



EL DERECHO

Director:

Guillermo F. Peyrano

Consejo de Redacción:

Gabriel Fernando Limodio

Daniel Alejandro Herrera

Nelson G. A. Cossari

Martín J. Acevedo Miño

Diario de Doctrina y Jurisprudencia

TRIBUTARIO

AUTORIDADES

DIRECTOR: ALBERTO TARSITANO / SECRETARIA DE REDACCIÓN: SILVIA STELLA / COORDINADOR: MARCO A. RUFINO / JURISPRUDENCIA COMENTADA: CARLOS F. REYES / REDACCIÓN: MARÍA PAULA BORIO PEÑALOZA

El momento consumativo en el delito de evasión fiscal: necesidad de armonizar el aspecto temporal del hecho imponible con el derecho penal tributario según el impuesto de que se trate

por ROBERTINO D. LOPETEGUI

Sumario: I. INTRODUCCIÓN. – II. DESARROLLO. II.A. IMPUESTOS DE EJERCICIO ANUAL. 1. Primera exteriorización del ardid. 2. Vencimiento del plazo legal para la presentación o pago de la declaración jurada. 3. Determinación de la deuda por parte del organismo fiscal. 3.a. Reflexiones sobre esta teoría y toma de posición. II.B. CONSUMACIÓN: IMPUESTOS DE EJERCICIO MENSUAL. 1. Con la exteriorización del ardid aun antes del ejercicio anual. 1.a. Primera exteriorización del ardid. 1.b. Último de los períodos mensuales en el cual se presentó la DJ engañosa. 2. Vencimiento del plazo legal para presentar o pagar la última declaración jurada mensual del período anual. 3. Determinación de la deuda por el organismo fiscal. II.C. CONSUMACIÓN: IMPUESTOS INSTANTÁNEOS. 1. Momento de perfeccionamiento del hecho imponible o plazo para ingresar el impuesto aun cuando ello sea antes del ejercicio anual. 2. Finalización del ejercicio anual. 3. Fecha de vencimiento para ingresar el tributo desde la finalización del ejercicio anual. 4. Determinación de la deuda por el organismo fiscal. – III. CONCLUSIONES.

I Introducción

El objetivo del presente trabajo consiste en sintetizar y clasificar las diferentes posiciones que se han tomado respecto al momento consumativo del delito de evasión fiscal previsto en la Ley Penal Tributaria 24.769 (LPT) y sus modificatorias.

La importancia de definir el momento consumativo en el derecho penal tiene su asidero en la demarcación de un límite: *ex ante*, para definir el comienzo de ejecución del delito y, en consecuencia, la existencia de tentativa (o no), y *ex post*, para determinar la prescripción penal.

Ciertamente, en la actualidad la cuestión aún no se encuentra del todo zanjada, pues la letra de la LPT nada dice al respecto y los criterios de los especialistas no han sido uniformes. La genética de la evasión fiscal como delito especial propio hace imprescindible la remisión a la materia extrapenal, que siempre agrega un plus de complejidad teniendo en cuenta que el régimen penal tributario vigente tutela haciendas nacionales y provinciales que contemplan tributos con hechos imponibles de característica anual, mensual o instantánea.

Es usual encontramos con discusiones sobre el momento consumativo del delito de evasión que tratan la cuestión con fórmulas genéricas. Por ejemplo: “El delito de evasión se consuma con el vencimiento del plazo para presentar la declaración jurada”. Para llegar a buen puerto debemos apartarnos de esas fórmulas y abordar el tema desde la casuística, concretamente, a través de una *clasificación según el aspecto temporal del hecho imponible*. Por ejemplo: “El delito de evasión, para el caso de los impuestos mensuales como el IVA, se consuma con el vencimiento del plazo para presentar la última declaración jurada correspondiente al ejercicio anual”.

La LPT tiene su propia regla de cómputo para la evasión fiscal: el ejercicio anual, aun cuando se trate de tribu-

tos instantáneos o de periodicidad inferior a un año. Así las cosas, nos encontramos frente a la necesidad de armonizar el aspecto temporal del hecho imponible con el derecho penal tributario según el impuesto de que se trate.

El presente trabajo intenta dar un enfoque teórico-práctico que se apoya en gráficos representativos del *timeline* del *iter criminis* penal tributario a los efectos de brindar a los lectores una sensación de cronología. Es decir, un sentido de ubicación en el tramo sobre el cual estamos parados al momento de analizar un caso en concreto de evasión fiscal.

Para el momento de las conclusiones, esperamos que el producto de esta investigación contenga una clasificación del momento consumativo según la característica temporal del hecho imponible.

II Desarrollo

Los arts. 1° y 2° de la LPT prevén dos hipótesis de evasión: simple y agravada.

Art. 1° de la LPT: “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, evadiera total o parcialmente el pago de tributos al fisco nacional, al fisco provincial o a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, siempre que el monto evadido excediere la suma de cuatrocientos mil pesos (\$400.000) por cada tributo y por cada ejercicio anual, *aun cuando se tratase de un tributo instantáneo o de período fiscal inferior a un (1) año*” (el resaltado es nuestro)

Art. 2° de la LPT: “La pena será de tres (3) años y seis (6) meses a nueve (9) años de prisión, cuando en el caso del art. 1° se verificare cualquiera de los siguientes supuestos:

a) Si el monto evadido superare la suma de cuatro millones de pesos (\$4.000.000);

b) Si hubieren intervenido persona o personas interpuestas para ocultar la identidad del verdadero sujeto obligado y el monto evadido superare la suma de ochocientos mil pesos (\$800.000);

c) Si el obligado utilizare fraudulentamente exenciones, desgravaciones, diferimientos, liberaciones, reducciones o cualquier otro tipo de beneficios fiscales, y el monto eva-

NOTA DE REDACCIÓN: Sobre el tema ver, además, los siguientes trabajos publicados en EL DERECHO: *El acto administrativo de determinación o liquidación de la deuda tributaria: condición esencial de la denuncia penal por evasión fiscal*, por RODOLFO R. SPISSO, ED, 192-303; *¿Instigación a la evasión fiscal o desconocimiento de las normas tributarias?*, por RODOLFO R. SPISSO, ED, 202-149; *El impuesto sobre los ingresos brutos. Cuando se grava base imponible sin hecho imponible*, por JOSÉ MARÍA GARCÍA COZZI, ED, 204-932; *Deslegitimación del Estado para combatir la evasión fiscal*, por RODOLFO R. SPISSO, ED, 208-737; *Actividades financieras realizadas por sujetos beneficiarios de regímenes de promoción. ¿Elusión o evasión fiscal?*, por MARIANA A. GUTIÉRREZ, ED, 208-373; *El aspecto tributario de la actividad teatral. Realidades y ficciones alrededor del hecho imponible*, por JUAN EDUARDO LEONETTI, ED, 211-751. Todos los artículos citados pueden consultarse en www.elderecho.com.ar.

CONTENIDO

DOCTRINA

El momento consumativo en el delito de evasión fiscal: necesidad de armonizar el aspecto temporal del hecho imponible con el derecho penal tributario según el impuesto de que se trate, **por Robertino D. Lopetegui** 1

JURISPRUDENCIA COMENTADA

Jurisprudencia judicial y administrativa, **por Carlos Francisco Reyes** 7

JURISPRUDENCIA

CORTE SUPREMA

Competencia: Competencia originaria de la Corte Suprema: regulación del comercio interjurisdiccional; accionar proveniente de una autoridad local (CS, marzo 14-2017) 8

FEDERAL

Impuestos: Infracciones: infracción culposa; imprudencia o negligencia del contribuyente; error excusable; requisitos (CNCont.-adm. Fed., sala III, febrero 16-2017) 10

Acción Meramente Declarativa: Rechazo: incertidumbre sobre la constitucionalidad o inconstitucionalidad de normas tributarias; adhesión a los beneficios de la ley 26.476; carácter subsidiario de la acción (CFed. Salta, sala II, marzo 15-2017) 10

Medidas Precautorias: Requisitos: embargo preventivo; estimación de lo supuestamente adeudado; solicitud por el organismo recaudador (CFed. Tucumán, marzo 20-2017) 11

COLUMNA DE NOVEDADES LEGISLATIVAS 12

didado por tal concepto superare la suma de ochocientos mil pesos (\$800.000);

d) Si hubiere mediado la utilización total o parcial de facturas o cualquier otro documento equivalente, ideológica o materialmente falsos”.

El texto legal nada dice respecto al momento consumativo del delito de evasión fiscal a diferencia de otros tipos penales previstos en el régimen penal tributario. Por ejemplo, según el art. 6° de la LPT, el delito de apropiación indebida de tributos se consume a los “10 días hábiles administrativos de vencido el plazo de ingreso”.

Es por ello que, ante el vacío, impera la necesidad de remitirnos a la materia extrapenal y, en este universo, son de gravitación ciertas nociones de derecho tributario sustantivo y formal. Pues el tipo penal se complementa con un catálogo de normas, como la ley 11.683 –Procedimiento Fiscal–, resoluciones generales de la AFIP, así como también las reglas que se establezcan para cada impuesto en particular.

Ahora bien, ¿qué se entiende por consumación? y ¿en qué momento ocurre?

La consumación tiene lugar con la completa realización del tipo penal⁽¹⁾.

IGNACIO PAMPLIEGA, en oportunidad de analizar el delito fiscal, expresó que “un delito puede entenderse consumado cuando objetivamente se perfecciona, cuando se realizó el tipo y operó la lesión jurídica prevenida”⁽²⁾.

JOSÉ MARÍA SFERCO ha entendido que la consumación “se relaciona con la concurrencia de los elementos fácticos y jurídicos descriptos en una norma penal que da lugar a un delito en un momento determinado. Desde un punto de vista garantizador y procesal podría decirse que refiere a la realización comprobada, juzgada y firme de dichos elementos”⁽³⁾.

MARTA NERCELLAS sostuvo que “los delitos tributarios se consuman cuando el bien jurídico recibe en forma efectiva el daño que la norma penal intenta evitar”⁽⁴⁾.

MIERES y CREDE han expresado que se entiende que la consumación de un ilícito se produce “cuando se ha realizado íntegramente la conducta tipificada en la ley produciéndose un efectivo ataque al bien jurídico protegido”⁽⁵⁾.

Se dice que los delitos de resultado se consuman cuando, valga la redundancia, se produce el resultado lesivo, mientras que en los delitos de peligro basta con producirse un riesgo o la intención para que se entiendan consumados, aunque no se llegue a ocasionar el resultado lesivo.

Debemos advertir que, según las interpretaciones que se tengan respecto al delito de evasión, se dispararán diferentes soluciones en materia de consumación.

Un primer ángulo de interpretación se enfoca en la discusión sobre la tipicidad. Las dos teorías de mayor peso son, en primer lugar, la que entiende la evasión fiscal como un delito de corte omisivo seguido por un ardid y, en segundo lugar –a la cual adhiero–, la que sostiene que se trata de un delito de resultado lesivo. Otras hipótesis interesantes se han esgrimido, como, por ejemplo, la de JUAN J. ÁVILA⁽⁶⁾, quien interpreta la evasión como un delito de doble resultado acumulativo: uno de lesión (la disminución de lo que debe percibir el fisco) y otro de peligro concreto (que el ardid o engaño utilizado pueda afectar la determinación que debe realizar el organismo fiscal)⁽⁷⁾.

Otro ángulo de acercamiento y que tiene consecuencias en materia de consumación es el que trata sobre el bien jurídico tutelado por el delito. Múltiples teorías se han esgrimido al respecto, hasta hay quienes se pronuncian sobre la inexistencia de un bien tutelado.

(1) MUÑOZ CONDE, FRANCISCO - GARCÍA ARÁN, MERCEDES, *Derecho penal. Parte general*, Valencia, Tirant Lo Blanch, 1996, pág. 429.

(2) PAMPLIEGA, IGNACIO, *Informe de relatoría*, Buenos Aires, III Jornadas de Derecho Penal Tributario, AAEF, 2008, pág. 82.

(3) SFERCO, JOSÉ M., *Enfoques alternativos sobre consumación y tentativa en la defraudación fiscal*, Bariloche, XI Jornadas de Penal Tributario AAEF, octubre 2016, pág. 15.

(4) NERCELLAS, MARTA, *Iter Criminius - Tentativa en los delitos tributarios*, X Jornadas de Derecho Penal Tributario, Rosario, AAEF, 2015, pág. 12.

(5) MIERES, PATRICIA R. - CREDE, NATALIA C., *Tentativa de evasión fiscal, en Derecho penal tributario*, Alejandro C. Altamirano y Ramiro M. Rubinska (coords.), Marcial Pons, 2008, pág. 303.

(6) ÁVILA, JUAN J., *Ensayo sobre algunos aspectos del tipo objetivo de la evasión defraudatoria. Su relación con la estafa y con la infracción del art. 46 Ley de Procedimiento Fiscal 11.683*, Revista de Derecho Penal y Procesal Penal, LexisNexis, N° 8, Sección Doctrina, pág. 360 y sigs.

(7) Para profundizar, consultar: LOPETEGUI, ROBERTINO D., *Evasión fiscal: discusiones sobre la tipicidad*, publicado en el Período Económico Tributario de Thompson Reuters - La Ley el 17-9-15.

La posición que goza de mayores adherentes tanto a nivel doctrinal como jurisprudencial es la que entiende que se ha tutelado la hacienda pública en sentido dinámico. Es decir, el *cash flow* de ingresos y egresos de la caja del Estado. Por lo tanto, para los adeptos a esta teoría, el momento consumativo lógicamente se produce con el vencimiento del plazo para presentar/pagar la declaración jurada.

En contraste, existe otra teoría que entiende que el bien jurídico tutelado es la actividad del Estado tendiendo a la fiscalización y recaudación de rentas. En consecuencia, también es lógico que sus adherentes trasladen la consumación del delito fiscal al momento en el que se notifica al contribuyente la determinación de la deuda tributaria por parte del organismo fiscal.

Ahora bien, en cuanto al *aspecto temporal del hecho imponible*, podemos afirmar que es la dimensión de tiempo en la que tiene lugar la materialización de los presupuestos gravados por el tributo. Es decir, es el período durante el cual los actos o circunstancias previstas en el hecho imponible se realizan de forma íntegra⁽⁸⁾. O como expresa TERESA GÓMEZ, “es el momento de consumación del hecho imponible”⁽⁹⁾.

De esta manera, en un sistema tributario nos podremos encontrar con impuestos de carácter instantáneo o periódico (mensual o anual).

Al ser ello así, es preciso adoptar determinadas unidades de tiempo que nos permitan valorar su producción de forma tal que a cada una de estas unidades le corresponda una obligación tributaria. Pues bien, esta fracción de tiempo es el denominado “período impositivo”⁽¹⁰⁾.

Evidentemente, conocer el instante en el que se entenderá realizado el hecho imponible es importante para poder conocer el momento en el que nacerá la obligación tributaria. Ratificamos, sin vacilar, y al igual que la mayoría de los autores, el axioma “sin hecho imponible, no existe hecho punible”⁽¹¹⁾.

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 (art. 1°, LPT), lo que, por supuesto, ha generado debates en función de otorgar respuestas relacionadas con la consumación.

II.a. Impuestos de ejercicio anual

En esta clase de impuestos, la anualidad es la fracción de tiempo escogida para determinar la extensión del hecho imponible. Los impuestos anuales prevén hechos imposables que no se perfeccionan instantáneamente, sino que son de ejercicio, por lo tanto, se perfeccionan una vez transcurrido un determinado período temporal (anual, en este caso).

En la Argentina, los tributos anuales más destacables son: el impuesto a las ganancias, el impuesto sobre los bienes personales y el impuesto a la ganancia mínima presunta.

Generalmente, el año fiscal coincide con el año calendario, aunque no existen impedimentos legales para que las sociedades fijen sus cierres de ejercicio en cualquier momento del año calendario, de acuerdo a la voluntad societaria. La única condición es que deben ser 12 meses corridos para ser considerados como un ejercicio regular. Para las personas humanas, para el caso del impuesto a las ganancias, el ejercicio anual coincide con el año calendario, que comienza el 1° de enero y finaliza el 31 de diciembre.

Siendo que nuestro sistema tributario se basa en el principio de la autodeterminación impositiva⁽¹²⁾, en el caso de los impuestos anuales, generalmente, el plazo legal del vencimiento para presentar/pagar la declaración jurada ocurre a los cinco meses de finalizado el ejercicio comercial/contable⁽¹³⁾.

(8) ROVIRA FERRER, IRENE, *El hecho imponible*, Universidad Oberta de Catalunya, pág. 26, <http://cmapspublic.ihmc.us/rid=1NJ4LQ258-1SD2XRV-3FG/Hecho%20imponible.pdf> (11-1-17).

(9) GÓMEZ, TERESA, *La relación jurídica tributaria como antecedente del derecho penal tributario*, Rosario, X Jornadas de Derecho Penal Tributario, AAEF, octubre 2015, pág. 9.

(10) LUCHENA MOZO, MARÍA G., *La relación jurídico-tributaria. El hecho imponible*, Universidad de Castilla-La Mancha, pág. 13, <https://www.uclm.es/cief/Doctrina/relacion%20jcontribut.pdf> (11-1-17).

(11) LOPETEGUI, ROBERTINO D., *Informe de relatoría de las X Jornadas de Derecho Penal Tributario*, Rosario, AAEF, octubre 2015.

(12) Art. 11 de la ley 11.683.

(13) Art. 6° de la resolución general AFIP 992 del año 2001: “La presentación de la declaración jurada y el pago del saldo resultante,

Recordemos que el art. 1° de la LPT establece que la evasión se computará “por cada tributo y por cada ejercicio anual aun cuando se trate de un tributo instantáneo o de período fiscal inferior a un año”.

En el caso de los impuestos anuales, en principio, no avizoramos conflicto alguno entre el aspecto temporal del hecho imponible y la LPT, pues, se yuxtapone con el ejercicio comercial/contable y con la regla de cómputo de anualidad del art. 1° de la LPT.

No obstante, diferentes interpretaciones han surgido respecto al momento consumativo en esta clase de impuestos. A continuación expondremos las principales teorías en orden cronológico, según su aparición en el *iter criminis* penal tributario.

1. Primera exteriorización del ardid



Esta posición entiende que el delito de evasión fiscal se consume con el primer acto ardidoso dirigido a evadir tributos. El ejemplo por excelencia es la *presentación de una declaración jurada engañosa antes del vencimiento del plazo para hacerlo*. Pues no hay impedimento legal alguno de presentar una declaración jurada antes de término.

JUAN CARLOS BONZÓN RAFART sostiene que el delito de evasión fiscal se consume “mediante la ejecución del ardid o engaño, generalmente exteriorizado en las declaraciones juradas engañosas o en las omisiones fraudulentas”. El autor explica: “El ardid se produce con la presentación de la DDJJ y no con el pago. El pago no es ni ardidoso ni no ardidoso, lo que reviste esa característica es la DDJJ. Si esta es fraudulenta, pero luego pago bien o la modifico –aun cuando sea antes del vencimiento–, lo que hay es regularización espontánea, figura prevista en el art. 16 de la LPT”⁽¹⁴⁾.

TERESA GÓMEZ señala: “Por nuestra parte, nos encontramos orientados a pensar que todas las acciones realizadas por el contribuyente, anteriores al vencimiento del impuesto (en nuestro caso 31/12/2015) solo serían actos preparatorios. Existe una línea gris que separa los actos preparatorios de la tentativa, y esa línea puede, sinceramente, estar dada por el cierre del ejercicio. *Ex ante* son actos preparatorios, *ex post* resultarían actos ejecutivos. Con la presentación de la declaración jurada engañosa y ardidosa podría, a *prima facie*, calificarse de consumación”⁽¹⁵⁾.

MARTA NERCELLAS ha formulado: “Quienes consideran que la presentación de la DDJJ y momento consumativo coinciden afirman que existe un bien jurídico ‘intermedio’ que la norma también protege, que es la facultad de control de la AFIP (Bonzón Rafart), por lo que al presentar las declaraciones frente al organismo fiscal en un sistema de autoliquidación como el nuestro esas funciones de control se encuentran agredidas. Entiendo que la ley 11.683 tutela todas las facultades del organismo incluyendo la fiscalización y control, pero no la ley 24.769; por lo tanto, un hecho que puede estar consumado para la sede administrativa no lo está para la jurisdicción penal”⁽¹⁶⁾.

JORGE HADDAD ha expresado que “el delito se consumará al efectuar las presentaciones, realizar las ocultaciones o instrumentar o perfeccionar el ardid o engaño por una cifra superior a la señalada”⁽¹⁷⁾.

MARIO H. LAPORTA advierte que, “de todos modos, suelen verse ciertas precisiones en relación con supuestos

deberá efectuarse hasta el día del quinto mes siguiente al de cierre del ejercicio anual, según el cronograma de vencimientos que se establezca para cada año fiscal”.

(14) JUAN CARLOS BONZÓN RAFART en su trabajo presentado como panelista en las X Jornadas de Derecho Penal Tributario, Asociación Argentina de Estudios Fiscales (“AAEF”), Rosario, octubre 2015, pág. 4.

(15) GÓMEZ, TERESA, *La relación jurídica...*, cit., pág. 22.

(16) NERCELLAS, MARTA, *Iter Criminius - Tentativa...*, cit., pág. 12.

(17) HADDAD, JORGE E., *Ley Penal Tributaria comentada*, 7° ed., AbeledoPerrot, pág. 48.

en los que se declara antes del vencimiento, en los que se ha considerado consumado el hecho en ese momento, aunque esto sea equivocado, pues se confunde la realización del ardid (mejor, su exteriorización final) con la evasión mediante esa modalidad⁽¹⁸⁾.

A nivel jurisprudencial, la sala A de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico (CNAPE) ha entendido en la causa “Pumpcold Ingeniería S.R.L.”⁽¹⁹⁾ que el delito se perfecciona cuando se presenta la declaración jurada impositiva engañosa por ante el organismo fiscal aun antes de la fecha de vencimiento legal para su presentación o pago. En este caso, el cierre del ejercicio se habría producido el 31-12-99 y la declaración jurada se presentó el 4-2-00, es decir, dos o tres meses antes del plazo legal⁽²⁰⁾.

Por su parte, la sala B de la CNAPE, en el fallo “Multiradio S.A.”, ha sostenido que “la presentación de declaración jurada cuyo contenido no se condice con la realidad económica de un contribuyente podría constituir alguna de las formas ardidosas o engañosas previstas por el artículo 2º de la ley 23.771 por medio de las cuales se podría lograr la evasión tributaria”⁽²¹⁾.

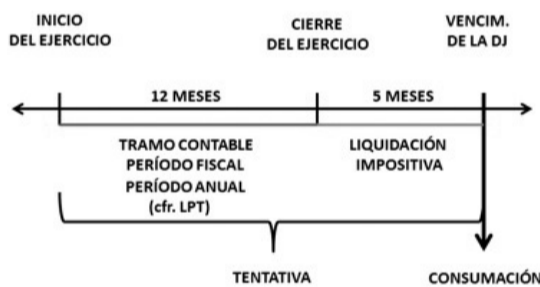
Nuestra posición: la presentación de una declaración jurada impositiva engañosa antes del vencimiento del plazo legal constituye un supuesto de tentativa acabada, ya que el autor ha hecho todo lo necesario según su plan para producir el resultado típico, solo le resta que el resultado se produzca. Este último se produce en el momento en el cual vence el plazo legal para presentar y pagar la declaración jurada impositiva⁽²²⁾.

Adicionalmente, disentimos con esta postura por cuanto la deuda tributaria no resulta exigible sino hasta el vencimiento del plazo legal y, consecuentemente, inclinarse por esta postura elimina la posibilidad de que el sujeto activo desista voluntariamente de su accionar, conforme lo prevén las reglas del art. 43 del cód. penal⁽²³⁾.

2. Vencimiento del plazo legal para la presentación o pago de la declaración jurada

IMPUESTOS ANUALES - CONSUMACIÓN

2. VENCIMIENTO DEL PLAZO PARA PRESENTAR/PAGAR LA DJ.



Quienes sostienen esta postura entienden que el delito de evasión fiscal se consuma con el vencimiento del plazo legal establecido por el organismo fiscal para la presentación o pago de la declaración jurada del tributo.

Actualmente, esta postura es la mayoritaria conforme la doctrina y la jurisprudencia especializada en la materia.

MARTA NERCELLAS, por su parte, entiende que el delito de evasión fiscal se consuma en este momento por cuanto dice: “Si no se presenta declaración jurada, no hay comienzo de ejecución, el delito se consuma de forma instantánea y esto operará cuando venza la obligación de realizar el pago conforme al cronograma fijado por la AFIP”⁽²⁴⁾.

ALEJANDRO CATANIA expresa: “El delito de evasión se consuma por la omisión total o parcial del pago del tributo, y por lo tanto, se consuma cuando ha concluido el

(18) LAPORTA, MARIO, *Delito fiscal. El hecho punible, determinación del comportamiento típico*, Buenos Aires, Editorial Montevideo, 2013, pág. 347.

(19) Incidente de extinción de la acción penal por prescripción respecto de Santiago Lanusse. Expte. 539/2005. “Pumpcold Ingeniería S.R.L. sobre infracción Ley 24.769”. Fecha: 28-6-06.

(20) En el mismo sentido, CNAPE, sala A, “Filiba, Anselmo Humberto; Montovio, Marcelo Andrés Seferino s/evasión tributaria simple”, del 27-2-06.

(21) CNAPE, sala B, causa “Multiradio S.A.”, del 6-7-04.

(22) Cabe destacar que adherimos a la teoría que entiende al delito de evasión como un delito de resultado lesivo por oposición a la teoría que entiende que se trata de un fenómeno de corte omisivo seguido por un ardid.

(23) Amén de la posibilidad de la regularización espontánea del art. 16 de la LPT.

(24) NERCELLAS, MARTA, *Iter Criminis - Tentativa...*, cit.

término legalmente previsto para efectuar aquel pago”. El autor agrega: “Debe resolverse de esta manera la disyuntiva planteada en torno a si es con la presentación de la declaración jurada (en los casos de autoliquidación) cuando se entiende por consumado el delito o cuando se cumple el período de pago legalmente previsto”⁽²⁵⁾.

MARIO H. LAPORTA interpreta que el delito de evasión fiscal es de corte omisivo y también se enrola bajo esta teoría al mencionar: “Básicamente, como lo que se evade es el pago, el delito de evasión fiscal se consuma cuando ha vencido el plazo para hacerlo, que en general, coincide con el plazo para declarar”⁽²⁶⁾.

JUAN PABLO FRIDENBERG sostiene que, “en el caso de comisión por omisión, es decir, ante la falta de presentación de la DJ, corresponde tener por cometido y consumado el delito una vez vencido el plazo general de ingreso de los tributos de que se trate”⁽²⁷⁾.

PABLO TURANO ha considerado que la evasión fiscal es un delito de resultado lesivo y entrelaza el momento consumativo con su apreciación sobre el bien jurídico tutelado expresando: “En efecto, si, como he sostenido, el bien jurídico que subyace al delito es el ingreso en término de los recursos necesarios para hacer frente a las obligaciones diarias que le incumben al Estado, la lesión a aquel se presenta cuando al momento en que la obligación tributaria debió ser satisfecha, no lo fue por un monto superior a la suma dispuesta por el tipo penal”⁽²⁸⁾.

CRISTIAN SCOPONI, en el marco de una investigación sobre prescripción tributaria y delito fiscal, brinda un panorama sobre el momento consumativo de la evasión, ratificando que “el mismo se tiene por configurado al realizarse todos los elementos del tipo penal –donde claro está, el monto previsto–, y por consiguiente es allí donde se sitúa el *dies a quo* de la prescripción, que tomará para el caso de que no coincidan, el vencimiento para el pago de la obligación tributaria”⁽²⁹⁾.

JOSÉ MARÍA ORGEIRA y ADRIÁN TELLAS lo explican trazando un paralelismo con el delito de homicidio diciendo: “Es el propio tipo penal de los artículos 1 y 2 de la LPT aportan la solución, al contener como verbo típico la palabra ‘evadire’, del cual el ardid o engaño son solo medios. Así como el tipo penal de homicidio contiene como verbo típico ‘matar’, sin perjuicio de cuál mecanismo se elija para provocar la muerte de otro. A nadie se le ocurriría pensar que la prescripción de la acción penal por el homicidio se computa desde el momento en que el personal policial encuentra al occiso o desde el momento en que el reo, intentando no ser descubierto, lava el cuchillo o se desprende del arma homicida. Por lógica consecuencia, no son relevantes para la consumación del delito, las conductas que el contribuyente evasor lleva a cabo con posterioridad al vencimiento de la obligación, con la finalidad de que la AFIP no advierta que pagó de menos o que tiene doble facturación”⁽³⁰⁾.

Al ser esta teoría la que goza con mayores adherentes tanto en el plano local como internacional, podemos citar un amplio repertorio de autores que comulgan con esta posición⁽³¹⁾.

(25) CATANIA, ALEJANDRO, *Régimen penal tributario. Estudio sobre la Ley 24.769*, 2ª ed. actualizada, Editorial del Puerto, 2007, pág. 82.

(26) LAPORTA, MARIO, *Delito fiscal...*, cit.

(27) Es interesante la opinión del autor al distinguir el momento de comisión (cuando se realiza la acción delictiva) del momento de consumación (el tiempo de producción del resultado). En la modalidad comisiva por omisión (falta de presentación de la DJ), estos momentos se yuxtaponen en el momento del vencimiento del plazo, como vimos más arriba. Pero en el caso de la presentación de una DJ ardidosa (antes del plazo para hacerlo), el autor entiende que el término de la prescripción de la acción penal debería computarse desde el momento de la comisión. FRIDENBERG, JUAN P., *Iter delictivo en la evasión impositiva: efectos en materia de prescripción de la acción penal y en caso de cómputo de quebrantos improcedentes*, III Jornadas de Derecho Penal Tributario de la AAEF, Ciudad Autónoma de Buenos Aires, 2007.

(28) TURANO, PABLO, *Las etapas en la ejecución del delito de evasión tributaria*, Derecho Penal Económico, Buenos Aires, Marcial Pons, 2010, t. II, pág. 13.

(29) SCOPONI, CRISTIAN, *Prescripción tributaria y delito fiscal*, Revista de Derecho Tributario N° 131 (julio, agosto y septiembre 2011), de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario.

(30) ORGEIRA, JOSÉ M. - TELLAS, ADRIÁN, *Conferencia sobre derecho penal tributario*, en el marco del Seminario organizado por la Academia Nacional de Ciencias Penales el 17-11-09, pág. 10.

(31) PAMPUEGA, IGNACIO, *Informe de relatoría*, cit., pág. 83; YEBRA, PABLO, *La tentativa en el delito de evasión tributaria*, Rosario, X Jornadas de Derecho Penal Tributario, AAEF, 2015, pág. 28; MESSINA, ALICIA, *La acción típica de evasión tributaria*, 26-11-12, pág. 9, en http://www.terragnijurista.com.ar/doctrina/acc_tribu.htm (consultado el 1-2-17); MAFFIOLI, CAROLINA M., *Reflexiones sobre la consumación de la evasión*

A nivel *jurisprudencial*, la mayoría de los tribunales de nuestro país competentes en materia de delito fiscal se han pronunciado a favor de esta postura –a excepción de la sala A de la CNAPE–.

Para empezar, traemos en cita algunos precedentes de las diferentes salas de la Cámara de Casación Penal (CCP)⁽³²⁾. La sala II, en un sazonado fallo sobre tentativa de evasión fiscal, ha entendido que “las declaraciones engañosas, los ocultamientos maliciosos, o los ardidos o engaños constituyen el comienzo de ejecución de la evasión que solo 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”⁽³³⁾.

En el mismo sentido se han pronunciado históricamente la sala B de la CNAPE⁽³⁴⁾, los tres juzgados penales tributarios⁽³⁵⁾ (ahora penales económicos) y los juzgados federales⁽³⁶⁾.

Nuestra posición: consideramos acertado este criterio y tomamos como válidas todas las premisas que se exponen más arriba en el *timeline* que representa el *iter criminis* penal tributario. Pues un contribuyente durante el período fiscal (yuxtaposición con la regla de cómputo del art. 1º de la LPT) puede realizar múltiples hechos imposables. Luego, tendrá cinco meses para presentar la declaración jurada impositiva. Antes de este momento, nunca se podría hablar de consumación, aunque sí podría haber la posibilidad de la tentativa.

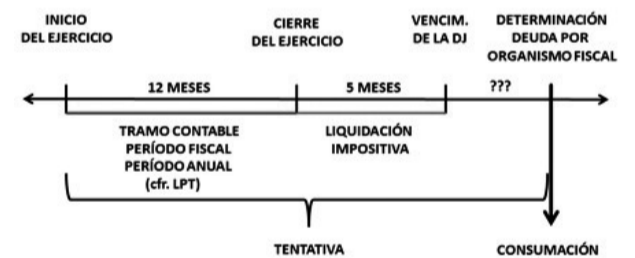
Para nosotros, en caso de presentar una declaración jurada ardidosa antes del vencimiento del plazo legal, ello representaría un caso de tentativa acabada, ya que el sujeto activo del delito tendría la posibilidad de desistir de él, conforme a los términos del art. 43 del cód. penal, o bien a través del instituto de regularización espontánea previsto en el art. 16 de la LPT.

Para quienes entienden el delito de evasión como un delito de resultado lesivo, vencido el plazo la deuda se torna exigible y es posible considerar la existencia de un efectivo perjuicio al fisco y, por ende, estimar consumado el delito⁽³⁷⁾. También, esta consumación se adapta perfectamente para quienes interpretan la evasión fiscal como una figura omisiva, ya que el delito se consuma por la omisión total o parcial del pago del tributo.

3. Determinación de la deuda por parte del organismo fiscal

IMPUESTOS ANUALES - CONSUMACIÓN

3. DETERMINACIÓN DE LA DEUDA POR EL ORGANISMO FISCAL.



La última posición entiende que el delito de evasión fiscal se consuma en el momento a partir del cual el organismo fiscal notifica al obligado la liquidación tributaria definitiva.

El momento consumativo, en este caso, es el que más se aleja cronológicamente del cierre del ejercicio contable y del vencimiento del plazo para presentar/pagar la DJ.

del impuesto sobre los ingresos brutos, Rosario, XIII Seminario Internacional sobre Tributación Local, 14 y 15 de noviembre de 2013; entre otros.

(32) Fallo “Castagnola, Osvaldo Pedro s/recurso de casación”, CCP, sala I, del 11-7-12; Fallo “Arecha, Santiago Claudio s/recurso de casación”, CCP, sala III, 25-4-13; fallo “Ciccione, Héctor s/ recurso de casación”, CCP, sala III, 28-11-07; entre otros.

(33) Fallo “Krochick, Sebastián y otro s/recurso de casación”, CCP, sala II, 7-12-09.

(34) Fallo “Ciccione Calcográfica” del 28-11-08; Fallo “EAP S.A.” del 20-7-07; entre otros.

(35) Juzgado Nacional en lo Penal Tributario (“JNPT”) N° 1 en la causa N° 2001/04 resuelta el 27-9-05, JNPT N° 2 en la causa N° 33/2005 resuelta el 9-3-07 y JNPT N° 3 en la causa N° 2051/04 resuelta el 7-8-06, JNPT N° 3 en la causa “La Uruguaya Argentina” del 19-12-08, entre otros.

(36) CFed. Corrientes en el fallo “Macera, Norberto Enrique y otros”, resolución 599, del 8-7-08. CFed. Rosario, sala A, en los fallos “Paolini” del 9-2-11 y “Semillería Stamatti” del 20-5-09, entre otros.

(37) MIERES, PATRICIA - CREDE, NATALIA, *Tentativa de evasión...*, cit., pág. 304.

Además, la consumación se traslada a una fecha incierta, pues la fiscalización del organismo recaudador podría ocurrir, por ejemplo, dentro de uno, dos, tres, cuatro o cinco años desde la exigibilidad de la obligación tributaria, siempre según el plazo de prescripción tributaria de que se trate.

JOSÉ MARÍA SFERCO se adscribe a esta teoría empleando los siguientes argumentos: “Las declaraciones juradas de los contribuyentes están sujetas a verificación y son susceptibles de ser modificadas por los fiscos, de suerte tal que mientras estos no las rectifican y las sustituyan por determinaciones de oficio, constituirán el instrumento que regula la existencia y medida de la obligación tributaria. De allí que no pareciera del todo correcto hablar de defraudación tributaria sin actuaciones preliminares formalizadas de detección, de modificación de la materia imponible de que se trate y de rectificación de las declaraciones juradas por los períodos involucrados”⁽³⁸⁾.

Los partidarios de esta postura entienden que “resulta imprescindible la existencia de una liquidación definitiva de la Administración, ya que el monto adeudado constituye un elemento del tipo. Por ello se estima que hasta tanto no se haya cuantificado la deuda definitivamente no puede haber delito. De esta forma se sostiene que la consumación de la evasión solo tendría lugar cuando se tiene certeza del monto real de la deuda tributaria”⁽³⁹⁾.

PABLO MEDRANO indica que la lesión al bien jurídico se alcanza con el perjuicio fiscal y, para que esto suceda, debe existir un acto administrativo de liquidación de la deuda tributaria por el cual se establezca la deuda debidamente cuantificada⁽⁴⁰⁾.

D'ANGELO y FALCONE expresan que el delito se consuma en el momento en que la autoridad fiscal acepta el pago insuficiente y que mientras esa aceptación no se produzca, no resultará posible afirmar la existencia de un daño patrimonial provocado por el delito, por cuanto mientras el engaño no haya producido su efecto, no habrá consumación, “porque el delito no consiste en no pagar lo debido, sino eludir el pago con la conformidad del acreedor engañado”⁽⁴¹⁾.

Recientemente, en el fallo “Pro Logística S.A.”⁽⁴²⁾, el Juzgado Penal Económico N° 9 (ex JNPT N° 1), a cargo de Javier López Biscayart, ha modificado su criterio al entender el delito de evasión fiscal como un delito permanente⁽⁴³⁾ y respecto al momento consumativo expresó: “Es así que el contribuyente que no cumplió su obligación tributaria al vencimiento de la fecha para exteriorizarla y pagarla mediante ardid o engaño aparenta no deber, mientras siga manteniendo esa situación persiste en la violación de su deber legal de autodeterminación del tributo, se evade de su obligación no solo en aquel específico momento del vencimiento sino que se sigue evadiendo mientras mantenga al organismo recaudador en una situación de desconocimiento de los datos relevantes para el conocimiento de la obligación. La acción de evadirse no queda en el pasado, mientras la obligación se mantenga oculta y siga siendo exigible, al persistir el deber jurídico y su violación, la consumación delictiva también persiste, el estado antijurídico se mantiene en el tiempo”.

De este modo “el punto de partida del plazo de prescripción debe fijarse en la fecha en la cual se dictaron los actos determinativos de las obligaciones tributarias presuntamente evadidas, pues fue en ese momento que se establecieron las obligaciones tributarias realmente debidas, y por ende, quedó en evidencia que estas habían sido total o parcialmente ocultadas. En ese momento, la voluntad de mantener ocultas las obligaciones fue vencida y el estado engañoso cesó”.

3.a. Reflexiones sobre esta teoría y toma de posición

Sin lugar a dudas, este enfoque alternativo respecto al momento consumativo es por demás controversial y ha disparado una serie de argumentos en su contra.

(38) SFERCO, JOSÉ M., *Enfoques alternativos...*, cit.

(39) APARICIO PÉREZ, JOSÉ, *El delito fiscal a través de la jurisprudencia*, Pamplona, Aranzadi, 1997, citado por MIERES, PATRICIA - CREDE, NATALIA, *Tentativa de evasión...*, cit., pág. 295.

(40) MEDRANO, PABLO, *Delitos tributarios: bien jurídico y tipos legales*, citado por CATANIA, ALEJANDRO, *Régimen Penal Tributario...*, cit., pág. 83.

(41) D'ANGELO, HORACIO - FALCONE, ROBERTO, *Comentario de la ley penal tributaria y previsional 23.771*, citado por CATANIA, ALEJANDRO, *Régimen Penal Tributario...*, cit., pág. 83.

(42) Fallo “Pro Logística S.A.”, Juzgado Penal Económico N° 9, Secretaría N° 17, del 22-9-16.

(43) “Son aquellos en los que el delito se mantiene por la voluntad delictiva del autor tanto tiempo como subsiste el estado antijurídico creado por el mismo”. Según el consid. 7° del fallo.

Personalmente, no comparto esta posición, en primer lugar, porque el momento consumativo queda a discreción de la víctima del delito. Y, en consecuencia, ello repercute en la esfera de la prescripción de la acción penal, porque “el cómputo queda supeditado a una decisión discrecional del ente recaudador que frecuentemente acontece varios años vista del vencimiento del plazo para presentar las declaraciones juradas y/o ingresos (de) los tributos emergentes de las mismas”⁽⁴⁴⁾.

MIERES y CREDE explican que ello podría desembocar en un escándalo jurídico, al haber diferentes plazos de cómputo de prescripción para diferentes contribuyentes. Las autoras sostienen: “El problema que se presentaría de adoptar esa posición sería el comienzo de ejecución del delito, y su consumación, se encontrarían supeditados a la decisión de los órganos de la Administración de verificar y fiscalizar a un determinado contribuyente; circunstancia que, por otra parte, no parece ser exigida en aquel tipo penal”⁽⁴⁵⁾.

Además, resultaría necesario esclarecer qué se entiende por notificación de la deuda tributaria “definitiva”, teniendo en cuenta que los contribuyentes pueden atacar las determinaciones de deuda mediante diferentes mecanismos recursivos (ante autoridades administrativas y judiciales).

Bajo este entendimiento se unificaría la prescripción penal con la tributaria, pues una vez ocurrida la prescripción tributaria sin la verificación del fisco, ya no se podría perseguir a ese contribuyente por tal impuesto.

Las autoras también agregan los siguientes argumentos:

- El fisco, un sujeto u órgano distinto del obligado seleccionaría, según sus posibilidades materiales de fiscalización –las que en ningún caso podrían resultar abarcativas de la totalidad del universo de posibles contribuyentes–, a los sujetos activos de los delitos en cuestión.

- Se establecería una prejudicialidad obligatoria que el texto de los arts. 1° y 2° de la LPT no acuanan.

- Esta postura dejaría sin explicación las disposiciones del párr. 3° del art. 18 de la LPT. Si bien por aquella disposición legal se establece que ante la denuncia del tercero el juez debe remitir antecedentes a la Administración, no por ello se impone algún impedimento –o cuestión prejudicial– para el comienzo del proceso penal tendiente a corroborar la hipótesis delictiva denunciada por el tercero, ni alguna causal de interrupción o de suspensión del procedimiento penal iniciado. Por el contrario, aquella remisión tendría la finalidad de que por intermedio de aquel procedimiento el organismo recaudador –el cual, en principio, después del propio contribuyente es quien se encuentra en mejores condiciones de determinar la materia imponible y su cuantía– determine las obligaciones tributarias de los sujetos denunciados –en cuanto a tributos, períodos y montos– ante la evidente dificultad, por cuanto no imposibilidad, de que aquel tercero precise dichos conceptos.

- La circunstancia de que la Administración pudiese monopolizar la determinación del momento consumativo del ilícito facilitaría la eventual comisión de actos de corrupción.

- Se desconoce la noción de “el obligado” como sujeto activo del delito, pues de este modo la prescripción de la acción penal “no dependería exclusivamente de la realización de una conducta voluntaria del sujeto activo del delito, sino de un acto de la Administración cuyo momento de producción estaría librado a las posibilidades materiales y/o discrecionales de aquella”.

Nuestra posición: esta teoría debe descartarse, pues la existencia y magnitud del hecho imponible ya se encuentra configurada de antemano. No hace falta la intervención del organismo fiscal para darle dimensión a la obligación tributaria. Esta última es una obligación *ex lege* cuyos presupuestos se encuentran blindados por el principio de legalidad (y no por las facultades de fiscalización y verificación de la AFIP).

DINO JARACH ha señalado que “el acto de determinación no produce una modificación de la relación jurídica existente, sino que afirma su existencia. El acto de determinación no es, entonces, un acto constitutivo de la relación jurídica tributaria, o si se prefiere expresarlo así, no es constitutivo de la obligación o de la pretensión del tributo, porque no se le atribuye al órgano estatal el poder de modificar la relación existente entre sujeto activo y sujeto pasivo”⁽⁴⁶⁾.

(44) SFERCO, JOSÉ M., *Enfoques alternativos sobre...*, cit., pág. 7.

(45) MIERES, PATRICIA - CREDE, NATALIA, *Tentativa de evasión...*, cit.

(46) DINO, JARACH, *El hecho imponible: teoría general del derecho tributario sustantivo*, 3° ed., AbeledoPerrot, 2011, pág. 41.

Una vez verificados los requisitos del hecho imponible nace la obligación tributaria y ella puede determinarse al centavo. El sujeto activo puede emplear como una herramienta de evasión fiscal el derecho tributario formal/administrativo que, en virtud del principio de autodeterminación de la deuda, se le otorga la potestad de liquidar el impuesto a *piacere*. Pero de ninguna manera el hecho imponible y la obligación tributaria deben “esperar” la cuantificación por parte del organismo fiscal para gozar de legitimidad.

Por último, adoptar esta última posición implica coludir con la teoría de que el bien jurídico tutelado por la LPT es la actividad del Estado tendiente a la fiscalización y recaudación de rentas. Para quienes entienden que la lesión al bien jurídico tutelado es la “hacienda pública en sentido dinámico”, es lógico que la consumación se produzca en el momento del vencimiento del plazo legal para presentar o pagar la declaración jurada.

II.b. Consumación: impuestos de ejercicio mensual

En los impuestos mensuales, el intervalo temporal del hecho imponible se fracciona en cada uno de los doce períodos de tiempo, de entre 28 y 31 días, en que se divide el año. En la Argentina, el impuesto mensual por excelencia es el impuesto al valor agregado (IVA).

Teniendo en cuenta el requisito de anualidad previsto por el art. 1° de la LPT para computar la evasión, podemos advertir que, a diferencia de los impuestos anuales, aquí no encontramos yuxtaposición temporal entre el hecho imponible y la LPT, por lo cual se requerirá de un esfuerzo interpretativo.

En estos casos, “el legislador convencionalmente decidió apartarse del aspecto temporal de los hechos imponibles, esto es, del momento de su nacimiento o devengamiento, para uniformar en un año o en un ejercicio el *timing* de la evasión”⁽⁴⁷⁾.

Es precisamente esta fórmula de anualidad prevista por la LPT la que ha disparado diferentes teorías respecto al momento consumativo de los impuestos mensuales.

En cuanto al impuesto sobre los ingresos brutos (ISIB) y la LPT, existen diferentes posiciones sobre si debe computarse como un gravamen anual o mensual. Por un lado, hay códigos fiscales locales que establecen que el período fiscal para la determinación del gravamen es el año calendario⁽⁴⁸⁾, pero, sin embargo, el ISIB se liquida mensualmente a través de doce declaraciones juradas autodeterminativas de materia imponible⁽⁴⁹⁾.

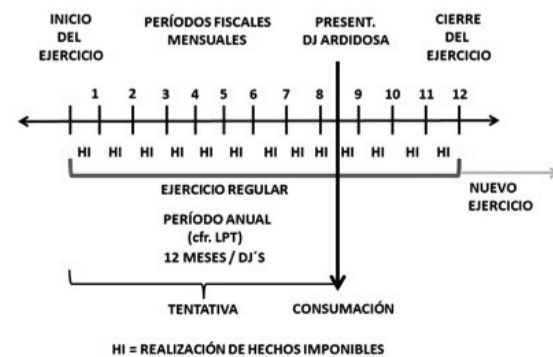
Coincidimos con la posición que sostiene GERMÁN RUETTI⁽⁵⁰⁾ por la cual se entiende que, a los efectos de la LPT, el ISIB debe considerarse en períodos mensuales, como sería el impuesto al valor agregado en el ámbito nacional. Todo ello con sustento en que, con cada una de las doce declaraciones juradas mensuales, se determina materia imponible susceptible de “evadir el pago”. En resumen, la declaración jurada del ISIB anual resulta meramente informativa, ya que en ella se consigna lo declarado en la mensual, con el plus de que no determina materia imponible susceptible de pago a diferencia de las declaraciones juradas mensuales.

1. Con la exteriorización del ardid aun antes del ejercicio anual

1.a. Primera exteriorización del ardid

IMPUESTOS MENSUALES - CONSUMACIÓN

1.a. PRIMERA EXTERIORIZACIÓN DEL ARDID.



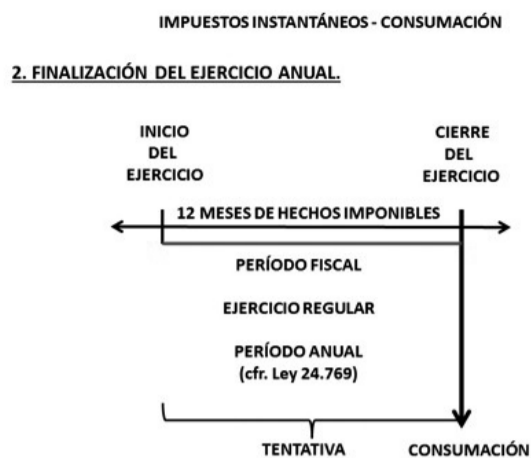
(47) SFERCO, JOSÉ M., *Enfoques alternativos...*, cit., pág. 2.

(48) Por ejemplo: Código Fiscal de la CABA, art. 223.

(49) LOPETEGUI, ROBERTINO D., *El iter criminis penal tributario en el ámbito de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires*, Jusbaire, 2017, pág. 200.

(50) En el trabajo presentado en las VII Jornadas de Derecho Penal Tributario de la AAEF.

2. Finalización del ejercicio anual



En la mayoría de los casos, la evasión fiscal de impuestos instantáneos se consume al vencimiento del ejercicio anual conforme LPT. Esto se debe a que, en general, los organismos fiscales otorgan un plazo de entre diez y veinte días para ingresar el tributo contados a partir del perfeccionamiento del hecho imponible.

De esta manera, cuando el plazo para ingresar el tributo venza en cualquier momento antes del cierre del ejercicio anual, este último debe tomarse como el momento consumativo. Nunca podría consumarse antes del cierre del ejercicio anual, conforme el requisito del art. 1° de la LPT.

DIEGO ANDREJIN advierte esta posibilidad diciendo: “Que se exceda la suma de \$400.000 por tributos evadidos con anterioridad al cierre del ejercicio anual, supuesto en el cual debe considerarse que el delito se ha consumado a la fecha de cierre del ejercicio, en la medida en que no cabría admitir su consumación con anterioridad a la finalización del mismo, sin perjuicio de la posibilidad de calificar al hecho en grado de tentativa acabada, de ser detectado en esa instancia”⁽⁶³⁾.

BORINSKY, GALVÁN GREENWAY, LÓPEZ BISCAYART y TURANO opinan que, “en el caso de los tributos instantáneos o de periodicidad inferior al año, la maniobra ardidosa que supere el límite de los \$400.000 debe considerarse tentativa acabada, si vencieron las obligaciones tributarias y el contribuyente no cerró aún su ejercicio anual”⁽⁶⁴⁾.

JOSÉ MARÍA SFERCO expresa: “Finalmente y en relación con el impuesto de sellos, si bien configura un gravamen de devengamiento instantáneo, la ley obliga a computarlo por período anual, de suerte tal que para tener por consumada la conducta defraudatoria cabe aguardar a lo que acontezca el último día de aquel”⁽⁶⁵⁾.

La sala I de la CCP en la causa “Fontana, Gonzalo” ha expresado: “Al tratarse el impuesto a las salidas no documentadas de un impuesto diverso al impuesto a las ganancias, no solo se trata de un hecho imponible diverso, sino que debe liquidarse en la fecha indicada por las autoridades administrativas para ello; en consecuencia el delito de evasión de este impuesto comenzaría a correr desde el vencimiento establecido por la RG AFIP 893/00”⁽⁶⁶⁾.

Con buen tino el tribunal ha expresado: “Por otra parte y si bien es cierto que en casos como en el presente puede darse que exista una correlación en la evasión de ambos impuestos, pues puede suceder que al momento de presentarse la declaración jurada del impuesto a las ganancias se pretende reducir la base imponible por aplicación de deducciones correspondientes a supuestas salidas no documentadas, ello no permite descartar que se trate de dos hechos escindibles entre sí al tratarse de dos hechos imponibles distintos, y por ende, también el plazo de la prescripción de la acción de ambos es diferente”.

Por ejemplo, en el ámbito de la CABA, el impuesto de sellos deberá ingresarse dentro de los diez días corridos de la celebración del instrumento. En ese caso, para una persona humana –cuyo ejercicio anual es el año calendario– que celebre un instrumento gravado por el tributo el 2 de febrero, deberá ingresar el tributo el 12 de febrero. En el caso de que mediante ardid no se ingrese la suma, se deberá esperar al cierre del ejercicio para tenerlo por consumado.

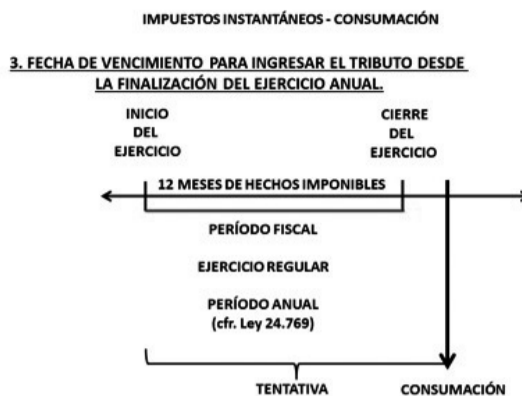
(63) ANDREJIN, DIEGO, *El impuesto de sellos bajo el prisma de la ley penal tributaria*, Doctrina Tributaria Errepar DTE, t. XXXVI, junio 2015, pág. 6.

(64) BORINSKY, MARIANO - GALVÁN GREENWAY, JUAN P. - LÓPEZ BISCAYART, JAVIER - TURANO, PABLO, en *Régimen Penal Tributario...*, cit.

(65) SFERCO, JOSÉ M., *Enfoques alternativos...*, cit., pág. 4.

(66) Fallo “Fontana, Gonzalo”, CCP, sala I, del 2-3-11. En el mismo sentido: CCP, sala I, fallo “Nacich, Hugo Celestino”, del 11-7-11.

3. Fecha de vencimiento para ingresar el tributo desde la finalización del ejercicio anual



Puede suceder que el hecho imponible del impuesto instantáneo se perfeccione en el ejercicio anual, pero que la obligación de ingreso del tributo se materialice una vez finalizado este y el plazo para pagar el momento es consumativo de esta hipótesis.

DIEGO ANDREJIN al respecto ha expresado: “Que la obligación de ingreso del tributo evadido por alguno de los contratos celebrados en el transcurso del ejercicio anual, fijada por la Administración Tributaria, venciera con posterioridad a la finalización del citado ejercicio, supuesto en el cual la fecha de vencimiento del ingreso del impuesto deberá ser considerada a los fines del cómputo prescriptivo, en tanto el delito de evasión tributaria se consume cuando ha concluido el término legalmente previsto para efectuar su pago”⁽⁶⁷⁾.

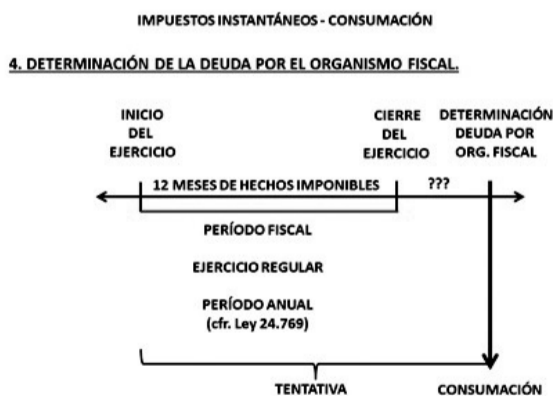
MARIO H. LAPORTA se refiere al impuesto sobre las salidas no documentadas y establece que “el delito se consuma, siguiendo el ejercicio anual y respetando la anualidad estatutaria de las personas jurídicas, al momento de vencer el pago de la última salida considerándola desde el último día del ejercicio anual”⁽⁶⁸⁾.

Volviendo a un ejemplo en el ámbito de la CABA, ahora vemos un caso en el impuesto de sellos para una persona física –cuyo ejercicio anual es el año calendario– que celebre un instrumento gravado por el tributo el 30-12-16. Así las cosas, deberá ingresar el tributo el 9-1-17. Será en este momento, después de la finalización del ejercicio anual, que se debe considerar por consumado el delito de evasión.

Por último, cabe advertir que para el caso de los impuestos instantáneos las dos hipótesis previstas en los aparts. “2. Finalización del ejercicio anual” y “3. Fecha de vencimiento para ingresar el impuesto después del ejercicio anual” son válidas. Es decir, las hipótesis no son excluyentes, sino que estar por una o por otra dependerá del momento en el cual se perfeccione el hecho imponible sumado al plazo que otorgue el organismo fiscal para ingresar la gavela.

En nuestra opinión, estas posiciones son las correctas para tener por consumado un impuesto instantáneo. Nunca antes del cierre del ejercicio por los mismos argumentos ya vertidos respecto a los impuestos mensuales.

4. Determinación de la deuda por el organismo fiscal



Del mismo modo que en los impuestos de característica anual y mensual, podría caber que la consumación para los impuestos instantáneos ocurra con la determinación de la deuda por el organismo fiscal. Los mismos argumentos vertidos para la situación de los impuestos anuales aplican para este supuesto, por lo cual nos remitimos a lo expuesto más arriba por razones de brevedad.

(67) ANDREJIN, DIEGO, *El impuesto de sellos...*, cit.

(68) LAPORTA, MARIO, *Delito fiscal...*, cit.

III Conclusiones

Pudimos observar que existen múltiples teorías respecto al momento consumativo de la evasión fiscal según la clase de impuesto de que se trate. Los especialistas de la materia no logran ponerse de acuerdo en este asunto, generando doble efecto, por un lado, positivo, dada la rica diversidad de opiniones e hipótesis, pero, por otro, negativo porque nos deja parados en un territorio frágil sobre el cual transitar debido a que ninguna teoría reina con firmeza en el tiempo.

Los autores se inclinarán por una u otra postura según la interpretación que tengan del delito de evasión fiscal, no solo respecto a las discusiones sobre su tipicidad (es decir, si se trata de un delito de resultado lesivo, de corte omisivo, etc.), sino también desde la perspectiva del bien jurídico tutelado (la hacienda pública en sentido dinámico, las facultades de verificación y fiscalización del organismo fiscal, etc.).

Ahora bien ¿cuál es la teoría correcta? ¿Es justo para un imputado que la prescripción se compute de una u otra manera según el criterio específico del tribunal en el cual tramita la causa? Si es así, ¿entonces la punibilidad dependerá de una rueda fortuna? Es decir, el destino de la punibilidad dependerá de si en el sorteo del expediente se asigna el juzgado X o el juzgado Y.

Por supuesto que los especialistas debemos trabajar para que esto no suceda y para ello debemos elaborar ciertas reglas o métodos que se vuelquen en un plano legislativo (o jurisprudencial) para permitir operar el derecho penal tributario respetando las garantías fundamentales en el marco de un proceso constitucional.

Estamos convencidos de que no alcanza con pronunciar fórmulas genéricas respecto del momento consumativo. Como pudimos observar en diferentes casos particulares, necesariamente tenemos que definir diferentes momentos consumativos según las características temporales del hecho imponible (anual, mensual o instantáneo), o bien directamente analizar el momento consumativo de un impuesto específico. Por ejemplo, que se discuta sobre los diferentes momentos consumativos en el impuesto de sellos, en el impuesto a las ganancias, en el impuesto al valor agregado, etc.

La gran mayoría de casos jurisprudenciales, por no decir la totalidad, analiza el momento consumativo de la evasión fiscal en pos de pronunciarse sobre la prescripción (o no) del delito. Ello se debe a que el momento consumativo opera como una frontera que divide *ex ante* a la tentativa y *ex post* a la prescripción penal. Es por esto que insistimos en analizar el delito de evasión teniendo en cuenta todos los ángulos posibles: bien jurídico tutelado, tipicidad, autoría, modos de ejecución imperfecta, etc.

En cuanto a la relación entre el hecho imponible tributario y la consumación penal podemos advertir que, en general y lógicamente, en la mayoría de los impuestos generalmente la producción del hecho imponible se realiza con anterioridad al 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.

Adicionalmente, estamos en condiciones de concluir que adelantar el momento consumativo implica, en consecuencia, acortar los plazos de prescripción de la acción penal y ello será beneficioso o perjudicial según la posición en la que nos encontremos...

Como *regla general*, podemos decir que, sin importar la clase de impuesto de que se trate, *la consumación nunca puede ser anterior al cierre del ejercicio anual*, requisito del art. 1° de la LPT.

Ahora bien, ya dijimos que la LPT vigente no define el momento consumativo de la evasión fiscal. Ante el vacío, vimos cómo los operadores del sistema se han visto obligados a realizar esfuerzos interpretativos. Una solución lógica es que el derecho penal tributario como emblema de derecho penal especial se rija por sus propias reglas conforme la autorización que otorga el art. 4° del cód. penal⁽⁶⁹⁾. Quizás este sea el camino para disipar la incertidumbre. Existe en la actualidad un consenso generalizado de que los institutos ortodoxos penales no han podido dar respuesta a este nuevo fenómeno complejo e interdisciplinario que llamamos derecho penal tributario.

(69) Art. 4° del cód. penal: “Las disposiciones generales del presente código se aplicarán a todos los delitos previstos por leyes especiales, en cuanto estas no dispusieran lo contrario”.

Coincidimos con las palabras de JOSÉ MARÍA SFERCO al pronunciar: “No hay dudas que el vacío de la ley especial debe ser completado (...) lo mejor sería que el derecho penal especial resulte autosuficiente y que no hubiese necesidad de efectuar actividades integrativas con normas ajenas a él, máxime en los casos en que el régimen especial no admite expresamente el reenvío, tal como en muchos casos ocurre con la ley 24.769⁽⁷⁰⁾”.

La AAEF, en homenaje al Bicentenario de la Independencia de la República Argentina, ha preparado una notable investigación sobre lineamientos y propuestas para la reforma fiscal nacional. En cuanto al derecho penal tributario se ha sostenido que “es cuestión pendiente de análisis decidir si para estar a la altura de las circunstancias de la ley 24.769 debiera o no definir con precisión los aspectos inherentes a la teoría general penal regulada en los artículos 1 a 71 del Código Penal, referido a tópicos sustantivos tales como la aplicación de la ley, la acción, las modalidades condenatorias, la imputabilidad, la tentativa, la participación criminal, la reincidencia o el concurso de delitos. La alternativa o variante a adoptar –se reitera– pasaría por partir de la premisa de que *el derecho penal especial debiera bastarse a sí mismo, autónomamente, de suerte tal*

(70) SFERCO, JOSÉ M., *Enfoques alternativos...*, cit., pág. 10.

que lo que no está escrito en la ley especial no debiera ser suplido por la general (principio de *lex specialis derogat generali*)”⁽⁷¹⁾ (el resaltado es nuestro).

Ello así, una reforma a la LPT resulta por demás necesaria. Dicha reforma debería darle precisión al derecho penal especial definiendo no solo el momento consumativo, sino otras cuestiones sobre si el delito puede ser tentado, otorgar un plazo de prescripción penal tributario, definir si los montos mínimos son elementos del tipo o condiciones objetivas de punibilidad, entre otras.

Con respecto al momento consumativo, la legislación deberá ser bien precisa a la hora de armonizar el aspecto temporal del hecho imponible con el derecho penal. Una clasificación que contempla todas las hipótesis tributarias consiste en separar el momento consumativo del delito fiscal según se trate de impuestos de característica anual, mensual o instantánea.

Por el momento, en el intento de abordar la casuística que resume las situaciones más frecuentes/recurrentes que

(71) AAEF, *Lineamientos y Propuestas para la Reforma Fiscal Argentina. Homenaje de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales a la República Argentina en el Bicentenario de su Independencia*, Ángel Schindel y Alberto Tarsitano (dirs.), editado por la AAEF, octubre, 2016, pág. 383.

se nos pueden presentar, proponemos la siguiente clasificación:

1) *Impuestos anuales:*

- a) Primera exteriorización del ardid.
- b) Vencimiento del plazo para presentar/pagar la DJ.
- c) Determinación de la deuda por el organismo fiscal.

2) *Impuestos mensuales:*

- a) Primera exteriorización del ardid.
- b) Último de los períodos en el cual se presentó la DJ ardidosa.

c) Vencimiento del plazo para presentar/pagar la última declaración jurada mensual del período anual.

- d) Determinación de la deuda por el organismo fiscal.

3) *Impuestos instantáneos:*

a) Momento de perfeccionamiento del hecho imponible o plazo para ingresar el impuesto, aun antes del cierre del ejercicio anual.

- b) Finalización del ejercicio anual.

c) Fecha de vencimiento para ingresar el tributo desde la finalización del ejercicio anual.

- d) Determinación de la deuda por el organismo fiscal.

VOCES: IMPUESTOS - DERECHO PENAL ESPECIAL - DELITO - DERECHO PENAL - CONSOLIDACIÓN DE DEUDAS

JC Jurisprudencia judicial y administrativa

por CARLOS FRANCISCO REYES

Corte Suprema. Impuesto de sellos. Alícuotas diferenciales

“Colegio de Escribanos de la Ciudad de Buenos Aires c. Provincia de Mendoza s/acción declarativa de inconstitucionalidad” (17-3-17)

El Colegio de Escribanos de la Ciudad de Buenos Aires promueve demanda contra la Provincia de Mendoza a fin de que se declare la inconstitucionalidad del inc. c) del art. 60 de la ley 8837⁽¹⁾ de dicha provincia.

Básicamente, impugna que se establezca un impuesto de sellos más gravoso para los actos, contratos y operaciones sobre bienes inmuebles situados en la Provincia de Mendoza cuando sean concertados e instrumentados fuera de ella. El costo incremental varía entre el 1,5 % y el 2,5 % por encima del impuesto aplicable a los actos concertados dentro del ámbito provincial.

Según la demandante, se está vulnerando en forma manifiesta la regla del art. 7⁽²⁾ de la CN, por lo que debe ser declarado inválido de acuerdo con la doctrina de la Corte expresada en la causa “Colegio de Escribanos de la Ciudad de Buenos Aires c. Provincia de Buenos Aires” (9-12-15).

También se argumenta que la norma en cuestión afecta la supremacía del derecho federal⁽³⁾ y se erige como violatoria de los derechos a la libre competencia, a operar en un mercado sin distorsiones, al trabajo, a la propiedad, a la igualdad tributaria, así como la prohibición de instituir aduanas o barreras arancelarias interiores o cualquier otra forma de distorsión del comercio interprovincial (arts. 7°, 9° a 12, 14, 16, 17, 19, 31, 42, 43, 75, incs. 12 y 13, y 126, CN).

Se plantea que esta norma ha sido adoptada exclusivamente para derivar clientela hacia los notarios con competencia territorial en la provincia, pues al recurrir a los servicios profesionales de estos, los contribuyentes quedan beneficiados por las alícuotas impositivas menores.

En consecuencia, el Colegio de Escribanos solicita que “se declare la invalidez e inaplicabilidad de dicho régimen a todos los escribanos que no tienen competencia territorial en esa provincia, en especial a los asociados del Colegio, y al universo de sujetos que requieren sus servicios respecto de los actos, contratos y operaciones que esa norma pretende gravar, y se ordene a la demandada abstenerse de requerir o perseguir el cobro de cualquier suma de dinero con fundamento en la norma impugnada, así como de cualquier otra suma que implique un impuesto diferencial basado en el lugar de otorgamiento de actos, contratos u operaciones sobre inmuebles radicados en dicha provincia”.

(1) Ley 8923 para el ejercicio fiscal 2017.

(2) “Los actos públicos y procedimientos judiciales de una provincia gozan de entera fe en las demás; y el Congreso puede por leyes generales determinar cuál será la forma probatoria de estos actos y procedimientos, y los efectos legales que producirán”.

(3) Art. 31 de la CN.

En cuanto a su *legitimación*, explica que el Colegio es una asociación civil fundada el 7-4-1866, que la ley 12.990 le reconoció el carácter de corporación pública a cargo de la conducción y del control disciplinario del notariado y que continúa en tal carácter, de acuerdo a lo establecido por la ley 404 de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, como consecuencia de la reforma constitucional de 1994 y del régimen dado por el art. 129.

Además, requiere que hasta tanto recaiga sentencia o durante el plazo que se fije como adecuado para arribar a una decisión definitiva en autos se dicte una medida cautelar que suspenda los efectos del inc. c) art. 6° de la ley 8837.

Por su parte, en primer lugar, la Corte Suprema acepta su competencia originaria.

Luego, al analizar el pedido de “medida cautelar”, más allá de manifestarse en forma expresa sobre el criterio restrictivo en que esta debe ser otorgada en materia tributaria, nuestro Máximo Tribunal expresa que se configuran los presupuestos necesarios para acceder a la solicitud de la actora, puesto que la situación resulta, *prima facie*, análoga a otros casos ya resueltos⁽⁴⁾.

Por consiguiente, dispone, con carácter de medida cautelar, que los actos previstos en el inc. c) del art. 6° de la ley 8837 deberán tributar a idéntica alícuota que la establecida para los que se otorgan en territorio provincial, hasta tanto se dicte pronunciamiento definitivo en las presentes actuaciones.

A modo de conclusión, es relevante mencionar cuáles han sido los argumentos de fondo utilizados por nuestro Tribunal Címero a la hora de resolver los casos referenciados previamente:

• La Corte plantea que si bien las provincias conservan los poderes necesarios para el cumplimiento de sus fines y, entre ellos, las facultades impositivas que conduzcan al logro de su bienestar y desarrollo, por lo que pueden escoger los objetos imponibles y la determinación de los medios para distribuirlos en la forma y alcance que les parezca más conveniente, tales atribuciones encuentran el valladar de los principios consagrados en la Constitución Nacional.

• Entre las limitaciones establecidas en la Carta Magna a las facultades impositivas provinciales figura la consagrada en su art. 16, que en lo pertinente a este tipo de casos dispone que la igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas.

El establecimiento de clasificaciones y categorías para la percepción de los impuestos debe ser estrictamente compatible con el principio de igualdad, pero no solo a condición de que todos los que sean colocados en una clase o categoría reciban el mismo tratamiento, sino también

(4) CS, “Bolsa de Cereales de Buenos Aires c. Provincia de Buenos Aires s/acción declarativa de certeza” (16-12-14).

que la clasificación misma tenga razón de ser, esto es, que corresponda razonablemente a distinciones reales. La jurisdicción debe demostrar que las categorías se han basado en alguna diferencia razonable y no en una selección puramente arbitraria.

• Agrega nuestro Tribunal Címero que en materia de igualdad el control de razonabilidad exige determinar si a todas las personas o situaciones incluidas en la categoría se les reconocen iguales derechos o se les aplican similares cargas; se trata, en definitiva, de examinar los elementos de clasificación que la componen y observar si se excluye a alguien que debería integrarla y recibir igual atención jurídica.

• En consecuencia, en este tipo de casos “no se advierte la existencia de una razón válida que permita aseverar (como sostiene la Provincia) que los instrumentos otorgados en una jurisdicción para producir efectos jurídicos sobre inmuebles radicados en otra, exterioricen una capacidad contributiva diferente o una mayor manifestación de riqueza por esa única circunstancia, motivo por el cual no se justifica un tratamiento impositivo distinto. En efecto, la discriminación establecida en el régimen cuestionado en función del lugar de radicación del escribano otorgante del acto, no constituye una pauta razonable que, a los fines impositivos, permita la fijación de alícuotas diferenciales”.

• En ninguno de los dos principales antecedentes se aborda la posible violación de la norma de la Provincia de Buenos Aires a la cláusula comercial prevista en el inc. 13 del art. 75 de la CN, sino que el núcleo del fallo radica en el análisis del principio de igualdad, consagrado en el art. 16 de nuestra Carta Magna. Esta es una gran diferencia con respecto a la temática de alícuotas diferenciales en materia de impuesto sobre los ingresos brutos (más allá de que no hay fallos sobre el fondo de la cuestión).

CNCont.-adm. Fed., sala III. Error excusable

“Arauca Bit AFJP S.A. TF 36903-I c. DGI s/recurso directo de organismo externo” (16-2-17)

El presente fallo, si bien no es un *leading case*, nos permite volver a analizar en detalle (con el agregado de la jurisprudencia que se cita, la cual es realmente amplia) un tema que siempre debe ser tenido en cuenta por parte de aquel contribuyente a quien el fisco le endilga un actuar “culposo” (art. 45, ley 11.683).

El Tribunal Fiscal de la Nación oportunamente resolvió declarar la prescripción de la acción de la AFIP para aplicar la multa relativa al impuesto a las ganancias por el período fiscal 2006, con costas. Para decidir en el sentido indicado, tuvo en cuenta que, de acuerdo con lo dispuesto por el art. 58 de la ley 11.683, el término de la prescripción comenzó el 1-1-07 y que la sanción fue impuesta con fecha 22-10-12, es decir, con posterioridad al vencimiento del plazo quinquenal establecido en el art. 56 de la ley de rito.

Además, el *a quo* destacó que la suspensión del curso de la prescripción establecida con carácter general en el art. 44 de la ley 26.476 resulta inaplicable al caso, en función del principio que impone la “no operatividad de la ley