objetiva de punibilidad en los distintos ilícitos contemplados en la presente, no dará lugar a la aplicación del principio de ley penal más benigna. En los hechos cometidos con anterioridad resultaran aplicables los montos vigentes a la fecha de su respectiva comisión”*

Dictamen de la procuración general de la nación

- Dictamen 5/12. Entendemos que la Procuración instruyó a los fiscales para que se opusieran a la aplicación automáticamente retroactiva de la ley 26.735, en cuanto sólo se enuncien los artículos 9º de la Convención Americana sobre Derechos Humanos y 15º del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, al considerar que no se ha dictado una ley penal más benigna sino que se ha legislado una actualización de los umbrales de

Dictamen de la procuración general de la nación

- Somos contestes que es principio del derecho penal que “*tempus regit actum*”. Sin embargo, dicho principio se excepciona con en el art. 2º del Código Penal el cual establece con toda claridad que si la ley vigente al tiempo de cometerse el delito fuere distinta de la que existe al pronunciarse el fallo o en el tiempo intermedio, se aplicará siempre la más benigna.

V. Incorporación de las haciendas locales como nuevo bien jurídico tutelado

- Diputado Ernesto Felix Martínez: *“Quien en nuestra Nación se queda con un poder estatal, ya sea nacional, provincial o municipal, se reserva la potestad persecutoria del Estado en virtud del principio de la inherencia represiva. Las infracciones fiscales que ofenden a las haciendas provinciales no pueden ser objeto de legislación por el Estado nacional atento a que, en relación a las materias tributarias reservadas por las provincias sólo a éstas les compete*

V. Incorporación de las haciendas locales como nuevo bien jurídico tutelado

- Rubén Rodríguez: respecto del monto ha dicho: *“estamos convencidos que el poder punitivo de las Haciendas se configurará, respecto de cada una de ellas, cuando se dicte el acto determinativo que arroje un impuesto evadido acorde al umbral de punibilidad legislado por el artículo 1º de la ley 24.769. Léase, que las Haciendas locales deberán sufrir un daño cuantitativo en su jurisdicción, por*

V. Incorporación de las haciendas locales como nuevo bien jurídico tutelado

- Observamos que existen posiciones controvertidas respecto de la constitucionalidad de la norma. De lo que no queda duda es de las escasas posibilidades que las provincias logren efectivizar dicha tutela, porque se les ha otorgado una **herramienta normativa compleja, y onerosa de implementar**, no sólo a nivel administrativo sino a nivel judicial. **Sólo destinada a reprimir, con pena de prisión**, a los delitos tributarios, desconociendo que las provincias ya cuentan con sus Código
Fiscales que rigen con penas pecuniarias

EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO Y PENAL EN LA CIUDAD DE BUENOS AIRES

- Puesta a Disposición a los contribuyentes de los Ajustes +\$ 400.000
- NO ACEPTADOS: Inicio del Procedimiento Determinativo.
- RESOLUCIÓN DETERMINATIVA (D.O.)

SE INICIA EL “DOBLE PROCESO”

→ PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO:

- Recurso de Reconsideración contra la DO
- Recurso Jerárquico contra lo resuelto
- Apelación → Fuero Contencioso Administrativo y Tributario.

→ PROCEDIMIENTO PENAL:

- Denuncia Penal → Fuero Penal, Contravencional y de Faltas.

V. Incorporación de las haciendas locales como nuevo bien jurídico tutelado

- Valores en la Ciudad de Buenos Aires para que se ponga en marcha el aparato represivo Penal Tributario

II.BB.	Resultado \$ 400.000 Alícuota del 3 % = Ingresos Omitidos en el año por más de \$ 13.333.333
SELLOS	Resultado \$ 400.000 Alícuota del 2,5% = Diferencia Valor Escritura por + de \$ 16.000.000 Resultado \$ 400.000 Alícuota 0,8% = Contratos no Sellados por + de \$ 50.000.000

**Agradecemos al colega Marcelo Domínguez por su aporte.*

VI. La evasión agravada y su configuración con la utilización, total o parcial, de factura o documento equivalente, ideológica o materialmente falsos.

- Las conductas previstas en tres de los cuatro incisos que establecen la Evasión Agravada SOLO han modificado el monto, elevándolo:
- A)+ \$4.000.000
- B) y C) + \$800.000 [utilización de testaferro y utilización dolosa de beneficios fiscales].
- D) Sin Monto: utilización, total o parcial, de factura o documento equivalente, ideológica o materialmente falsos.

VI. La evasión agravada y su configuración con la utilización, total o parcial, de factura o documento equivalente, ideológica o materialmente falsos.

- Vicente Oscar Díaz: Una interpretación coherente de la reforma debe concordar que si la factura o facturas realmente apócrifas no superan el piso del art. 1º de la ley (\$400.000), ello no configura una agravante para trasladar la conducta al tipo de la evasión agravada, en directa correspondencia al primer párrafo de este último artículo.

~~VI. La evasión agravada y su configuración con la utilización, total o parcial, de factura o documento equivalente, ideológica o materialmente falsos.~~

- El Informe del Relator del 13º Simposio sobre Legislación Tributaria Argentina manifestaba que la medida proyectada no tenía una relación cuantitativa con el monto de la obligación fiscal, con lo cual resulta manifiestamente violatoria del principio de razonabilidad. Ello así, en lo que respecta a la persecución penal de los emisores o “usinas” de documentos apócrifos, ya está prevista para su punición la figura del Art. 210 del Código Penal que contempla un cometido represivo idóneo al tema en cuestión.

VI. La evasión agravada y su configuración con la utilización, total o parcial, de factura o documento equivalente, ideológica o materialmente falsos.

- Entendemos que la imprevisión de legislador no puede suponerse, y menos aun presumirse que se votó una norma punitiva irracional, que menoscaba la seguridad jurídica con posibles excesos del fisco en la interpretación de la reforma.
- El tipo de evasión agravada, es sumamente peligroso, dado que día a día se constata la incorporación de proveedores supuestamente apócrifos en la base apoc del Organismo. **Lo preocupante de dichas incorporaciones es que no respetan una metodología que pueda confrontarse.** Es más, es común observar que la fecha de alta asignada por el Fisco es de largo tiempo atrás.

VI. La evasión agravada y su configuración con la utilización, total o parcial, de factura o documento equivalente, ideológica o materialmente falsos.

- UN PARRAFO APARTE NOS MERECE el Dictamen del Auditor de los Estados Contables de **aquellas empresas que han utilizado facturas apócrifas no debió, necesariamente, contener una salvedad o una limitación al mismo. Tanto la contabilidad como la auditoria de estados no son producto de una ciencia sino de una disciplina que opina sobre la razonabilidad de los mismos y no sobre la exactitud o veracidad.**

VII. Incorporación de la punibilidad de la persona jurídica

- Ya hemos manifestado que el debate sobre la responsabilidad penal tributaria de las personas jurídicas divide a la doctrina, desde años, en dos grandes posiciones:
 - a) Aquellos que sostienen que la “societas delinquere non potest” (la sociedad no puede delinquir).
 - b) Aquellos que propugnan la sanción a persona jurídica entendiendo que la “societas delinquere potest” (la sociedad puede delinquir).

VII. Incorporación de la punibilidad de la persona jurídica

- **1.** Multa de dos (2) a diez (10) veces de la deuda verificada.
- **2.** Suspensión total o parcial de actividades; **3.** Suspensión para participar en concursos o licitaciones estatales de obras o servicios públicos o en cualquier otra actividad vinculada con el Estado, que en ningún caso podrá exceder los cinco (5) años.
- **4.** Cancelación de la personería, cuando hubiese sido creada al solo efecto de la comisión del delito, o esos actos constituyan la principal actividad de la entidad.
- **5.** Pérdida o suspensión de los beneficios estatales que tuviere. **6.** Publicación de un extracto de la sentencia condenatoria a costa de la persona de existencia ideal.

VII. Incorporación de la punibilidad de la persona jurídica

- El magistrado Mariano Borinsky se ha pronunciado a favor de la reforma, expresando que *“...la reforma introducida a esta disposición acertadamente reconoce la realidad de que las empresas organizadas de tal manera que sus políticas internas alientan la comisión de hechos ilícitos deberían ser castigadas ellas mismas con verdaderas sanciones penales. Así se supera la posición tradicional que negaba la posibilidad de imponer penas a las personas jurídicas con fundamento en que éstas serían incapaces de acción”*

VII. Incorporación de la punibilidad de la persona jurídica

- Conclusiones del 13° Simposio sobre Legislación Tributaria Argentina: “la responsabilidad penal sólo comprende a las personas físicas. Aceptar la posibilidad de la aplicación de sanciones administrativas, para lo cual debieran preverse las disposiciones procesales pertinentes, garantizando el derecho de defensa constitucionalmente protegido. Ello sólo podrá tener lugar al haberse comprobado el ilícito respectivo a partir de la determinación efectiva de la responsabilidad penal”.

VII. Incorporación de la punibilidad de la persona jurídica

- Entendemos, que punir penalmente a las personas ideales implicaría:
- A) distorsión contra la pureza del principio de personalidad de la pena, (CSJN, “Parafina del Plata”, 2/9/1968).
- B) punición acumulativa pues se pune a la persona física que la representa y a la persona jurídica.
- C) no podrá evaluarse la “**psiquis**” **del autor del injusto**”, perdiéndose, de este modo, el íntegro examen del principio de culpabilidad. La persona jurídica no puede motivarse per se, por cumplir una norma, ni tampoco motivarse para violarla

VIII. Instituto de la presentación espontánea

- Regularización, el artículo no menciona el pago.
- Espontaneidad en la presentación (deberá ser espontánea y voluntaria).
- Cumplimiento de las obligaciones evadidas (deberá cumplir sólo con las obligaciones evadidas, para lo cual deberá estarse a la diferencia entre evadida (ardid y engaño) de los meros ajustes técnicos).
- Excusa absolutoria por arrepentimiento post delictual.
- No generará responsabilidad penal.

VIII. Instituto de la presentación espontanea

- Vicente Oscar Díaz: el ejercicio de la conducta rectificadora importa el abandono voluntario, mediante la autodenuncia, de su conducta anterior, y dicho abandono evita una situación de peligro para las arcas fiscales, impidiendo un resultado dañoso.
- El artículo 14 de la ley 23.771, o el anterior art. 16 al utilizarse la fuga del proceso, el delito se extinguió. En cambio, con la presentación espontánea antes del conocimiento del hecho por la Administración o la Justicia **EL HECHO NO CONSTITUYE**

VIII. Instituto de la presentación espontánea

- Entendemos, al igual que lo hicimos en “Bases y lineamientos generales para una futura reforma tributaria” que ahora se *“Permite compatibilizar las exigencias recaudatorias pero sin convertir al derecho penal en un instrumento de recaudación. Siempre existirá el riesgo que se genere cierta criminalidad al ofrecer una vía para evitar la responsabilidad penal, aunque este riesgo se reduce si la regularización mantiene sus contornos penales, **es decir si no se transforma en una “licencia” para***

sistemas informáticos y los controladores fiscales

- Coincidimos con las Conclusiones del 13° Simposio sobre Legislación Tributaria Argentina: “Medidas de este tipo, como también las de los artículos 10, 11 y 12, no debieran formar parte de una ley penal tributaria en razón de considerarse que tienen una adecuación suficiente en las normas del Código Penal”.

X. La denuncia penal no suspende ni impide los procedimientos de determinación y ejecución de la deuda, ni los recursos que se interpongan contra las resoluciones recaídas en aquellos.

- Se ha legislado una “**independencia**” de las resoluciones entre los fueros intervinientes. El Tribunal Fiscal de la Nación, y la CNACAF podrán resolver, con independencia de la resolución a la que arribe el fuero en lo penal tributario/económico. Se legislan **procesos independientes**. La ley no indica prejudicialidad alguna, ni tampoco prevalencia de un fuero por sobre el otro.

X. La denuncia penal no suspende ni impide los procedimientos de determinación y ejecución de la deuda, ni los recursos que se interpongan contra las resoluciones recaídas en aquellos.

- Entendemos que se ha dejado de lado jurisprudencia que establecía que el TFN, así como su alzada, la CNACAF, debían “esperar” al fuero penal y “aceptar” los hechos a como estuvieran resueltos en la sentencia penal (*“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”*).

- Continúa presente el peligro de *strepitus foris*.

~~Al. El funcionario debe tener la capacidad de decisión~~
sobre la procedencia, o no, de efectuar la denuncia penal.

- Tal eliminación no hace más que equiparar la obligación establecida por el inciso 1º del artículo 177 del C.P.P.N. en cuanto a que en él se regula que los funcionarios o empleados públicos que, en ejercicio de sus funciones conozcan delitos perseguibles de oficio tendrán la obligación de denunciarlos.
- El funcionario público debe efectuar la denuncia penal al tomar conocimiento de un delito, y nada tendrá que hacer cuando NO tenga la convicción administrativa de tal situación (Manonellas-Baldo)

XII. Imposibilidad de la suspensión del juicio a prueba

- El instituto de la “probation” está contenido en los arts. 76 bis, 76 ter y 76 quáter del Código Penal. La “probation” está prevista para el imputado de un delito de acción pública cuya pena máxima no exceda de tres años. La modificación deja de lado importante jurisprudencia del Alto Tribunal referida al instituto, tanto en autos “Acosta, Alejandro Esteban” (CSJN 23/4/2008) (como en “Nanut, Daniel” (CSJN 7/Dic/2008) Teresa Gómez – Informe de

XII. Imposibilidad de la suspensión del juicio a prueba

- Entendemos, que el intento de impedir la aplicación de la “probation” a los delitos de la ley penal tributaria y previsional es un yerro legislativo. Los señores legisladores deben entender que el derecho penal fue, es y será, la última ratio que tiene el Estado para sancionar a quien viola la norma. No pueden realizarse interpretaciones extensivas de la punibilidad a fin de quitar derechos.

XIII. CONCLUSIÓN

XIII. Conclusión

- **Venimos al Simposio en búsqueda de autenticidad intelectual y libertad de pensamiento. Ambas surgirán luego de escuchar la palabra de los insignes expositores, leer las ideas de los autores de trabajos y escuchar las opiniones del debate. Las conclusiones brotarán como el producto final de un análisis exhaustivo en la inteligencia de cada tema.**

MUCHAS GRACIAS

14° SIMPOSIO SOBRE LEGISLACIÓN TRIBUTARIA ARGENTINA

INFORME DE RELATORIA

COMISIÓN N° 1
LEY PENAL TRIBUTARIA

Dra. CP. Teresa Gómez