X JORNADAS DE DERECHO PENAL TRIBUTARIO

INFORME DE RELATORÍA.

I. INTRODUCCIÓN.

El Comité Científico de las X Jornadas de Derecho Penal Tributario del año 2015, organizadas por la Asociación Argentina de Estudios Fiscales("**AAEF**"), en la Ciudad de Rosario, Provincia de Santa Fe, ha asignado al Panel I el siguiente tema: "*La relación jurídica tributaria como antecedente del derecho penal tributario. Correlato entre el hecho imponible y la punibilidad. Puntos de contacto y desencuentros*".

Han participado en las mismas como panelistas los Dres. Teresa Gómez[1], Marta Nercellas[2], Juan Carlos Bonzón Rafart[3] y Oscar Fernández[4].

Este Panel se ha nutrido de valiosas contribuciones gracias a la presentación de los trabajos de los Dres. Daniel Barbato[5], José Luis Agüero Iturbe[6], Humberto J. Bertazza y Norberto J.

1 "La relación jurídica tributaria como antecedente del derecho penal tributario".

2 "Iter Criminis – Tentativa en los delitos tributarios".

3 "Síntesis de la conferencia en la X Jornadas de Derecho Penal Tributario".

4 "La teoría de la causa jurídica del impuesto (diseñada por Dino Jarach), el principio de capacidad contributiva, los elementos del hecho imponible y su repercusión en materia penal".

5 "La presencia de dos institutos de derecho público en la estructura de la norma tributaria. Un ligamen con más cercanías que desencuentros".

6 "Del sujeto pasivo de la relación tributaria a la autoría en la Ley Penal Tributaria".

Marconi[7], Graciela Nora Manonellas[8], José Luis Severin[9], Pablo Yebra[10] y Ruth Pereyra Lucena con Manuel Facundo Tessio[11].

En función de las directivas brindadas por las autoridades de las presentes jornadas, procederemos a indagar sobre la influencia de la relación jurídica tributaria (el hecho imponible y su consecuente obligación tributaria) en el catálogo de delitos previstos por la Ley 24.769 -y sus modificatorias-, sus puntos de contacto y desencuentros.

Siendo el Derecho Penal Tributario una materia interdisciplinaria y nutrida de un gran componente extrapenal, no quepa la menor duda que surgirán desafíos en el esfuerzo de armonizar los diversos institutos de la rama "Penal" con la "Tributaria". La fusión de estas ramas definitivamente suministra un producto sui generis, novedoso y dotado con sus propias reglas.

Adicionalmente, intentaremos destacar los principales los puntos de contacto y las asimetrías que surgen en el intento de aplicar conjuntamente las ramas Penal y Tributaria[12]. La necesidad de combinar diversos recursos dogmáticos y la caracterización del delito de evasión fiscal como complejo, demuestran que la dogmática penal se construyó, fundamentalmente, sobre la base de los delitos clásicos, como el homicidio y las lesiones, sin embargo, los delitos económicos tienen características especiales que impiden un simple traslado de las construcciones dogmáticas elaboradas para aquellos.[13]

---

7 "El hecho imponible y el hecho punible".

8 "La vinculación del hecho imponible con el hecho punible en la L.P.T.".

9 "Los actos posteriores de la evasión: un problema que persiste".

10 "La tentativa en el delito de evasión tributaria".

11 "El caso de las cuentas de contribuyentes argentinos en Suiza: el incorrelato entre hecho imponible y el hecho punible".

12 Siguiendo a las premisas desarrolladas en la IX Jornadas de Derecho Penal Tributario organizadas por la AAEF, estos puntos de contacto y asimetrías se han de llamar los "particularismos" del Derecho Penal Tributario.

13 Pablo Turano. "Las etapas en la ejecución del delito de evasión tributaria". Derecho Penal Económico, Tomo II, Marcial Pons, Buenos Aires. Año 2010. Páginas 1659 a 1675.

El análisis del hecho imponible y su repercusión en sede penal necesariamente desemboca en el estudio del *iter criminis* de los delitos previstos en la Ley Penal Tributaria. En dicho esfuerzo se deberán abordar cuestiones como la consumación, la tentativa, la definición del comienzo de ejecución del delito, y de qué manera estos, se relacionan con el acaecimiento del hecho imponible, el ejercicio comercial y la contabilidad de los contribuyentes.

Tanto la doctrina como la jurisprudencia en ocasión de analizar la evasión fiscal, al momento, no han puesto el énfasis suficiente en la temática propuesta por las directivas de este Panel I. Es por ello que consideramos que nos encontramos frente a una provechosa oportunidad para profundizar sobre el correlato entre hecho imponible como antecedente del hecho punible.

II. DESARROLLO.

II.A. Breve introducción: sistema penal tributario.

En primer lugar, quisiéramos destacar que tomamos como válidas las conclusiones de las dos últimas jornadas del Derecho Penal Tributario organizadas por la AAEF[14] por cuanto se ha entendido que esta materia de estudio se trata de un emblema de Derecho Penal Especial.

Definitivamente el Derecho Penal Tributario se trata de un derecho específico dada la especificidad dogmática de su contenido. En cuanto a su especialidad, recordemos que el Código Penal Argentino establece en el "Libro Primero" determinadas disposiciones de alcance general que en las cuales se identifican elementos comunes para todos los delitos.[15] Verbigracia: aplicación de la ley, las penas, la imputabilidad, la tentativa, la reincidencia, el concurso de delitos, entre otros.

No obstante, el Artículo 4 del Código Penal reza: "*Las disposiciones generales del presente Código se aplicarán a todos los delitos previstos por leyes especiales, en cuento éstas no dispusieren lo contrario*". Es decir, que este artículo legitima o da plena validez al Derecho Penal Especial que se regirá por sus propias reglas, siendo la parte general aplicable sólo ante la inexistencia de preceptos diferentes.

14 VIII Jornadas de Derecho Penal Tributario 2013 y IX Jornadas de Derecho Penal Tributario del año 2014.

15 Libro Primero del Código Penal (Artículos 1 a 78 bis).

De este modo, el derecho penal tributario es derecho penal especial ya que "*hace pie en consideraciones de carácter sustantivo, a partir de presupuestos que provocan instituciones y reglas de derecho penal no limitados por el Código Penal o por la ortodoxia del llamado derecho penal clásico o nuclear. La consideración es sustancialista y se ubica en un marco penal diferente, con nombre propio, que desplaza la aplicación de la materia general*".[16]

Esta característica de especialidad da cabida a lo que Jose María Sferco denomina "particularismos"[17] del Derecho Penal Tributario. Los puntos de encuentro entre el Derecho Tributario y el Derecho Penal se traducen en particularismos positivos mientras que las asimetrías convergen en particularismos negativos.[18]

En sintonía con las Directivas del Panel I, entendemos que debemos partir del concepto de "unidad" del ordenamiento argentino como presupuesto operativo y principio organizador. Siendo la pauta que el derecho debe conformar una totalidad ordenada, y para ello es necesario considerar las interrelaciones del conjunto de normas que lo componen, así como que las mismas deben guardar coherencia entre sí, máxime en la esfera penal económica y tributaria que nos ocupa, como emblema de interdisciplina.[19]

Es así como el Derecho Penal Tributario no debe ser considerado en todo penal ni en todo tributario. A pesar de una preeminencia lógica del lado penal, se puede entender que el sistema

16 José María, Sferco. "Perfiles de derecho penal tributario a partir de sus particularismos (un emblema de derecho penal especial". IX Jornadas de Derecho Penal Tributario, Asociación Argentina de Estudios Fiscales, Octubre 2014. Página 17.

17 Conforme el informe de relatoría de Daniel Barbato de las IX Jornadas de Derecho Penal Tributario organizadas por la AAEF: "entiéndase por particularismo a la preferencia excesiva que se da al interés particular sobre el general, publicado en www.rae.es"

18 Tópico desarrollado por las IX Jornadas de Derecho Penal Tributario por la AAEF del año 2014: "Los particularismos teóricos y prácticos del derecho penal tributario" (Panel I)

19 Conforme Directivas del Panel I de las presentes Jornadas.

tributario aquí enunciado define la híbrida composición de esta materia, perfilando a las claras un completo sistema jurídico sui generis.[20]

Va de suyo que este producto legal novedoso no es ilimitado. Siempre se antepondrán las mandas constitucionales que el Derecho Penal Tributario deberá observar a los fines de configurar un producto jurídicamente incuestionable.

II.B. La relación jurídica tributaria como antecedente del derecho penal tributario.

El desafío de este panel consiste en determinar el rol o qué papel juega la relación jurídica tributaria como antecedente en el derecho penal tributario. Esto nos lleva a múltiples interrogantes como ¿es necesaria la realización del hecho imponible para el avance del derecho penal represivo?, ¿cúal es el momento consumativo en el delito de evasión fiscal?, ¿es admisible la tentativa de evasión fiscal? En caso afirmativo, ¿qué acto define el comienzo de ejecución? ¿es necesario el perfeccionamiento del hecho imponible para el avance de la tentativa?. Dada la amplitud casuística en el tratamiento de cada impuesto en particular: ¿Puede haber diferentes soluciones en cuanto al momento consumativo y la tentativa según el impuesto que se trate? ¿Es posible recurrir a un concepto administrativo para justificar un reproche penal? ¿Podría entonces el hecho imponible ingresar en la esfera penal y modificar todos o en parte sus aspectos?

Es sabido que la relación jurídica tributaria se compone de dos elementos: el hecho imponible (antecedente) y la obligación tributaria (consecuente). La doctrina ha realizado grandes avances a la hora de conceptualizar el hecho imponible. No es objetivo del presente indagar sobre la evolución histórica de la dogmática del hecho imponible. Es por ello que para los efectos del presente, bastará con refrescar que el hecho imponible es un hecho jurídico con sustancia económica.[21]

20 Mario H. Laporta. "Delito fiscal. El hecho punible: determinación del comportamiento típico". Editorial Montevideo Buenos Aires. Año 2013. Página 70.

21 Amilcar de Araujo. "El hecho generador de la obligación tributaria". Ediciones Depalma. Buenos Aires. Año 1964. Página 37.

Repasando la estructura del hecho imponible podemos advertir: (i) Aspecto subjetivo, (ii) Aspecto objetivo, (iii) Aspecto territorial, (iv) Aspecto temporal, (v) Aspecto cuantitativo -que se traduce en la base imponible y alícuota de la obligación tributaria-.

Es decir, que la expresión cuantitativa de ese hecho imponible antecedente se traduce en un consecuente jurídico de carácter legal y coactivo denominado obligación tributaria, que junto al hecho imponible cierra el ámbito de la relación jurídica tributaria.[22]

Dino Jarach enseñaba que el estudio de la relación jurídico tributaria se puede hacer solamente partiendo del presupuesto de hecho. Este constituye el centro de la teoría jurídica del tributo, como el estudio del delito en el derecho penal, sobre él se construye la dogmática del derecho tributario material[23]. Es decir, en conformidad con Jarach, el hecho imponible es al derecho tributario como el hecho punible es al derecho penal.

En materia tributaria es importante el perfeccionamiento del hecho imponible y las cuestiones sobre las que incide. Pues, el momento de perfeccionamiento del hecho imponible tiene incidencia para determinar a qué período se imputa la operación, para el curso de intereses resarcitorios, para determinar cuál es la ley aplicable, para el cómputo de los plazos de prescripción, para establecer si procede una sanción, entre otros.[24]

La tendencia de los autores y magistrados que han trabajado este tema se inclina por sostener que sin hecho imponible no se podría dar lugar a la existencia de un hecho punible. Es por ello que volvemos a insistir con el siguiente axioma: "sin hecho imponible no hay hecho punible". Va de suyo que para el delito de homicidio es necesaria la presencia del elemento vida.[25] Sin vida, no hay homicidio, como del mismo modo, sin hecho imponible no hay delito de evasión fiscal.

22 José María, Sferco. "Perfiles de derecho penal tributario a partir de sus particularismos (un emblema de derecho penal especial". IX Jornadas de Derecho Penal Tributario, Asociación Argentina de Estudios Fiscales, Octubre 2014. Página 38.

23 Dino Jarach, "El hecho imponible: teoría general del derecho tributario sustantivo", Tercera Edición. Editorial Abeledo Perrot. Página 68.

24 Sara Diana Telias. "La dogmática del hecho imponible: apuntes sobre sus aplicaciones prácticas en la definición de conceptos y para el planeamiento tributario". Publicado en Revista Impuestos, Editorial La Ley Año 2008. Página 21.

II. C. Doctrina sobre el hecho imponible como antecedente el hecho punible.

Enrique Aftalión ha entendido que las obligaciones tributarias nacen con la existencia del hecho imponible. He aquí el punto de partida de la obligación tributaria y de las responsabilidades por ese incumplimiento, antes del hecho imponible no hay obligación tributaria ni pueden producirse ilícitos penales tributarios.[26]

A modo seguido, el autor ha sostenido que la remisión a la norma jurídica tributaria material y la aplicación que de ella se haga, es esencial para determinar la existencia y naturaleza de la infracción, respecto a los hechos y circunstancias que permitieron su configuración como hechos imponibles, éstos serán fundamentales para juzgar el elemento doloso o culposo.[27]

Algunas décadas atrás, **Vicente O. Diaz**[28], visionariamente ha enfatizado la necesidad de abordar el Derecho Penal Tributario interdisciplinariamente. El autor ha expresado el rechazo de todo intento de entender punible una conducta mediante la aplicación de principios penales sin considerar si viene precedida por una acción que expresa una deformación ardidosa del hecho imponible.[29]

Con cita del italiano Ronaldo Merlino[30] nos explica que de resultas, la característica singular del delito fiscal debe ser considerada a la luz de las principales implicancias conexas a la técnica tributaria y complementando en el análisis de la casuística de la formación del hecho imponible de cada tributo.[31]

---

25 Artículo 79 del Código Penal: "*Se aplicará reclusión o prisión de ocho a veinticinco años, al que matare a otro siempre que en este Código no se estableciera otra pena*".

26 Enrique R. Aftalión. "Tratado de Derecho Penal Especial". Editorial Fedye. Página 74. Año 1969.

27 Enrique R. Aftalión. "Tratado de Derecho Penal Especial". Editorial Fedye. Página 188. Año 1969.

28 Cuyo homenaje se sirve brindar en las presentes jornadas.

29 Vicente O. Díaz. "La comparación de los riesgos penales relevantes en la reprienda del delito tributario". Material posgrado penal tributario. Página 3.

30 Ronaldo Merlino. Processo all ´evasiona fiscale, Maggioli, Rimini.

31 Vicente O. Díaz. "Criminalización de las infracciones tributarias". Editorial De Palma. Año 1999. Página 39

Vicente O. Díaz destaca el carácter interdisciplinario del delito tributario y la singular importancia del verdadero presupuesto del delito fiscal, es decir, la relación jurídica tributaria. De esta manera se presenta una interconexión inexcusable entre el derecho tributario y el derecho penal. Tal vinculación no puede ser olvidada, si se pretende un juzgamiento válido, en cuya hermenéutica podemos subrayar que no hay hecho punible sin alteración ardidosa del hecho imponible o los elementos instrumentales que determinan o manifiestan el mismo.[32]

En oportunidad de analizar la definición del Derecho Penal en su relación inexcusable con el Derecho Tributario, Vicente O. Díaz por el año 1992 advertía que las resoluciones judiciales dictadas hasta la fecha, aún de tipo incidental, muestran que aún no se ha tomado conciencia por parte del juzgador que la definición de Derecho Penal Tributario presupone no sólo el conocimiento del Derecho Penal sino también de Derecho Tributario en forma inexcusable.[33]

Teresa Gómez concluye que la relación jurídica tributaria es una obligación "ex lege", de derecho público, igualitaria (pues ambos sujetos están sometidos a la ley), integrada por un sujeto activo Estado, que en ejercicio de su poder tributario exige al sujeto pasivo contribuyente, dar una suma cierta de dinero cuando verifica la realización del hecho imponible previsto en la normal legal respectiva.[34]

Oscar Fernández destaca en su análisis la causa jurídica del impuesto citando prestigiosa doctrina nacional y extranjera advirtiendo que la causa del tributo es la circunstancia o el criterio que la ley asume como razón necesaria y suficiente para justificar que de verificarse un determinado presupuesto de hecho deriva la obligación tributaria.[35]

---

32 Vicente O. Díaz. "Criminalización de las infracciones tributarias". Editorial De Palma. Año 1999. Página 41

33 Vicente O. Díaz. "La falsedad del hecho tributario en la dogmática penal" (Ley 23.771). Ediciones Macchi. Año 1992. Página 150.

34 Teresa Gómez, "La relación jurídica tributaria como antecedente del Derecho Penal Tributario", X Jornadas de Penal Tributario AAEF.

35 Oscar Fernández conforme el trabajo ya citado y presentado para las presentes jornadas. Página 2.

Juan Carlos Bonzón Rafart es categórico al afirmar que sin precisar el concepto de hecho imponible no podemos avanzar en ningún análisis ya que ese será el núcleo fáctico en el que podremos asentar luego todos los demás elementos estructurales del delito tributario.[36]

Humberto Bertazza señala que el juez penal no puede limitarse a analizar solo la conducta desplegada, sino que debe abordar los elementos normativos que pertenecen al Derecho Tributario, aunque no juzgue sobre ellos, pero su decisión los abarca por cuanto, da por existentes dichos elementos normativas para arribar a una condena o excluye esta consecuencia en la medida que no los considere alcanzados por la norma tributaria.[37]

José María Sferco ha expresado que el punto de partida importante del delito de evasión es el acaecimiento del hecho imponible como hipótesis condicionante para establecer si hay o no hecho punible. Si el hecho imponible no se verifica en la realidad, no hay obligación tributaria posible, y por lo tanto, no resulta fácticamente viable la comisión del delito.[38]

Graciela N. Manonellas también señala que el hecho imponible es el antecedente para entrar en la ley penal tributaria siendo que el inicio en una causa penal en este fuero se encuentra estrechamente vinculado con la ley de procedimiento tributario. A modo seguido expresa la autora advierte que el sobreseimiento del imputado se dará en el caso de no configurarse el hecho imponible, y por lo tanto, no resultará posible la comisión del delito de evasión. Esto puede suceder en el caso en que no existan suficientes elementos documentales que permitan establecer por ejemplo que el dinero que se recibió de una sociedad del exterior, y que originalmente se presumió que constituía una distribución de dividendos encubierta, eran realidad adelantos para realizar inversiones por cuenta y orden de aquella entidad.[39]

---

36 Juan Carlos Bonzón Rafart conforme el trabajo ya citado y presentado para las presentes jornadas. Página 2.

37 Humberto Bertazza, "El hecho imponible y el hecho punible", X Jornadas de Penal Tributario AAEF. Página 11.

38 José María, Sferco. "Perfiles de derecho penal tributario a partir de sus particularismos (un emblema de derecho penal especial". IX Jornadas de Derecho Penal Tributario, Asociación Argentina de Estudios Fiscales, Octubre 2014. Página 39.

39 Graciela N. Manonellas en el trabajo ya citado y presentado para las presentes jornadas.

Ruth Pereyra Lucena y Manuel F. Tessio en oportunidad de analizar el caso de las cuentas de contribuyentes argentinos en Suiza entienden que se ha producido una ausencia de correlato entre el hecho imponible y el hecho punible. Los autores destacan que el Fisco Nacional se encuentra obligado a revelar en la instancia administrativa la verdad material objetiva y como resultado de ella, sin lugar a dudas, debería derivar la unicidad del hecho imponible/punible.

A modo seguido, entienden que la omisión por parte del Fisco Nacional de acreditar la existencia del hecho imponible además tiene como consecuencia la imposibilidad de determinar la existencia y cuantía de las obligaciones tributarias que acusa como incumplidas y justamente dichas omisiones no se reputan una cuestión menor que deba pasarse por alto debido a la incidencia y el alcance que ésta actividad fiscalizadora de la Administración Fiscal que tiene en las acusaciones efectuadas en la denuncia penal. Por lo tanto, concluyen que la falta de acreditación de la existencia de los hechos imponibles se traduce en la imposibilidad de acreditar materialmente la existencia del delito de evasión tributaria.[40]

Alejandro Catania señala con acierto que la conducta engañosa podrá relacionarse con el aspecto material, el personal, el espacial o el temporal del hecho imponible, o con el aspecto subjetivo, el cuantitativo de la obligación tributaria en tanto y en cuanto resulten ser, por sus características, acciones tendientes a la modificación (disminución, eliminación o postergación) aparente de la obligación tributaria o de su objeto con respecto a un sujeto determinado.[41]

A modo seguido el autor expresa que debe concluirse que resulta ser un presupuesto de este delito (evasión) el nacimiento de la deuda tributaria (objeto de la obligación tributaria vinculado a la relación jurídica entre los sujetos que la componen). O dicho de otro modo, será necesario para que el acto o la omisión engañosa sea considerada el comienzo de ejecución de una evasión, que se haya producido un hecho imponible, y que, como consecuencia de aquél, se haya generado una obligación tributaria.[42]

---

40 Ruth Pereyra Lucena y Manuel F. Tessio en el trabajo ya citado y presentado para las presentes jornadas.

41 Catania, Alejandro. "Régimen Penal Tributario. Estudio sobre la Ley 24.769". Segunda edición actualizada. Editorial del Puerto. Año 2007.Página 73.

De esta manera, la norma penal tributaria es parte de una proposición jurídica completa, dado que presupone como antecedente la existencia de otras normas que estatuyen deberes jurídicos o prestaciones.

Mario Laporta, insiste en la necesidad de abordar el Derecho Penal Tributario como un nuevo sistema, genuino, auténtico y diferente a otros sistemas normativos en el cual la norma jurídica tributaria necesariamente exhibe una estructura binaria: el presupuesto de hecho (hecho imponible) y su consecuencia jurídica necesaria (la obligación de tributar). Es acertado cuando el autor menciona que la realización del hecho imponible es una condición necesaria pero no suficiente para imponer como consecuencia jurídica la obligación de pagar el tributo. Esto se debe, gracias a que el sistema tributario se nutre también de normas que no denotan la estructura binaria (caso + solución) sino que se refieren a otros aspectos que pueden tratar sobre exenciones, beneficios impositivos, exclusiones, entre otras.[43]

Laporta acertadamente expresa que los delitos tributarios tienen la particularidad de expresar un doble juego adscriptivo. Por un lado, se atribuye normativamente la realización de un hecho imponible, y por el otro, la de un hecho punible, con la particularidad que lo primero queda asincrónicamente sumergido en el nirvana de la doctrina penal y esto genera un problema que es imposible de abarcar sin esforzarse por la comprensión de ambas cuestiones.[44]

Alberto Tarsitano, en oportunidad de analizar las clausulas antibuso en el derecho tributario argentino explica que si la elusión "evita" el hecho imponible, no corresponden sanciones de ninguna especie. Si la conducta elusiva constituye un intento de evitarlo, pero en sustancia lo verifica, queda abierta la posibilidades de sanciones contravencionales, porque se ha omitido declarar en forma correcta el impuesto.[45]

---

42 Catania, Alejandro. Ob. Cit.Página 80.

43 Mario H. Laporta. "Delito fiscal. El hecho punible: determinación del comportamiento típico". Editorial Montevideo Buenos Aires. Año 2013. Página 22 y 34.

44 Mario H. Laporta. "Delito fiscal. El hecho punible: determinación del comportamiento típico". Editorial Montevideo Buenos Aires. Año 2013. Página 75.

45 Alberto Tarsitano. "La clausula antiabuso en el derecho tributario argentino. ¿El fin de la elusión? En http://www.albertotarsitano.com.ar/interpretacion/13clausulaantiabuso.pdf

A modo seguido el autor no deja dudas al respecto al afirmar que el análisis debe iniciarse con la afirmación de una idea muy básica: no hay hecho punible si no hay hecho imponible, toda vez que solo puede ser punible el obligado, es decir, aquel deudor de la obligación tributaria que nació como consecuencia de la verificación del hecho imponible. [46]

Marcos Sequeira, a la hora de estudiar los efectos de la cosa juzgada penal en el proceso contencioso administrativo tributario señala los conflictos derivados de la sentencia penal cuando concluye sobre la inexistencia de hechos imponibles tributarios y al respecto señala: "si no hay hechos imponibles, ello significa que no se deben los impuestos. Ergo, sin hecho imponible no puede existir hecho punible, vale decir la evasión del tributo que castiga el régimen penal especial.[47]

Juan J. Cappannari señala que el hecho imponible –como génesis de la obligación tributaria- si bien necesario, no constituye parte, ni es presupuesto suficiente del hecho punible.[48]

Juan Del Rosal había publicitado con suficiente antelación que se requiere conocer constitutivamente en la misma forma el injusto penal y el injusto tributario penal cuando el Derecho Penal acude en apoyo del cumplimiento de lo tributario, por ser esta la única forma que el aparato coactivo penal se enfila con rigorismo científico hacia la finalidad perseguida por el derecho tributario. [49]

---

46 Alberto Tarsitano. "La clausula antiabuso en el derecho tributario argentino. ¿El fin de la elusión? En http://www.albertotarsitano.com.ar/interpretacion/13clausulaantiabuso.pdf

47 Marcos Sequeira. "Efectos de la cosa juzgada penal en el proceso contencioso administrativo tributario".

48 Esteban J. Urresti y Fabiana Comes. "El delito fiscal. Aspectos sustantivos, procesales y constitucionales". Editorial Ad Hoc. Año 2008. Página 438.

49 Juan Del Rosal. "Ideas sobre la aplicación de principios de derecho penal a las cuestiones tributarias". X semana de estudios de Derecho Financiero. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1962 cita en obra de Vicente O. Díaz. "La falsedad del hecho tributario en la dogmática penal" (Ley 23.771). Ediciones Macchi. Año 1992. Página 5.

Fabrizio Lemme afirma que la falta de afinamiento doctrina sobre la disciplina tributaria ha llevado al Derecho Penal Especial a discernir supuestos que no se corresponden con la certeza, marcando un ancho surco de injusticias imposibles de disimular.[50]

A modo de corolario, podemos fácilmente advertir que en forma unánime y pacífica la doctrina especializada entiende que la producción del hecho imponible (tributario) representa un elemento sine qua non para el avance del Derecho Penal Tributario. Por lo tanto, estamos en condiciones de afirmar la plena vigencia del aforismo: "sin hecho imponible no hay hecho punible".

II. D. Jurisprudencia sobre el hecho imponible como antecedente el hecho punible.

Los tribunales de nuestro país han tenido la oportunidad de expedirse sobre la necesidad del acaecimiento del hecho imponible para que se vea configurada la obligación tributaria, y consecuentemente como ello impacta en el catálogo de delitos previstos en la Ley Penal Tributario Nro. 24.769 y sus modificaciones.

Al respecto, en el fallo **"Liberman"** la Sala "B" Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económica ha entendido que se advierte que la constatación del surgimiento de la obligación tributaria de pago, su antecedente, el acaecimiento del hecho imponible, y en consecuencia, la determinación del hecho imponible previsto legislativamente, no sólo constituye parte del examen que los jueces en los penal tributario están habilitados a efectuar, sino que resulta un examen necesario para afirmar o negar la existencia de un hecho delictivo de evasión tributaria.[51]

A modo seguido la CNAPE expresa que "la afirmación que las consideraciones sobre la naturaleza jurídica del hecho imponible y de la existencia de la obligación tributaria son propias y exclusivas del organismo recaudador, en el sentido pretendido por la parte querellante, no resulta más que una aseveración de fundamento parcial, carente de sustente legal alguno, y por el contrario, contraria a las disposiciones legales que rigen en la materia".

50 Fabrizio Lemme "La frode fiscale", Jovene Editore, 1988, Napoli, Italia. Cita en obra de Vicente O. Díaz. "La falsedad del hecho tributario en la dogmática penal" (Ley 23.771). Ediciones Macchi. Año 1992. Página 5.

51 Fallo "Liberman, Samuel s/ infracción ley 24.769", CNAPE, Sala "B", Fecha: 31/08/2006.

Finalmente la CNAPE concluye en forma determinante que "por no haber acaecido el hecho imponible debe concluirse que la obligación tributaria no ha nacido, y por lo tanto, no resulta fácticamente posible en el caso la comisión del delito de evasión tributaria".

La Cámara Nacional Contencioso Administrativo y Federal[52], también ha tenido la oportunidad de detenerse sobre este punto en la causa **"Joyerías Ricciardi SA"** al momento de analizar la producción de un hecho imponible en el impuesto al valor agregado y su impacto en materia sancionatoria (Artículo 46 de la Ley 11.683).

Al respecto el tribunal ha sostenido que "corresponde examinar el momento en que ha de entenderse configurado el hecho imponible, y por consiguiente, el nacimiento de la obligación frente al impuesto al valor agregado, así como el período fiscal al que ha de imputarse la operación en el impuesto a las ganancias. La decisión sobre esta materia repercute directamente tanto en el aspecto resarcitorio de los intereses debidos por el contribuyente, como en el penal por la posible comisión de la infracción".

Finalmente, el tribunal en lo que respecto a la multa impuesta, entiende que "siendo que el sumario se comenzó a instruir cuando aún no se había perfeccionado el hecho imponible sobre el que se funda la sanción, corresponde su revocación".

En el fallo "**Peluso, Luis Alberto s/recurso de casación"** de la Sala III de la Cámara Federal de Casación Penal[53], de las constancias de la causa surge que el juez de primera instancia le ordenó a la AFIP que inicie el procedimiento de determinación de oficio y que de la base de datos de la AFIP no surgía información relativa a las personas denunciadas por el querellante, motivo por el cual se le encomendó a la Dirección de Planificación Penal Tributaria (AFIP-DGI) que comunicara si, por la operatoria descripta, se verificaban los hechos imponibles previstos en las normas vigentes y, en ese caso, identifique al obligado tributario y prosiguiera con la determinación fiscal.

A raíz de la orden judicial, el ente recaudador elaboró un informe en donde consta que no surgen elementos que permitan establecer la existencia de la sociedad de hecho ni los hechos

52 Fallo "Joyería Ricciardi SA". Cam. Nac. Cont. Adm. Fed. Sala IV. Fecha 13/11/2003.

53 "Peluso, Luis Alberto s/recurso de casación", Cámara Federal de Casación Penal, Sala III, sentencia del 30 de agosto de 2013. Registro Nro. 1553/13.

imponibles aludidos ni indicios que permitan cuantificar la presunta evasión tributaria. Del voto del magistrado Mariano Borinsky se desprende que en materia penal tributaria, el hecho imponible antecede al hecho punible de modo que cabe efectuar un doble juicio de legalidad. El primero, para establecer si ocurrió el hecho imponible origen de la obligación de pago del impuesto (arts. 4, 17, 75 inciso 22, Constitución Nacional) y el segundo, para determinar si la obligación de pago omitida encuadra en la forma típica que exige la ley penal tributaria (art. 18, Constitución Nacional). Acá, el objeto procesal remite a una maniobra por parte de una sociedad de hecho denominada "Casino Flotante" consistente en haber ocultado, a lo largo de consecutivos períodos fiscales sumas millonarias de ganancias producidas por la actividad financiera marginal llevada a cabo en esa sede y, por tanto, la marginalidad lleva aparejada la inexistencia de registros, según lo informado por la AFIP. De ello resulta que, en esta investigación, no se realizaron medidas conducentes tendientes a verificar la existencia y cuantía del hecho imponible, no siendo posible descartar la hipótesis delictiva denunciada. El fallo recurrido posee una fundamentación aparente por no tener el estado de certeza negativo que requiere la ley procesal (art. 336, Código Procesal Penal de la Nación) sumado a que no se agotó la producción de prueba necesaria para dictar el sobreseimiento.[54]

En materia de jurisprudencia comparada, Dino Jarach revela que es perfectamente lógica la afirmación tradicional de la jurisprudencia norteamericana: si el presupuesto de hecho del impuesto no se configura dogmáticamente de manera que comprenda también el hecho concreto que las partes realizan, no hay razón que para éste sea comprendido en el presupuesto legal de la obligación impositiva. El autor destaca el fallo de la Corte de Estados Unidos "Gregory v. Helvering"[55] por el cual se reafirma que la intención de evadir al impuesto no es suficiente para someter al impuesto un hecho que por sí mismo no fuese imponible.[56]

El objetivo del presente relato no pretende agotar el repertorio de jurisprudencia, sino simplemente advertir la existencia de precedentes que emanan de diferentes tribunales en los

54 Comentario de Susana A. Accorinti Jurisprudencia Tributaria y Previsional en la web Cronista.com fecha 14/04/2014.

55 293 US 465, 79 L. Ed., 55 S. Ct. 266 (1935).

56 Dino Jarach, "El hecho imponible: teoría general del derecho tributario sustantivo", Tercera Edición. Editorial Abeledo Perrot. Página 146.

fueros penal económico y tributario (Cámara de Casación Penal, Cámara de Apelaciones en lo Penal Económico y Cámara en lo Contencioso Administrativo y Tributario). Ello definitivamente evidencia la interdisciplinariedad de la cuestión. Hasta aquí, un breve repaso a las consideraciones de la doctrina y la jurisprudencia respecto a la relación jurídica tributaria como antecedente del hecho punible.

II. E. Puntos de contacto y desencuentros entre la dogmática tributaria y penal.

El derecho tributario sustantivo y el derecho penal presentan variadas similitudes. Se tratan de ramas del Derecho de orden público que contienen normas prescriptivas dirigidas a sus ciudadanos, como también forman parte de un fondo jurídico común siempre con basamentos en las directivas de la Constitución Nacional. El punto de contacto por excelencia, es que ambas ramas están regidas por el principio de legalidad o reserva de ley, en virtud del cual queda excluida la analogía de la interpretación de las normas. También en ambas ramas se aplican teorías para la resolución de casos.

Teresa Gómez señala que el Derecho Penal Tributario aplica la punición a aquel, o a aquellos, realizadores del hecho imponible que con ardid y/o engaño evaden el pago de la obligación jurídica tributaria. Justo es reconocer que estos dos derechos, más que armonizados están "hermanados".

Enrique Aftalión expresa que con respecto a las relaciones entre el derecho tributario con el derecho penal, los aspectos más relevantes corresponden ser enfocados, no con el conflicto de normas, sino con la recepción de principios generales consagrados y que proviene de estimables conceptuaciones axiológicas. Así, por ejemplo, el de "nullum crimen", el de irretroactividad, el de aplicación de la ley más benigna, el de que no hay pena sin culpa, etcétera. El derecho tributario incorpora principios equivalentes, en razón de que el impuesto es una carga y fundado en una evolución histórica que llevó al establecimiento del llamado Estado Constitucional con su correspondiente división de poderes y así sostiene el de "nullum tributum sine lege" que a la vez consagra una garantía para el patrimonio y para las personas; el principio de la irretroactividad de la ley exige la norma que dispone, con ese efecto, una sanción penal tributaria.[57]

57 Enrique R. Aftalión. "Tratado de Derecho Penal Especial". Editorial Fedye. Página 82. Año 1969.

En alusión al Derecho Tributario y al Derecho Penal, **Mario Laporta** entiende que estas dos únicas ramas son las únicas que participan de la estructura con pretensión directiva de sus normas, y matizaciones aparte, si bien difieren en lo que atañe a sus límites dogmáticos, dan con un nuevo punto de encuentro en el Derecho Penal Tributario, donde ya comienzan a tener que compartir (y aprender a convivir hermenéuticamente), además de la estructura de sus normas, el significado de sus palabras.[58]

Por su parte, **Daniel Barbato** aprecia que los institutos de hecho imponible y de hecho punible, tienen mayores afinidades que desapegos al participar ambos en la estructura de la norma tributaria. A modo seguido, explica que esta característica no resulta casual ya que ambas figuras forman parte del "fondo jurídico común" del ordenamiento normativo y por el otro que están regidos por el principio de legalidad.[59]

En cuanto a los desencuentros de la materia tributaria y la penal, cabe destacar que el conflicto de normas es un problema que existe en todo el derecho. En el tributario abundan las normas técnicas, expresas o implícitas, y éstas adquieren obligatoriedad desde que se incorporan al contenido de la relación jurídica tributaria. Si la ley adopta como punto de partida el balance comercial del contribuyente para confeccionar el balance impositivo (declaración jurada), es presupuesto fundamental que aquél que se ha realizado de acuerdo con las normas técnicas contables y, en caso contrario, podrá ser impugnado o rectificado por la autoridad fiscal.[60]

Recordemos que el legislador penal buscar evitar acciones (delinquir), el legislador tributario impone realizarlas (tributar). Va de suyo que debido a la amplitud casuística de la materia penal tributaria los particularismos negativos (desencuentros) son vastos y se podrán identificar tanto en aspectos de derecho sustantivo como en la faz procesal. A modo seguido, repasaremos estas fricciones en los diferentes aspectos del hecho imponible y su gravitación en el hecho punible.

---

58 Mario H. Laporta. "Delito fiscal. El hecho punible: determinación del comportamiento típico". Editorial Montevideo Buenos Aires. Año 2013. Página 16.

59 Daniel Barbato, "La presencia de dos institutos de derecho público en la estructura de la norma tributaria. Un ligamen con más cercanías que desencuentros". Trabajo presentado para las X Jornadas de Derecho Penal Tributario de la AAEF.

60 Enrique R. Aftalión. "Tratado de Derecho Penal Especial". Editorial Fedye. Página 45. Año 1969.

II. F. LOS DIFERENTES ASPECTOS DEL HECHO IMPONIBLE Y SU GRAVITACIÓN EN EL HECHO PUNIBLE

II. F. A. ASPECTO SUBJETIVO DEL HECHO IMPONIBLE Y SU GRAVITACIÓN EN EL HECHO PUNIBLE.

La importancia en detenernos en el aspecto subjetivo del hecho imponible y su gravitación en el hecho punible tiene una repercusión trascendental puesto que ello determinará los sujetos que a posteriori de la generación de la obligación tributaria podrán ser llevados al fuero penal económico/tributario como posibles autores del catálogo de delitos previstos por la Ley Nro. 24.769.

Un aspecto que ya ha sido advertido hace décadas por los especialistas de la materia, reposa en la **transformación que se produce de un sujeto pasivo tributario hacia un sujeto activo penal**. Tal como lo señala José María Sferco, el incumplimiento de los deberes jurídico-tributarios (materiales y formales) convierte a los sujetos obligados en transgresores del ordenamiento, y a partir de ello, se origina un factor de imputación penal delictual o infraccional, según la clase y entidad de la transgresión y el grado de la penalidad prevista. De este modo "de sujeto pasivo tributario muta en sujeta activo penal, en tanto que el Estado devendría la victima de la relación"[61]

Actualmente, la tesis de que los delitos tributarios son delitos especiales es la que prima hoy en día[62]. La Ley Penal Tributaria Nro. 24.769 introduce el concepto de "obligado". Por lo tanto, en principio, no cualquier persona que quiera evadir tributos puede hacerlo.

Así entonces, es necesaria la remisión al Capítulo II de la Ley 11.683 que determina a los "sujetes de los deberes impositivos" estableciendo a los responsables por deuda propia (artículo 5), a los responsables por deuda ajena (artículo 6 y 7), a los responsables en forma personal y solidaria con los deudores (artículo 8), a los responsables por los subordinados (artículo 9) y a la responsabilidad del consumidor final (artículo 10).

61 José María Sferco, "Perfiles de derecho penal tributario a partir de sus particularismos (un emblema de derecho penal especial)". Trabajo presentado en las IX Jornadas de Derecho Penal Tributario de la AAEF Año 2014. Página 10.

62 Carolina L. I. Robiglio. "La autoría en los delitos tributarios". Editorial Ad-Hoc. Año 2004. Página 79.

Quisiéramos destacar el acierto del legislador en la redacción normativa del artículo 5 de la Ley 11.683 en el momento previo a enumerar a los responsables por deuda propia no deja de advertir que serán contribuyentes "en tanto se verifique a su respecto el hecho imponible que les atribuyen las respectivas leyes tributarias". Es decir, que sin hecho imponible no hay obligado tributario. Correlativamente, sin obligado tributario no podría verificarse el autor penal.

Los especialistas en Derecho Penal Tributario, definitivamente nos encontramos frente al desafío de compatibilizar en materia de autoría las disposiciones del ordenamiento tributario con el penal pues la Ley 11.683 establece como sujetos tributarios a las personas jurídicas y a determinados patrimonios de afectación específica, como ser por ejemplo las UTE que constituyen responsables tributarios aún sin contar con personalidad jurídica en el ordenamiento de derecho común.

Como expresa **Robiglio**, la "segmentación, división o reparto de las tareas dificulta la posibilidad de individualización de los ejecutores de ilícitos cometidos en la empresa, pero además es frecuente –y en ocasiones necesaria, cuando la magnitud del negocio es importante-, la delegación de funciones, que desde el punto de vista del negocio optimiza su funcionamiento, para a la vez contribuye a diluir la responsabilidad de los directivos por eventuales ilícitos, por lo que no debe tolerarse la posibilidad de una falta de vigilancia respecto de los subordinados".[63]

Teresa Gómez destaca que se inclina en materia de autoría y participación criminal por la teoría de dominio del hecho y que a diferencia de lo que ocurre en el Derecho Tributario Sustantivo, en el Derecho Penal Tributario en materia de autoría del delito de evasión tributaria no considera que existe, en el ámbito punitivo, un "numerus clausus". Pues, acompañan al sujeto activo del delito aquellos que, por aplicación de los artículos 45 y 46 del Código Penal, hayan participado del mismo (coautores, instigadores, cómplices primarios, secundarios).[64]

José Luis Agüero Iturbe se detiene en analizar las particularidades en materia de autoría que surgen de la Ley Penal Tributaria. El autor concluye que las reglas generales que rigen la autoría

63 Carolina L. I. Robiglio. "La autoría en los delitos tributarios". Editorial Ad-Hoc. Año 2004. Página 317.

64 Conforme trabajo ya citado y presentado para las presentes jornadas.

en materia penal se aplican a los delitos tributarios, debiéndose diferenciar si se están ante un tipo de delicta comunia o propia. El autor destaca que es necesario diferenciar si "el obligado" resulta ser una persona física o jurídica. En el primer caso la cualidad de autor no serán predicable respecto de quien realice un aporte sin ser "el obligado" pudiendo ser penado como partícipe del ilícito siempre y cuando el autor cualificado concrete un injusto; de lo contrario la participación en una acción atípica deviene la participación en impune. De ello se sigue o bien un vacío de punibilidad o bien una delimitación político criminal sobre el alcance de la punición –según se sostenga- relacionado con la no punición del extraneus que desarrolla conductas como intraneus pero que no posee las cualidades de éste.

En caso de estar ante un sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria individualizado como persona jurídica, conforme a la regla del actuar en lugar de otro incluida en el artículo 14 de la LPT se considerará que los miembros allí individualizados revisten la calidad de "el obligado" no pudiéndose ampliar la nómina a quienes no se encuentran incluido en ella pero siendo posible la concurrencia como partícipe siempre que el domino del hecho recaiga sobre alguno de los nominados. La lista de mencionados por el legislador no puede ampliarse vía interpretación por cuanto la regla del actuar en lugar de otro requiere para aplicarse a la autoría una indiscutible base legal.[65]

Vicente O. Díaz señala que es necesario distinguir entre sujetos intraneus y extraneus al hecho delictivo, de tal manera que queda excluido de la posibilidad de ser autor del delito cualquier extraneus a la relación jurídica tributaria en cuanto no le incumbe el deber extrapenal de pagar tributos propios.[66]

II.F.B. ASPECTO OBJETIVO DEL HECHO IMPONIBLE Y SU GRAVITACIÓN EN EL HECHO PUNIBLE.

Se dice que el aspecto objetivo del hecho imponible es en sí mismo el propio hecho imponible. Conforme señala Teresa Gómez con citado a autores españoles éste sería el "negocio configurado". Definitivamente se trata del aspecto más puro del hecho imponible que no es otra cosa que el hecho de sustancia económica.

65 José Luis Agüero Iturbe conforme trabajo ya citado y presentado en las presentes jornadas.

66 Vicente O. Díaz. "Criminalización de las infracciones tributarias". Editorial De Palma. Año 1999. Página 51.

Va de suyo que para tener por configurado este aspecto del hecho imponible el principio de capacidad contributiva juega un papel trascendental. Pues tal como nos enseña Oscar Fernández de la lectura de la obra de Dino Jarach, la capacidad contributiva constituye lo que se podría titular la causa jurídica del impuesto.

Germán Ruetti, en oportunidad de analizar el impuesto sobre los ingresos brutos advierte que este aspecto constituye un importante foco de controversias con autoridades fiscales provinciales que pretenden contabilizar en la base imponible diversos conceptos que no la reflejan, por ser ajenas al hecho imponible. Por citar ejemplos existentes en la justicia, tenemos ajustes practicados por los fiscos locales por "diferencias de cambio" (que no retribuyen una actividad); o ajustes por incorporación a la base imponible de los impuestos percibidos por el contribuyente en su carácter de agente de percepción, etc.[67]

II. F. C. ASPECTO TERRITORIAL DEL HECHO IMPONIBLE Y SU GRAVITACIÓN EN EL HECHO PUNIBLE.

Respecto al ámbito territorial o espacial del hecho imponible se presenta la necesidad de estudiar dónde la ley tiene fuerza coactiva, es decir, en qué territorio pueden hacerse valer sus efectos, y por lo tanto, se nos presenta el problema de analizar en qué territorio se deben dar las situaciones personales y los hechos que constituyen el presupuesto fáctico de la norma jurídica.

En el año 2011 la Ley 24.769 ha sido reformada por la Ley 26.735, la cual introdujo importantes cambios en el régimen penal tributario, siendo uno de sus aspectos más salientes la ampliación de la protección jurídico penal de las haciendas provinciales y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

Como señala **Germán Ruetti**, ahora el tipo penal de evasión tributaria debe confrontarse con los hechos imponibles locales, especiales y complejos por la multiplicidad de jurisdicciones[68] a partir de la idea de desgajar, por un lado, la realización material de la obligación, respecto de sus efectos y hasta la extensión del hecho en lo espacial, donde en casa caso podrá pasar por

67 Germán Ruetti. "El impuesto sobre los ingresos brutos como norma jurídica extrapenal en el delito de evasión tributaria". Trabajo presentado en las VII Jornadas de Derecho Penal Tributario.

68 A razón de los tributos que surgen de los 24 Códigos Fiscales.

distintos entes territoriales con potestades autónomas o no sobre esos hechos o sobre sus parámetros de medición de la riqueza gravada.[69]

En materia de tributos provinciales, se destaca por sobretodos el **impuesto sobre los ingresos** brutos, tributo al cual se adiciona un conflicto propio de su distribución o coordinación horizontal de la base imponible entre todas las jurisdicciones donde el contribuyente tenga actividad.

Es por ello que para los contribuyentes que ejerzan actividad en más de una jurisdicción deberán someterse a las reglas de distribución de base imponible previstas en el Convenio Multilateral. En tal caso se nos presenta el siguiente interrogante con respecto al monto mínimo: ¿se cuenta por cada jurisdicción sin consideración de ninguna otra, o deben sumarse todas de modo que si el ajuste fiscal en varias de ellas es menos pero en conjunto superan el monto penal, habrá configuración del tipo?

En el **impuesto de sellos**, también se puede presentar problemas relacionados con el aspecto territorial del hecho imponible. Esto se configura cuando se celebran contratos que tienen efectos en más de una jurisdicción, pues en muy común que un instrumento se celebre en una jurisdicción pero su contenido se refiera a bienes situados en otras jurisdicciones.

De esta manera, los contribuyentes pueden verse sometidos a situaciones de doble imposición por un único hecho imponible. Algunas jurisdicciones prevén cláusulas que mitigan el problema de la doble imposición en el impuesto de sellos como ser la Ciudad Autónoma de Buenos Aires o la Provincia de Buenos Aires.

Correlativamente, este problema se traslada al ámbito del Derecho Penal Tributario pues en estos casos: ¿Cúal es la jurisdicción que puede formular la denuncia penal por una evasión de impuesto de sellos? ¿La jurisdicción en donde se ha celebrado el instrumento o la jurisdicción en donde se encuentran situados los bienes objeto del instrumento?.

Teresa Gómez, concluye que el Derecho Penal Tributario que en nuestro país es un derecho penal de "actos" y no de "autores", no podrá extender su poder punitivo a "actos" realizados en extraña jurisdicción. El juez penal argentino tiene que aplicar el Código Penal argentino. El

69 Germán Ruetti. "Aplicación del régimen penal tributario como norma jurídica extrapenal en el delito de evasión tributaria". VII Jornadas de Derecho Penal Tributario AAEF. Página 2.

"ius puniendi" del Estado Argentino se aplica en el territorio soberano argentino acorde el principio de territorialidad.

II. F. D. DASPECTO TEMPORAL DEL HECHO IMPONIBLE Y SU GRAVITACIÓN EN EL HECHO PUNIBLE.

Conforme el artículo 1 de la Ley Penal Tributaria, el delito de evasión requiere que el monto mínimo evadido se contabilice siempre por cada ejercicio anual, aun cuando se tratare de un tributo instantáneo o de período fiscal inferior a un año.

Ahora bien, esta ficción creada por la LPT se deberá compatibilizar con los diferentes impuestos nacionales y provinciales de nuestra República Argentina. Por un lado, nos encontramos con el impuesto a las ganancias es un impuesto de ejercicio anual, el impuesto al valor agregado es un impuesto mensual, el impuesto sobre los ingresos brutos es mensual, el impuesto de sellos es de carácter instantáneo.

Con respecto al **aspecto temporal del hecho imponible**, y su repercusión en la esfera penal, cabe destacar que el legislador ha dado primacía a la estructura del tipo penal computando directamente el período anual, lo que por supuesto ha generado debates en función de otorgar respuestas relacionadas con la consumación. Y consecuentemente, esto conlleva analizar todos los diferentes aspectos del delito como ser el iter criminis, las vías comisivas, el plazo de prescripción, entre otros.

Resulta de trascendencia vital establecer el momento de consumación del delito ya que esta actúa ex ante como el terreno sobre el cual se edifican los actos de concepción (decisión, preparación, comienzo de ejecución y agravio al bien jurídico) y ex post determinando el comienzo del plazo de prescripción penal.

Teresa Gómez, acertadamente se detiene a analizar la retroactividad de las normas en el tiempo y su influencia en los ámbitos tributarios y penal tributario. La autora concluye que en el Derecho Tributario Sustantivo la CSJN no ve como cuestión constitucional el dictado de leyes que legislen cuestiones anteriores al perfeccionamiento del hecho imponible, pues nadie tiene derechos adquiridas al mantenimiento de la legislación. A contrario sensu, el Derecho Penal garantiza la irretroactividad de la norma penal, salvo que la misma beneficie al reo. Por ende, el Derecho Penal Tributario debe ceñirse a esta última característica.

II. F. E. ASPECTO CUANTITATIVO DEL HECHO IMPONIBLE (base imponible y alícuota)

Resulta imprescindible señalar que tanto el Derecho Tributario y de Derecho Penal Tributario se encuentran atravesados por hechos de sustancia económica cuantificables numéricamente. Pues, es sabido que para la determinación de la cuantía de la obligación tributaria, los contribuyentes se nutren de información contable (balance, asientos y registros contable, etc.) para luego confeccionar y liquidar declaraciones juradas impositivas.

Por ejemplo, la ley del impuesto a las ganancias ("LIG") establece que serán ganancias de tercera categoría[70] las obtenidas por los responsables incluidos en el artículo 69. Este último artículo, menciona a los contribuyentes conocidos como "sujetos-empresa"[71] estableciendo que por sus ganancias netas imponibles quedarán sujetos a una tasa del 35%.

Adicionalmente, conforme lo establece el decreto reglamentario de la LIG[72], los sujetos que lleven un sistema contable que les permita confeccionar balances en forma comercial, determinan la ganancia neta de la siguiente forma: Al resultado neto del ejercicio comercial suman los montos computados en la contabilidad cuya deducción no admite la ley y restan las ganancias no alcanzadas por el impuesto. Del mismo modo proceden con los importes no contabilizados que la ley considera computables a efectos de la determinación del tributo." [73]

Gustavo Diez se refiere al respecto: "Es decir que los contribuyentes que llevan libros contables deben partir del resultado contable y a ese resultado deben realizarle los ajustes necesarios, a través del mecanismo conocido como columna I (-) y columna II (+), para llegar al resultado impositivo o base imponible." [74]

---

70 Artículo 49, inciso a) de la LIG.

71 No se trata simplemente de "personas jurídicas" sino de "sujetos-empresa", concepto que abarca también a sujetos del impuesto como los Fideicomisos, las UTE, etc.

72 Artículo 68 y 69 del DRLIG.

73 El artículo 69 del DRLIG también prevé el cómputo del ajuste por inflación impositivo, cuestión que no abordaremos en este trabajo en razón de brevedad.

74 Diez, Gustavo. "*Impuesto a las ganancias*". La Ley. Tercera edición actualizada. Año 2007. Página 409.

Sentado ello, podemos afirmar que el Resultado Contable que arroje Estado de Resultados será el punto de partida para realizar los "ajustes impositivos". Los "ajustes impositivos" se originan en la diferencia en los criterios de valuación entre las normas contables y las normas impositivas[75]. Dichos ajustes podrán incrementar o disminuir el resultado impositivo al cual se le aplicará una alícuota (35%) obteniendo así un impuesto determinado a pagar.[76]

Conforme a la actual técnica de liquidación del IG para "sujetos empresa", el ardid técnico-defraudatorio podría dirigirse sobre la materia contable y/o impositiva. La materia contable se entrelaza con la materia impositiva resultando, ambos conceptos, inescindibles para el estudio de la figura de evasión.

Teresa Gómez, con acierto destaca que la obligación de dar suma cierta de dinero será igual en la esfera de Derecho Tributario que en la esfera del Derecho Penal. Ahora bien, el monto o la cuantía a pagar en el Derecho Tributario puede ser distinto que en el Derecho Penal. Pues, la autora advierte la necesidad de "desgajar" la cuota tributaria adeudada de la porción que derive de comportamientos no dolosos. Ello deviene ya que en la práctica puede darse con relativa frecuencia determinaciones de oficio que están generadas en discrepancias técnicas, por ejemplo, sobre criterios de imputación de ingresos o gastos, en los que nada se oculta ni se engaña y que, por ello, no deben derivar en consecuencias penales.

II. F. F. El hecho imponible en el iter criminis Penal Tributario. Consideraciones Generales de Consumación y tentativa. Análisis de cada impuesto en particular.

A modo seguido, intentaremos dar explicación a los diferentes momentos en el *iter criminis* penal tributario y qué influencia tiene el hecho imponible en el mismo. Se aclara que a los efectos del presente trabajo, por cuestiones de brevedad, centraremos la atención en el delito de evasión fiscal como el tipo penal con mayor gravitación en el catálogo de delitos de la Ley Penal Tributaria.

75 Por ejemplo, la forma en la cómputo de las amortizaciones, etc.

76 En el presente trabajo, por cuestiones de practicidad, no se toman en cuenta la incidencia de retenciones, percepciones o pagos cuenta.

Si hablamos de relación jurídica tributaria, debemos remitirnos al hecho imponible y su consecuente: la obligación tributaria. Perfectamente, se puede trazar un paralelo cronológico entre lo que sucede en la materia tributaria (y contable) con el *iter criminis* penal tributario.

Ahora bien, volvemos a resaltar los interrogantes que pueden surgir en este proceso: ¿Es admisible la tentativa de evasión fiscal? En caso afirmativo, ¿Cuáles son los actos que desencadenan el comienzo de ejecución? ¿Es necesaria la realización del hecho imponible para la procedencia de la tentativa? ¿Cuál es el momento de consumación, y por lo tanto, el comienzo de la prescripción penal? ¿Es lo mismo hablar de la tentativa en el impuesto a las ganancias que la tentativa en el impuesto al valor agregado? ¿Podría haber diferentes soluciones desde la óptica de cada impuesto en particular?

Al respecto, entendemos que se pueden realizar consideraciones generales respecto a los modos de ejecución imperfecta del delito de evasión y el momento consumativo. No obstante, debido a la amplitud casuística de la materia penal tributaria, siempre será necesario analizar cada impuesto en particular.

III. A. Consumación: consideraciones generales.

La Ley Penal Tributaria Nro. 24.769 en sus artículos 1 y 2 (evasión fiscal simple y agravada) no realiza precisiones sobre el momento consumativo del delito[77]. Es por ello que, impera la necesidad de remitirnos a la materia extrapenal, particularmente, a nociones de derecho tributario y administrativo a los efectos de establecer el vencimiento del plazo de vencimiento de una declaración jurada impositiva. De esta manera, el tipo penal se complementa con las disposiciones de la Ley 11.683 -Procedimiento Fiscal- como también con las reglas que establecen cada impuesto en particular.

Ahora bien, la jurisprudencia y la doctrina han tenido la oportunidad de profundizar al respecto. La postura mayoritaria respecto al momento consumativo es la del vencimiento del plazo para presentar la declaración jurada. Hay otras posturas minoritarias que entienden que el delito se consuma cuando la AFIP verifica la materia imponible, o que la consumación de

77 ARTICULO 1º — Será reprimido con prisión de dos (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 tratare de un tributo instantáneo o de período fiscal inferior a un (1) año.

produce antes del plazo del vencimiento en caso de presentación de la declaración jurada con falsedades en la materia imponible[78].

Teresa Gómez, señala que con la presentación de la declaración jurada engañosa y ardidosa podría a prima facie, calificarse de consumación.

Marta Nercellas, por su parte, entiende que el delito de evasión fiscal se consuma cuando vence la obligación de realizar el pago conforme el cronograma fijado por la AFIP.[79]

Juan Carlos Bonzón Rafart, sostiene que el delito de evasión fiscal se consuma cuando se presenta la declaración jurada inexacta (aun cuando esta presentación se realice antes del cronograma de vencimientos establecido por la autoridad fiscal).[80]

José Luis Severin, concluye que quien tiene el deber de juzgar la conducta no debería valorar si son relevantes para la consumación del delito de evasión las acciones que el contribuyente llevó a cabo con posterioridad al vencimiento de la obligación so pena de ilegalmente extender las fronteras de punición y de caer en el absurdo de generar un reproche penal respecto de aquel que intentó ocultar su propia conducta.[81]

Pablo Yebra, coincide con la doctrina que profesa que el delito de evasión se consuma con la presentación de la declaración jurada engañosa o el vencimiento de la obligación de hacerlo. Lo acontecido antes de ese momento, son actos preparativos del delito de evasión aunque (como dicen Haddad y Nercellas) pueden constituir el inicio de otro delito, pero que quedarían, en principio, fuera del régimen penal tributario.[82]

La importancia en definir el momento consumativo radica porque este es el límite: *ex ante* para definir el comienzo de ejecución del delito y *ex post* para determinar la prescripción penal.

---

78 Esta posición es la que prima en la Sala "A" de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico.

79 Marta Nercellas, en el trabajo ya citado y presentado en las presentes jornadas. Página 12.

80 Juan Carlos Bonzón Rafart, en el trabajo ya citado y presentado en las presentes jornadas. Página 4.

81 José Luis Severin en el trabajo ya citado y presentado en las presentes jornadas. Página 12.

82 Pablo Yebra en el trabajo ya citado y presentado en las presentes jornadas. Página 28.

En cuanto a la relación entre el hecho imponible tributario y la consumación penal podemos advertir que en la mayoría de los impuestos generalmente la producción del hecho imponible se realiza con anterioridad del momento consumativo penal. No descartamos que exista la hipótesis de algún impuesto en el cual se perfeccione el hecho imponible y el momento consumativo en forma yuxtapuesta.

III. B. Tentativa: consideraciones generales.

La tentativa de evasión, actualmente, no se encuentra tipificada penalmente en la LPT como delito incompleto o tipo independiente. No obstante, cabe traer a colación el artículo 1 de la anterior Ley Penal Tributaria, pues, hay quienes sostienen que en la Ley 23.771[83] se preveían actos de tentativa de evasión tributaria (y no, actos meramente preparatorios)[84]. Ahora bien, la nueva LPT no estableció una norma similar a la del artículo 1 de la Ley 23.771, sino que directamente se establecieron dos hipótesis de evasión (simple y agravada).

En cuanto a los debates parlamentarios de la LPT, la Cámara de Senadores en oportunidad de tratar el proyecto de la primera ley penal tributaria (Ley 20.658 del año 1974) estableció que: "*en este proyecto se ha optado por reprimir la* ***tentativa de evasión*** *o la evasión de los impuestos a cargo de la DGI*".[85] (el resaltado es nuestro).

En resumen, la letra del LPT vigente no aporta mayores precisiones sobre los modos de ejecución imperfecta del delito de evasión fiscal por lo que los interpretes de esta materia, a nivel legislativo, se encuentra ante el dilema de recurrir al Código Penal (o no). Es decir, ¿son aplicables las disposiciones generales del Código Penal -Artículo 42- en materia de tentativa?

83 El Artículo 1 de la Ley 23.771 prescribía: "*Será reprimido de un mes a tres años el responsable por deuda propia o ajena que mediante doble contabilidad, o declaraciones, liquidaciones, registraciones contables o balances engañosos o falsos, o la no emisión de facturas o documentos equivalentes cuando hubiere obligación de hacerlo, o efectuando facturaciones o valuaciones en exceso o en defecto, o valiéndose de cualquier otro ardid o engaño, ocultare, modificare, disimulare o no revelare la real situación económica o patrimonial, con el objeto de dificultar o impedir la fiscalización o la percepción de tributos, siempre que pueda importar un perjuicio patrimonial al fisco, cuando el hecho no importe un delito más severamente penado*".

84 García Berro, Diego. "*La tentativa de evasión tributaria*". El Derecho: suplemento de Derecho Penal y Política Criminal. Fecha: 06/10/2000.

85 Diario Sesiones, 22 y 23 de Noviembre de 1973, p. 2365. Reunión Nro. 45, 14 sesión de prórroga.

¿O el Derecho Penal Tributario como derecho penal especial, contiene reglas que le son propias en virtud del artículo 4 del Código Penal y por lo tanto las remisiones son restrictivas?

Va de suyo que al respecto existen diferentes posiciones. En Argentina, la **doctrina mayoritaria** se inclina a favor de la posibilidad de la comisión en grado de tentativa del delito de evasión[86]. No obstante, resulta interesante que aún quienes aceptan la tentativa lo hacen a través de diversos argumentos y construcciones dogmáticas. Pues hay autores que admiten la tentativa interpretando al delito de evasión fiscal como una figura de omisión propia en la cual los montos mínimos constituyen condiciones objetivas de punibildad[87], mientras que otros autores también la aceptan, pero entendiendo a la evasión fiscal como un delito de resultado lesivo constituyendo los montos mínimos elementos del tipo penal abarcados por el dolo del autor[88].

Teresa Gómez, se encuentra orientada a pensar que todas las acciones realizadas por el contribuyente, anteriores al vencimiento del impuesto (en el caso del impuesto a las ganancias al 31/12/2015) sólo serían actos preparatorios. A modo seguido la autora explica que existe un línea gris que separa a los actos preparatorios de los actos ejecutivos, y esa línea puede, sinceramente, estar dado por el cierre del ejercicio y sus correspondientes registraciones contables. La opinión de la autora se basa en el respaldo que significan los asientos contables en los respectivos libros. Todas las registraciones anteriores al efectivo vencimiento (impuesto a las ganancias al 31/12/2015) pueden ser revertidas por la conducta del contribuyente, que es, al fin y al cabo, quién efectivamente las conoce.[89]

---

86 A favor: Catania, García Berro, Spolansky, Borinsky, Lopéz Biscayart, Galván Greenway, Turano, Fridenberg, García Vizcaíno, Nercellas, entre otros.

87 Catania, Alejandro. "*Régimen Penal Tributario. Estudio sobre la Ley 24.769*". Segunda edición actualizada. Editorial del Puerto. Año 2007.

88 García Berro, Diego. "*La naturaleza jurídica de los montos de la Ley 24.769*". Editorial Rubinzal – Culzoni. 1era edición, Año 2005. Mieres y Crede "*Tentativa de evasión fiscal*" en la obra de Alejandro C. Altamirano y Ramiro M. Rubinska (coordinadores). "*Derecho Penal Tributario*". Editorial Marcial Pons. Año 2008.

89 Teresa Gómez conforme trabajo ya citado y presentado en las presentes jornadas.

Marta Nercellas, señala que la tentativa de evasión fiscal es admisible pero con las siguientes advertencias: las falsedades documentales, la omisión de emitir la factura (independientemente de la infracción que en sí misma constituyen), las inexactitudes en los balances, los contratos simulados o con claúsulas que no se corresponden con la realidad, no son actos de tentativa de evasión; recién cuando se presenta ante el organismo recaudador la DDJJ dando cuenta de operaciones inexistentes, o modificándolas en forma que pueda tener consecuencias para deprimir el importe a pagar, comienza el camino de la evasión tributaria. Los quehaceres que no se exteriorizan ante el ente recaudador pueden ser actos preparatorios (penalmente neutros), pero consumada la evasión servirán de prueba de la misma, o integrarán los intentos de ocultarla, pero en ningún caso integran la cadena de actividades penalmente relevantes en el quehacer evasor. Es decir, si no se presenta declaración jurada no hay comienzo de ejecución[90].

Juan Carlos Bonzón Rafart destaca que si bien resulta un tema controvertido, personalmente se inclina por la afirmativa de la comisión en grado de tentativa al considerar que el ardid idóneo requerida para la existencia del delito puede ser planificado y preparado en el iter criminis. El problema difícil de dilucidar, es el límite entre actos preparatorios y ejecutorios.

Diego García Berro explica que "*quien despliega una maniobra engañosa o ardidosa mediante la cual oculta, modifica, disimula o no revela la real situación económica o patrimonial, con el objeto de dificultar o impedir la fiscalización o la percepción de tributos, y de la cual se puede derivar un perjuicio patrimonial al fisco, ya inició los actos tendientes a lograr la finalidad de evadir; aquellos actos implican un inequívoco peligro inmediato para el bien jurídico protegido; se trata de actos que ingresaron en el círculo de acción expresado por el verbo principal del tipo de resultado y pertenecen al contexto de aquella acción (evadiere), pues la evasión no se integra únicamente con el no pago del tributo, sino con el no pago como consecuencia de las maniobras ardidosas señaladas, y finalmente, los actos examinados implican el comienzo de realización del plan de evasión del autor*".[91]

Alejandro Catania, entiende a la tentativa de evasión fiscal como un "hecho indiscutible". El autor menciona que "*para la afirmación de la existencia de la tentativa de un delito se requiere, por una parte, la existencia de una decisión de cometer un delito, y por otra, un comportamiento que represente el*

90 Marta Nercellas, en el trabajo ya citado y presentado en las presentes jornadas. Página 12.

91 García Berro. "*La tentativa de evasión tributaria*". E.D. Suplemento de Derecho Penal y Política Criminal, 06/10/2000.

comienzo de ejecución del hecho".[92] No obstante, el autor se ocupa de enfatizar que **sin el acaecimiento del hecho imponible, no es posible que se produzca el comienza de ejecución del delito**. Pues entiende que los actos y omisiones engañosas producidas con anterioridad al acaecimiento de un hecho imponible durante un ejercicio fiscal contemplado para la liquidación del impuesto de que se trate no podrán ser, en ningún caso, el comienzo de ejecución de ese delito, y en consecuencia, deberán ser valorados como simples actos preparatorios.[93]

De esta manera, si una persona se dedicase a la creación de múltiples facturas falsas que planea utilizar durante el año siguiente para detraer una parte de la base imponible del impuesto a las ganancias, aquello debe considerarse como un acto preparatorio y nunca como el comienzo de ejecución de la evasión de aquel impuesto.

Cabe destacar que en la vereda opuesta, también podemos encontrar la opinión de quienes entienden por configurado el comienzo de ejecución del delito aún sin haber mediado el acaecimiento del hecho imponible. Al respecto, Juan P. Fridenberg, en oportunidad de analizar casos de cómputos de quebrantos impositivos improcedentes, ha sostenido que el cómputo fraudulento a los fines de su compensación en posterior/es ejercicio/s fiscales, tenemos un comienzo de ejecución que, en caso de ser detectados y ajustados por la Agencia Fiscal antes de su cómputo final a los fines de la evasión del pago del impuesto a las ganancias, permite tener por configurada la tentativa del delito de evasión impositiva, conforme a los dispuesto por el artículo 42 del Código Penal.[94]

Mieres y Crede admiten la posibilidad de comisión en grado de tentativa a través de una interpretación holística bajo el entendimiento que (i) el bien jurídico comprometido es la recaudación tributaria, (ii) se trata de un delito de resultado, y (iii) que el momento consumativo se da con el vencimiento de la obligación. Las autoras entienden que "*dogmáticamente parecería incuestionable la posibilidad de admitir la tentativa ante la presencia de un delito de*

92 Catania, Alejandro. Ob. Cit. Página 79.

93 Catania, Alejandro. Ob. Cit. Página 80.

94 Juan P. Fridenberg. "Iter delictivo en la evasión impositiva: efectos en materia de prescripción de la acción penal y en casos de cómputo de quebrantos improcedentes". Posgrado Derecho Penal Tributario Año 2013.

resultado lesivo. En efecto, si no se determina la producción del resultado (afectación efectiva de la recaudación tributaria por el no ingreso del tributo en su justa medida) no es posible considerar consumado el delito, y no obstante ello, el hecho de que el sujeto activo hubiese realizado o intervenido en el despliegue de la totalidad del accionar típico a la sola espera de la producción de aquel resultado, quedaría zanjado el camino para la anticipación punitiva de que se trata".[95] (el resaltado es nuestro).

Para los autores **Orce y Trovato**, la admisión de la tentativa gira en torno a la consideración que el monto mínimo del artículo 1 de la LPT es un elemento del tipo objetivo. Los autores advierten que "*quienes consideren que el modo de computar el monto evadido es un elemento del tipo, por coherencia, deberían admitir como de tentativa punible la hipótesis del error sobre el quantum aunque no se arribe objetivamente al límite, puesto que el tipo subjetivo estaría completo (quiere evadir más de $ 400.000). Este problema en cambio, no se les presenta a quienes consideran la cuestión como condición objetiva de punibilidad, ya que el monto evadido es siempre objetivo*"[96].

En la vereda opuesta, podemos encontrar una posición -minoritaria en Argentina- que se pronuncia en contra de la posibilidad de comisión en grado de tentativa del delito de evasión fiscal. **Haddad** se inclina a favor de la imposibilidad de existencia de la tentativa de evasión fiscal toda vez que considera como actos preparatorios (no punibles) lo acontecido anteriormente al momento consumativo. El autor señala que "*los actos preparatorios que configuran la tentativa no resultan punibles ante un delito de resultado con una condición objetiva de punibilidad establecida en un perjuicio cuantificado en dinero*".[97]

Entre los autores que tampoco admiten la tentativa del artículo 1 de la LPT se encuentra **Espeche** que entiende que "*la LPT como ley especial que tipifica legalmente el régimen penal tributario, se ha creado obedeciendo una clara política legislativa recaudatoria. Sólo en este régimen deben buscarse las conductas que son típicas, pues el mismo en este aspecto resulta autosuficiente. Obsérvese que cuando el legislador quiso penar la puesta en peligro del bien jurídico lo hizo expresamente creando el tipo legal de*

95 Mieres y Crede. Ob. Cit. Página 306.

96 Orce, Guillermo y Trovato, Gustavo F. "*Delitos Tributarios: Estudio analítico del régimen penal de la Ley 24.769*". Editorial Abeledo Perrot. Año 2008. Página 94.

97 Haddad, Jorge Enrique. "*Ley Penal Tributaria Comentada*". Séptima edición. Editorial Abeledo Perrot. Página 48 y siguientes.

"obtención fraudulenta de beneficios fiscales", "simulación dolosa de pago" y "alteración dolosa de registros". Entonces, no se podrían remitir a las prescripciones de la tentativa tipificadas por el CP, cuando el régimen penal tributario lo ha dejado sin efecto por una ley especial mediante la tipificación definidos delitos de daño y de peligro. Así, como regla, el resultado de evasión de tributos es determinante en éste régimen penal. En conclusión, en la evasión desde la ejecución hasta la consumación no hay delito punible de tentativa, menos puede haberlo ante actos meramente preparatorios, sólo cuando la conducta haya tenido como resultado la evasión de tributos el régimen penal tributario lo ha considerado típicamente punible."[98]

Por último, **Pereira Torres** también se adscribe por la negativa al entender que "*antes del vencimiento general de la obligación, al no concurrir el perjuicio ni su posibilidad, resulta inadmisible la consumación y, necesariamente, la tentativa de evasión del impuesto; después de él, estando consumado el delito, el concepto de tentativa es inaplicable. Por eso, afirmamos que la evasión no admite tentativa*".[99]

La jurisprudencia argentina, también ha tenido oportunidad de tratar este tópico y pudiendo advertir en su mayoría la posibilidad de cometer este delito en grado de tentativa.

En el caso "**Bottinelli**" la AFIP cuestionó el patrón de triangulación conforme el cual en el marco de transferencias entre clubes locales se simula mediante la celebración de un contrato, la intervención de un club extranjero[100] con la finalidad de ocultar la ganancia en cabeza del club nacional que sería el verdadero cedente del futbolista, como así también el rédito del jugador.

Al respecto, el juez Javier López Biscayart ha entendido que "*teniendo en cuenta que el ejercicio 2012 se encuentra en curso y que el contribuyente no ha realizado acto alguno tendiente a ocultar los ingresos derivados de su calidad de cesionario de los derechos económicos emergentes de su pase del Club Deportivo Unión San Felipe a River Plate, no se advierten motivas para hipotizar, siquiera provisionalmente, la tentativa*

98 Espeche, Sebastián. http://www.consejosalta.org.ar/wp-content/uploads/EL-DELITO-DE-EVASION-TRIBUTARIA-Espeche.pdf

99 Conforme cita de Catania, ob. cit., Página 79.

100 En los cuales los futbolistas no desarrollan tarea profesional alguna.

de comisión del delito de evasión del pago del impuesto a las ganancias al que se encontrará obligado Jonathan Bottinelli por el período 2012".[101]

Este decisorio fue apelado por la AFIP como querellante, y el voto de la mayoría (Bonzón y Repetto) de la Sala "B" de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico ("**CNAPE**"), resuelve revocar lo acontecido en primera instancia pues "*el proceder de Bottinelli habría tenido como fin disimular su condición de responsable de la obligación tributaria y, por ende, constituiría, en principio, engaño conforme lo requiere el tipo penal de evasión tributaria. Ello autoriza, en consecuencia, a considerar que se habría dado inicio a la ejecución de ese delito, y por ende, a sostener la posible comisión en grado de tentativa.*"[102]

Resulta interesante mencionar la postura del voto en disidencia (Hendler) que empleando un criterio objetivo de valoración en función del plan del autor, descarta que haya tenido lugar el comienzo de ejecución cuando el plan delictivo atribuible a Bottinelli únicamente podía concretarse mucho después, al tener que declarar sus ganancias al ente recaudador. Finalmente, el 12/06/2013 el Juzgado Nacional en lo Penal Tributario Nro. 1, haciendo suyos los argumentos del voto de la mayoría de la Sala "B", resuelve decretar el procesamiento de Bottinelli por considerarlo prima facie autor penalmente responsable del delito previsto por el artículo 1 de la Ley 24.769 en grado de tentativa.

En el antecedente **"Céntrica SRL"** de la Sala "A" de la CNAPE, se trataba de un contribuyente que "*habría efectuado maniobras para evadir el pago de tributos mediante registraciones contables falaces y la presentación de declaraciones juradas engañosas simulando pagos a proveedores o acreedores ficticios*". Los magistrados concluyen que "*en nombre de la sociedad cuyas obligaciones tributarias se habría intentado evadir, admitió la pretensión fiscal del organismo de recaudación presentando declaraciones juradas rectificativas lo cual supone un reconocimiento del hecho, al menos en grado de tentativa*"[103].

En la causa **"Servitemp"**[104], los jueces entendieron que resulta procedente el desistimiento voluntario como eximente de pena de la tentativa, aún en el supuesto que la rectificación de las

101 Juzgado Penal Tributario Nro. 1. Sentencia de fecha 12/11/2012.

102 Sentencia del 08/03/2013.

103 Fallo "*Céntrica SRL s/ incidente de auto de procesamiento*". CNAPE, Sala "A". Fecha: 08/08/2005.

declaraciones juradas engañosas se haya realizado después de iniciadas las inspecciones por parte del Fisco no encontrándose consumado el delito.[105]

La Cámara de Casación Penal ("**CCP**") en el precedente **"De Marco, Laura"** ha entendido que *"la presentación de las declaraciones engañosas, los ocultamientos maliciosos, o los ardides o engaños constituyen el comienzo de ejecución de la evasión, que sólo puede tenerse por consumada al momento del vencimiento de la obligación de ingreso del tributo correspondiente al período fiscal contemplado para la liquidación del impuesto que se trata, al que los actos supuestos o los actos ocultados por esas maniobras se imputaron o debían imputarse, respectivamente*".[106]

El magistrado Luis García ha sostenido "*A este respecto considero nuevamente necesario volver sobre la distinción entre los actos ejecutivos de evasión, los actos contables, y el respaldo documental de los actos contables. Los actos contables, ejecutados con el fin de ocultar la realidad económica del contribuyente, suponiendo gastos o salida de bienes u ocultando bienes o ingresos obtenidos mediante la realización de hechos imponibles, podrían constituir, en algunos casos, el comienzo de ejecución del delito de evasión tributaria, aún antes de la presentación de una declaración jurada engañosa, en otros casos el comienzo de ejecución sólo tendrá lugar con la presentación de la declaración jurada."*

Consideramos valioso el aporte de este precedente, en el sentido que advierte la importancia de determinados actos estrictamente contables y su relación con el comienzo de ejecución del delito de evasión fiscal.[107]

---

104 Fallo "*Servitemp SA s/ infracción ley 24.769*", CNAPE, Sala "A". Fecha: 09/06/2010.

105 Disentimos con la doctrina de este fallo, pues sólo entendemos procedente el desistimiento voluntario en la medida que el contribuyente rectifique espontáneamente antes del momento consumativo, que a nuestro entender de da con el vencimiento de la obligación legal para presentar la declaración jurada. Pues, el artículo 42 del CP es claro al establecer que la tentativa aplica cuando el delito no se consuma por circunstancias ajenas a la voluntad del agente.

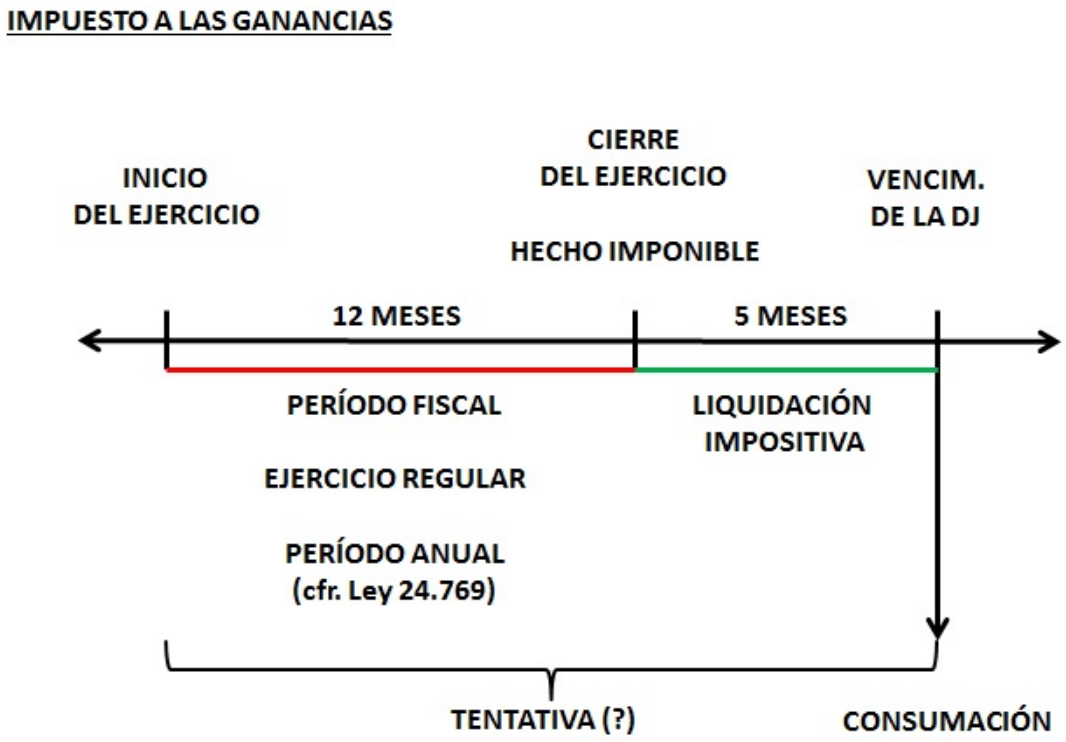
106 Del Voto del magistrado Luis García en "*De Marco, Laura y otro s/ recurso de casación*". Cámara Nacional de Casación Penal. Sala II. Fecha: 07/09/2010.

107 En el mismo sentido: Fallo "*Krochick, Sebastían y otro s/ recurso de casación*", CCP, Sala II. Fecha: 07/12/2009.

III. C. Iter criminis penal tributario: análisis de cada impuesto en particular.

Volvemos a insistir que sin perjuicio de las consideraciones generales vertidas *ut supra* respecto a la tentativa y el momento consumativo, el Derecho Penal Tributario es extremadamente casuístico por lo que siempre resulta interesante el análisis de cada impuesto en particular[108]. Un detallado análisis de este tema excede el objeto del presente relato, no obstante, quisiéramos brindar tres ejemplos clásicos que abarcan un impuesto de ejercicio anual (impuesto a las ganancias), un impuesto de ejercicio mensual (impuesto al valor agregado) y un impuesto de carácter instantáneo (impuesto de sellos).

III. C. 1. Impuesto a las ganancias.



108 Oscar Fernández. Informe de relatoría de las VI Jornadas de Derecho Penal Tributario AAEF. Año 2011.

El impuesto a las ganancias es un impuesto nacional, directo y anual. El hecho imponible se produce al cierre del ejercicio anual[109]. Este tributo, contiene un hecho imponible que no se perfecciona instantáneamente sino que es de ejercicio, por lo tanto, se perfecciona una vez transcurrido un determinado período temporal, anual, en este caso. A los efectos de la periodicidad anual establecida por la Ley Penal Tributaria, no habría inconvenientes en este caso siendo que se yuxtaponen en el caso de ejercicios regulares.[110]

Dada la amplitud casuística de la materia, en el gráfico *ut supra* se analiza la situación fáctica en el impuesto a las ganancias de un "sujeto-empresa"[111]en el caso de un ejercicio regular de 12 meses.

Tratándose de rentas de la tercera categoría, hasta que la sociedad no cierre el balance del año fiscal no se cuenta con la posibilidad de determinar el resultado del ejercicio atento a operaciones o situaciones que hasta último momento pueden modificarlo. En tales términos, las sociedades deben liquidar el impuesto a partir del resultado obtenido en el balance comercial y realizarle los ajustes establecidos en la norma impositiva y la normativa vigente al "cierre del ejercicio fiscal".

Conforme a las disposiciones tributarias y administrativas que prescribe la Administración Federal de Ingresos Públicos, los contribuyentes de este impuesto presentan una declaración jurada anual a los 5 meses posteriores al cierre del ejercicio fiscal/comercial.

La posición mayoritaria en Argentina se inclina por considerar el momento consumativo de este impuesto con la fecha de vencimiento de la declaración jurada anual. Es decir que, desde el inicio del ejercicio comercial hasta el plazo de vencimiento de presentación de la declaración jurada impositiva, los contribuyentes podrán hacer uso de maniobras ardidosas para manipular la materia contable y/o impositiva a los efectos de perpetrar una evasión fiscal.

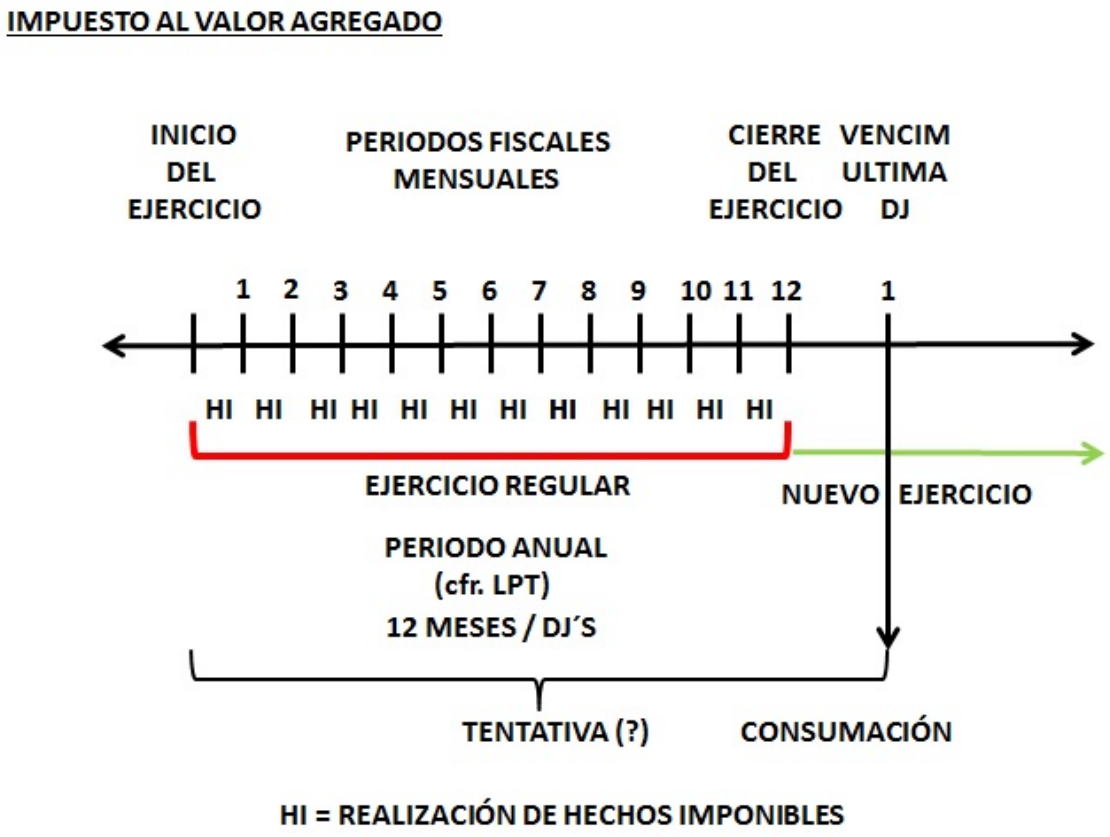
109 En el caso de las personas físicas, el cierre del ejercicio anual se yuxtapone con el año calendario. En el caso de "sujetos-empresa" el cierre del ejercicio anual se determina según el cierre del ejercicio comercial (balance).

110 La excepción podría darse en el caso de ejercicios irregulares. Por ejemplo: balances especiales por reorganización de empresas.

111 Articulo XX del la ley del impuesto a las ganancias.

Ahora bien, siendo que el hecho imponible se perfecciona con el cierre del ejercicio -y que sin hecho imponible no podría darse el lugar al hecho punible- entonces el comienzo de ejecución para la evasión del impuesto a las ganancias nunca podría darse antes del acaecimiento del mismo. Es decir, que en este caso, el hecho imponible podría constituirse como el elemento que determina el comienza de ejecución del delito. Bajo este entendimiento, todas las maniobras realizadas con anterioridad al hecho imponible, implicarían entonces, actos preparatorios no punibles.

III. C. 2. Impuesto al valor agregado.



El impuesto al valor agregado es un impuesto nacional, indirecto y de períodos fiscales mensuales. Los contribuyentes de este impuesto presentan una declaración jurada mensual, generalmente dentro de los 20 días posteriores al cierre del ejercicio mensual.

Ahora bien, siendo que la Ley Penal Tributaria se rige bajo el precepto de período anual, en el caso del impuesto al valor agregado, se debe realizar un esfuerzo interpretativo para zanjar esta asimetría.

La posición mayoritaria se inclina por considerar el momento consumativo de este impuesto con el vencimiento de la última declaración jurada del período anual al que se refiere la Ley 24.769.

Esto nos llevaa concluir que el impuesto al valor agregado se consuma penalmente con anterioridad al impuesto a las ganancias. Es decir, el IVA se consumaría el 20 de enero del año siguiente al período fiscal anual (plazo vencimiento de última declaración jurada) y el impuesto a las ganancias se consumaría en Abril/Mayo del año siguiente al período fiscal anual.

Se podrá advertir a simple vista que en el caso del IVA la situación se complejiza al tener que compatibilizar la dogmática tributaria y penal en el caso de un impuesto mensual. Es decir, que la interferencia se produce porque tenemos periodos mensuales mientras la LPT crea su propio universo de periodo anual.

Respecto al hecho imponible el artículo 5 de la ley del impuesto al valor agregado contiene un amplio catálogo de realizaciones del hecho imponible.[112]

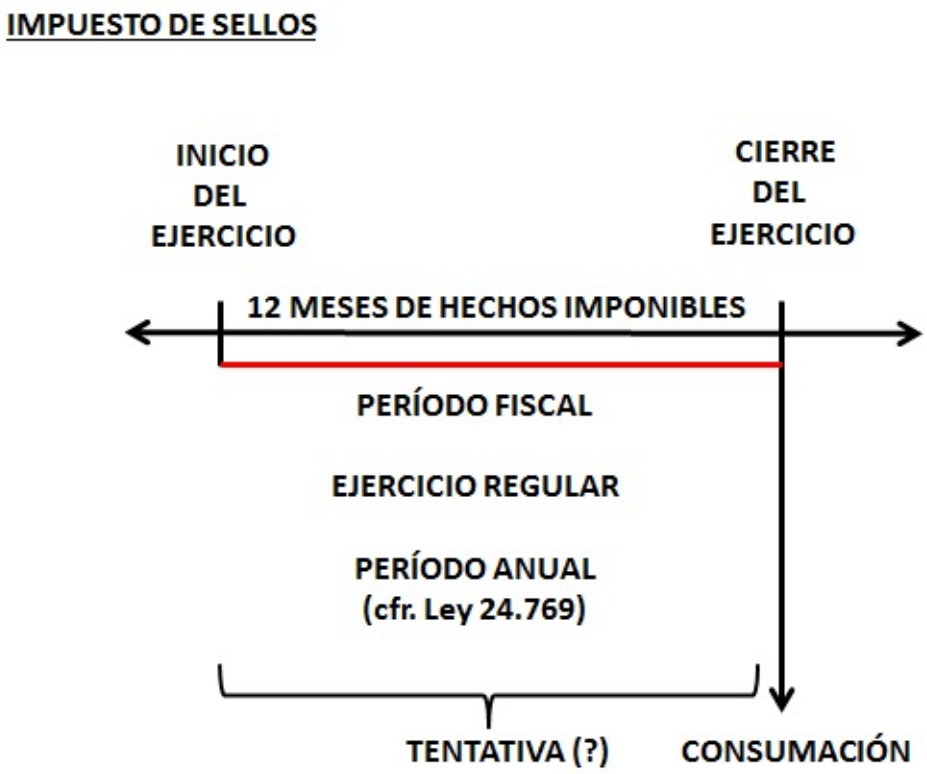
Adicionalmente se presenta la dificultad que en el IVA para un "período anual penal tributario" se producen múltiples hechos imponibles (y en diferentes períodos mensuales) a diferencia del impuesto a las ganancias.

Vicente O. Díaz a la hora de analizar la tipificación del hecho imponible en el IVA señala que en los casos de venta sujeta a aceptación, el efecto traslativo, a los fines del hecho imponible, se verifica en el momento en que la manifestación de la aceptación proviene del adquirente. En el supuesto de dispensar de tal merced o del silencio del cliente, el negocio no se perfecciona, por cuanto no se ha verificado la transferencia de la propiedad, y por ende, no se ha producido el hecho generador fiscal que pueda dar lugar al supuesto delito.[113]

112 Favor de remitirse al artículo 5 de la Ley de IVA por una cuestión de extensión.

113 Vicente O. Díaz. "Criminalización de las infracciones tributarias". Editorial De Palma. Año 1999. Página 151

III. C. 3. Impuesto de sellos.



El impuesto de sellos es un impuesto provincial y de carácter instantáneo. En su tradicional concepción, grava la circulación de riqueza que se plasma en un instrumento público o privado. Para analizar la dogmático del hecho imponible en cada caso concreto, tendremos que remitirnos a las normas específicas de cada Código Fiscal provincial. Pues, cada jurisdicción regula los instrumentos que se encontrarán gravadas así como también otras cuestiones de la relación jurídica tributaria como las exenciones, forma de pago, etc.

El hecho imponible en el impuesto de sellos se perfecciona en un instante preciso. En el caso, con la instrumentación del acto, sin requerirse sucesión de hechos o actos en el transcurso de un determinado período de tiempo para el nacimiento de la obligación tributaria.[114]

Generalmente, este impuesto no se liquida a través de declaración jurada. En algunas jurisdicciones se liquida vía sistema web accediendo con clave fiscal.

A los efectos del período anual que prevé la LPT, en este lapso, un contribuyente seguramente celebrará determinada cantidad de instrumentos que provocarán el acaecimiento de múltiples hechos imponibles.

La posición mayoritaria se inclina por considerar el momento consumativo de este impuesto a la fecha de cierre de ejercicio.

No obstante, tal como lo advierte Diego Andrejin podría suceder que la obligación de ingreso del tributo evadido por alguno de los instrumentos celebrados en transcurso del ejercicio anual, fijada por la Administración Tributaria Provincial, venciera con posterioridad a la finalización del citado ejercicio. En ese caso, el delito de evasión tributaria se consuma cuando ha concluido el término legalmente previsto para efectuar su pago.[115]

En materia de tentativa, si tomamos como válido la necesidad de la producción del hecho imponible para al avance del derecho represivo, cabría la posibilidad que la evasión en el impuesto de sellos se produzca en grado de tentativa a todo evento que el hecho imponible se produce antes del momento consumativo.

III. CONCLUSIONES.

- El Derecho Penal Tributario es un emblema de derecho penal especial. Se trata de un sistema interdisciplinario que se nutre de un gran componente extrapenal. El artículo 4 del Código Penal legitima la validez de la especialidad de este sistema.

114 Diego Andrejin. "El impuesto de sellos bajo el prisma de la ley penal tributaria". Doctrina tributaria Errepar. Tomo XXXVI. Junio 2015. Página 3.

115 Diego Andrejin. "El impuesto de sellos bajo el prisma de la ley penal tributaria". Doctrina tributaria Errepar. Tomo XXXVI. Junio 2015. Página 6.

- La doctrina especializada y los tribunales han destacado la importancia de la relación jurídica tributaria como antecedente del hecho punible. A la hora de analizar el Derecho Penal Tributario no se pueden desconocer los aspectos del hecho imponible (subjetivo, objetivo, espacial, territorial, cuantitativo) y su gravitación en el hecho punible.

- Plena vigencia del axioma: "Sin hecho imponible no hay hecho punible".

- Se destacan como principales puntos de encuentro: son ramas del derecho de orden público (pretensión directiva de sus normas), el principio de legalidad y comparten un fondo jurídico común con basamento en la Constitución Nacional.

- Al momento de armonizar la rama tributaria con la penal surgen desencuentros debido al conflicto de normas. Estos "particularismos negativos" son inagotables debido a la amplitud casuística de la materia penal tributaria. Estas fricciones se notan tanto en el derecho sustantivo como en la faz procesal.

- Si bien podemos realizar consideraciones generales en materia de tentativa y consumación para el delito de evasión fiscal, resulta imperativo analizar cada impuesto en particular. Es decir que podrían haber diferentes soluciones en materia de tentativa y consumación según el impuesto que se trate.

- Existen diferentes posiciones sobre el momento consumativo y el modo de ejecución imperfecta del delito tanto para la doctrina como para la jurisprudencia.

- Es necesario seguir trabajando cuestiones sobre la Ley Penal Tributaria a nivel legislativo a los efectos de evitar caer en la analogía. Es decir, que la propia Ley Penal Tributaria determine el momento consumativo, la posibilidad de comisión del delito en forma imperfecta, si los montos mínimos se tratan de condiciones objetivas de punibilidad o elementos del tipo, entre otros.