

Reforma Ley 27.430:
el retorno del artículo 19 al régimen penal tributario.

Robertino D. Lopetegui¹

CABA, Septiembre 2018

I. Introducción.

En esta oportunidad, el tema que nos convoca tiene que ver con la amplísima reforma tributaria instituida por la ley 27.430 hacia el último respiro del año 2017². Se trata de la reforma impositiva más importante de los últimos 20 años pues las modificaciones impactaron en prácticamente todos los impuestos (impuesto a las ganancias, impuesto al valor agregado, impuestos internos, régimen simplificado para pequeños contribuyentes, etc) así como también en las normas procesales que los gobiernan (procedimiento tributario y penal tributario).

Con respecto a

la materia penal tributaria, el artículo 279 de la ley 27.430 instaura un nuevo “régimen penal tributario” que mantiene la columna vertebral del articulado de su antecesora ley 24.769. A través del artículo 280 se deroga a la ley 24.769, no siendo la primera vez que se deroga un régimen penal tributario³. De esta forma, en Argentina continuamos con la conducta derogatoria de los regímenes penales tributarios. Las Directivas de Relatoría de estas jornadas lo advierten al señalar “este hecho – el derogatorio no modificatorio – crea de por sí un marco para el análisis de los efectos de tal derogación, eventualmente aplicables a delitos cometidos a la luz de la ley anterior, como también permite un debate respecto de las implicancias que ello conlleva”.⁴

Con respecto a la reforma, se ha sostenido que “la creación (del nuevo régimen) viene enmarcada en una ley de reforma tributaria, una ley de naturaleza tributaria, o sea, parece que estamos más en presencia de un régimen tributario penal que a la inversa”⁵. Así las cosas, a partir del año 2018 no es posible hablar de una “ley penal tributaria” sino de un “régimen penal tributario” con una **ubicación sistemática** relegada en la última parte de una amplia reforma impositiva aprobada a los apurones.

Tampoco podemos dejar de señalar que la materia penal tributaria actualmente se encuentra situada entre placas tectónicas debido a los **terremotos legislativos** que ha sufrido en los últimos años. Recordemos que, a mediados del año 2016, la sanción de la ley 27.260⁶ creó un régimen excepcional de sinceramiento fiscal y moratoria con

¹ Abogado (UBA). Contador Público (UADE). Posgrado en Derecho Penal Tributario (UBA) y Lavado de Activos (UBA).

² Boletín Oficial: 29/12/2017.

³ En el año 1996 la ley 24.769 a través de su artículo 24 derogó a su antecesora (ley 23.771).

⁴ Directivas de relatoría de la XIII Jornadas de Derecho Penal Tributario. Julio 2018.

⁵ Daniel G. Pérez. “La aplicación de la ley penal más benigna en el caso de la ley 27.430. Importante definición de la Cámara”. Impuestos. Práctica Profesional. Thomson Reuters Checkpoint. Mayo 2018. N

⁶ Publicada en el Boletín Oficial el 22/07/2016.

repercusión en el ámbito penal económico⁷. Si bien sinceramiento fiscal ha sido exitoso en cuanto a sus cifras finales⁸, lo cierto es que su irrupción en el sistema tributario y penal económico ha generado muchos interrogantes y cortocircuitos. La onda expansiva de este régimen excepcional alcanza el presente y se pronostica que en los próximos años muchos casos lleguen a la justicia⁹.

Hacia fines de marzo del año 2017 se cierra el portal para ingresar al sinceramiento fiscal/moratoria motivo por el cual se han tenido que postergar la presentación de las declaraciones juradas anuales de Ganancias y Bienes Personales (período fiscal 2016) para el mes de junio 2017. Tan sólo 6 meses más tarde, en diciembre de 2017, es sancionada la ley 27.430.

Los vaivenes legislativos nuevamente nos dan pie para separar la temática de estas jornadas en: (i) Panel I: aspectos estáticos (análisis teórico y casuístico de los principales tipos legales) y (ii) Panel II: aspectos dinámicos (análisis teórico y casuístico de los mecanismos de extinción de la acción penal, de dispensa de denuncia y procesales referidos a cada conducta en particular, desde las perspectivas federal y locales).

En el presente trabajo abordaremos el resurgimiento del artículo 19 (dispensa de denuncia) en el régimen penal tributario, su cronología, su conexidad con la parte general del ordenamiento penal, sus particularismos y su semejanza con otros institutos.

Por último, considero necesario contextualizar al Derecho Penal Tributario y resaltar las **características del sistema impositivo** en el cual habita:

- altos niveles de presión impositiva¹⁰,
- acumulación de saldos a favor irrecuperables¹¹,

⁷ El artículo 46 inciso b) de la ley 27.260 estipuló la extinción de la acción penal para quienes se adhieran al régimen excepcional.

⁸ La AFIP ha informado que el blanqueo de capitales alcanzó una cifra de USD 116.800 millones de dólares. <http://www.telam.com.ar/notas/201704/184603-dujovne-y-abad-informaran-manana-el-resultado-final-del-blanqueo-de-capitales.html> (28/07/2018)

⁹ Los primeros casos de judicialización han tenido que ver con la finalización de la declaración jurada de cierre del sinceramiento fiscal. Es decir, esto recién comienza...Al respecto: "Ávila, Carlos Vicente c/ AFIP DGI s/ amparo". Cámara Cont. Admin. Fed. Sala "V" 03/07/2018.

¹⁰ Un reciente informe del Foro Económico Mundial indicó que la Argentina ocupa el puesto 104 sobre 138 naciones en materia de competitividad económica. Se resalta a la inflación y a la carga impositiva como los dos factores más problemáticos a la hora de hacer negocios en el país. Al respecto: "Insight report: the global competitiveness Report 2016-2017". World Economic Forum. www3.weforum.org (01/07/2018); Instituto Argentino de Análisis Fiscal (IARAF) "Presión tributaria Argentina: entre 1990 y 2016 pasó de un nivel similar al promedio de Latinoamérica a uno cercano al promedio de la OCDE" Agosto de 2018. <https://drive.google.com/file/d/1Ft7azp7q2Y17aVB8WX4YwZC7ONuoUx7s/view>; World Bank Group & PWC "Paying Taxes 2018". <https://www.pwc.com/gx/en/services/tax/publications/paying-taxes-2018.html>

¹¹ Sin dudas un problema que atraviesa a cualquier categoría de contribuyente (pequeños, medianos y grandes). La acumulación de saldos a favor ocurre tanto a nivel nacional como local. Se destaca a nivel local el impuesto sobre los ingresos brutos ya que no posee mecanismo de compensación contra otros impuestos ni transferencia a terceros.

- obstrucción de los flujos de dinero con retenciones y percepciones¹²,
- nivel de compliance alto y dificultoso¹³,
- prohibición legal de aplicar ajuste por inflación,
- invención de hechos imponderables a través de ficciones y cruces informáticos,
- sistema autodeterminativo (artículo 11 ley 11.683) en el cual los aplicativos se ubican en la punta de la pirámide kelseniana¹⁴,
- presencia continua de regímenes de blanqueo y moratoria¹⁵,
- musculoso repertorio de infracciones formales y materiales¹⁶,
- existencia de ejecuciones fiscales a los pocos días de presentar una declaración jurada, y, por lo tanto, determinar deuda ante el organismo fiscal,
- presencia de impuestos regresivos como el impuesto sobre los débitos y créditos bancarios y el impuesto sobre los ingresos brutos,
- etcétera.

El contexto macro-económico del país tampoco es alentador: en lo que va del 2018 el peso argentino es una de las monedas más devaluadas en el mundo (a excepción de Venezuela), desde hace varios años convivimos con una inflación permanente que incapacita determinar el verdadero precio de los bienes y servicios tranzados.

En el año 1996 que se sancionó la ley 24.769 para la evasión simple se preveía un monto de \$ 100.000 que era equivalente de USD 100.000. A fines del año 2011, con la reforma de la ley 26.735 se elevó este monto a \$ 400.000 que para esa fecha representaban USD 92.000 aproximadamente¹⁷. Hacia fines de 2017, momento en el cual se vuelven a aumentar los montos mínimos, esos \$ 400.000 representaban USD 21.000 aproximadamente¹⁸. Finalmente, con la ley 27.430 se elevan los montos mínimos

¹² La articulación de creativos esquemas de retenciones y percepciones se encuentran obstruyendo el tráfico de bienes y servicios a nivel mundial. En Argentina, es habitual que los contribuyentes al momento de recibir un pago se les practiquen retenciones del impuesto a las ganancias (entre 3% y 28%), impuesto al valor agregado (16,8%) e impuesto sobre los ingresos brutos (3%). Si bien estos importes son computables contra las respectivas declaraciones juradas, es innegable la grave incidencia financiera que en algunos casos muta directamente en costo. Quizás esta sea una de las razones por las cuales la sociedad actual ha despertado un gran interés por las criptomonedas como nueva unidad de medida y medio de pago e inversión.

¹³ Muchos contribuyentes son forzados por los fiscos a actuar como agentes de recaudación, es decir, intermedian en forma gratuita en la recolección de tributos poniendo a disposición del Estado sistemas administrativos adicionales para determinar, liquidar, pagar y exteriorizar impuestos de otros. Adicionalmente, por mencionar un ejemplo entre tantos, en forma mensual, los contribuyentes deben informar al fisco factura por factura suministrando una tonelada de datos a través del régimen informativo de compras y ventas (RG AFIP 3685).

¹⁴ Al respecto se recomienda la siguiente lectura: Caranta, Martín R. "La (in)estabilidad de la declaración jurada frente al nuevo sistema Ganancias Personas Humanas". Errepar. Práctica y actualidad tributaria (PAT). Tomo XXIV. Junio 2018.

¹⁵ En los últimos 10 años hemos sido testigos de 3 regímenes excepcionales de blanqueo y moratoria: ley 26.476 de 2008, ley 26.860 de 2013 y ley 27.260 de 2016/2017.

¹⁶ Me remito simplemente a los artículos 39 a 50 de la ley 11.683 así como también al elenco de infracciones que prevén los códigos locales.

¹⁷ Tipo de cambio de 4,32. <http://www.bna.com.ar> (26/08/2018)

¹⁸ Tipo de cambio de 18,9 <http://www.bna.com.ar> (26/08/2018)

de la evasión fiscal simple a \$ 1.500.000 que en ese momento representaban USD 79.000 pero que a Septiembre de 2018 representan USD 37.500 a un tipo de cambio de 40.

Así las cosas, es innegable que, en los últimos 15 años, el valor nominal de los montos mínimos fijados en pesos argentinos de los delitos fiscales no puede ser considerado un parámetro válido para la criminalización del delito de evasión fiscal. Estas distorsiones dan lugar a discusiones en forma de “loop” como lo es la aplicación de la ley penal más benigna por aumento de los montos mínimos. Considero que no podemos dejar de mencionar estas características del sistema tributario argentino antes de discutir sobre cualquier aspecto acerca de la **criminalización de las infracciones tributarias**.

II. Desarrollo.

Metodológicamente, las cuestiones vinculadas con la denuncia penal tributaria se encuentran previstas en el título V denominado “De los Procedimientos Administrativo y Penal”.

Esencialmente, este título trata de regulaciones procesales de carácter predominantemente administrativo, o bien de prescripciones que regulan la actividad de jueces y otros funcionarios¹⁹.

Mientras que el artículo 18 regula el proceso mediante el cual el organismo recaudador y/o los terceros formulan denuncia, el artículo 19 funciona como un espejo para los casos en que no corresponde.

II.1. Sobre la denuncia: parte general y parte especial.

Como primera medida, es necesario destacar que según el ordenamiento argentino la formulación de la denuncia no es monopolio de ningún sujeto en particular, por lo que, facultativamente cualquier ciudadano puede denunciar la comisión de delitos fiscales.²⁰

El Código Procesal Penal de la Nación (“CPPN”) contiene un capítulo dedicado a la “denuncia” como un acto inicial de la instrucción estableciendo que “toda persona que se considere lesionada por un delito cuya represión sea perseguible de oficio o que sin pretender ser lesionada, tenga noticias de él, podrá denunciarlo al juez, al agente fiscal o a la policía”²¹.

Se ha definido a la “denuncia” como un acto voluntario mediante el cual se pone en conocimiento de la autoridad policial, del agente fiscal o del juez de instrucción un hecho presuntamente delictuoso. La denuncia es la noticia de un hecho que la ley califica como delito, de donde partirá la futura investigación en aras de comprobar la hipótesis contenida en aquella, valiéndose el investigador de los datos aportados y de las

¹⁹ Guillermo Orce y Gustavo Fabián Trovato. “Delitos Tributarios. Estudio analítico del régimen penal de la ley 24.769”. Editorial Abeledo Perrot. Año 2008. Página 288.

²⁰ Juan Pablo Fridenberg. “Procedimiento Penal Tributario”. Editorial Ad Hoc. Año 2012. Página 103.

²¹ Artículo 174 del CPPN.

diligencias que por iniciativa propia ejerza en uso de sus facultades. Por ello, la simple suposición infundada de la comisión de un delito no autoriza formular denuncia pues la ley requiere que el denunciante haya presenciado dicha comisión o que tenga conocimiento de su perpetración por otro medio. Sería sumamente imprudente y peligroso instruir sumarios en base a denuncias fundadas en hechos puramente imaginarios o simplemente supuestos.²²

A modo seguido, el CPPN establece la forma y requisitos que deben contener las denuncias destacándose, en cuanto fuere posible, la relación del hecho, con las circunstancias del lugar, tiempo y modo de ejecución, y la indicación de sus partícipes, damnificados, testigos y demás elementos que puedan conducir a su comprobación y calificación legal²³.

El dispositivo procesal también prevé los supuestos en los que la ley indica la obligación de denunciar:

ARTICULO 177. - Tendrán obligación de denunciar los delitos perseguibles de oficio:

²² Javier Lopez Biscayart y Enrique Decarli. "Determinación de oficio y proceso penal (un lugar para cada cosa y cada cosa en su lugar) en "Derecho Penal Tributario. Cuestiones Críticas". Editorial Rubinzal – Culzoni. Año 2005. Página 110.

²³ Art. 175 del CPPN. - La denuncia presentada ante la policía podrá hacerse por escrito o verbalmente; personalmente, por representante o por mandatario especial. En este último caso deberá agregarse el poder. En el caso de que un funcionario policial reciba la denuncia en forma escrita comprobará y hará constar la identidad del denunciante. Cuando sea verbal, se extenderá en un acta de acuerdo con el Capítulo IV, Título V, del Libro I.

En el caso que la denuncia sea presentada ante la fiscalía o el juez la misma deberá ser escrita; personalmente, por representante o por mandatario especial. En este último caso deberá agregarse el poder, debiendo ser firmada ante el funcionario que la reciba, quien comprobará y hará constar la identidad del denunciante.

A los fines de comprobar su identidad, el denunciante podrá presentar cualquier documento válido de identidad.

Art. 175 bis - Cuando la denuncia escrita sea presentada ante la policía, el funcionario que la reciba, luego de la comprobación de identidad señalada en el artículo 175 CPPN, deberá colocar en el escrito un sello que acredite la hora y el día de la recepción, el nombre de la dependencia policial y el número de registro de la denuncia, pudiendo otorgarle una constancia de la presentación o firmando la copia, a pedido del denunciante.

En ningún caso se podrá rechazar la presentación de la denuncia, sin perjuicio del trámite judicial que ulteriormente corresponda.

Art. 176. - La denuncia deberá contener, en cuanto fuere posible, la relación del hecho, con las circunstancias del lugar, tiempo y modo de ejecución, y la indicación de sus partícipes, damnificados, testigos y demás elementos que puedan conducir a su comprobación y calificación legal.

1°) Los funcionarios o empleados públicos que los conozcan en el ejercicio de sus funciones.

2°) Los médicos, parteras, farmacéuticos y demás personas que ejerzan cualquier rama del arte de curar, en cuanto a los delitos contra la vida y la integridad física que conozcan al prestar los auxilios de su profesión, salvo que los hechos conocidos estén bajo el amparo del secreto profesional.

A su vez, la obligación de denunciar se encuentra replicada en los ordenamientos procesales provinciales prácticamente en los mismos términos. Por ejemplo, el artículo 81 del Código Procesal Penal de la CABA, el artículo 287.1 del Código Procesal Penal de la Provincia de Buenos Aires, el artículo 317.1 del Código Procesal Penal de la Provincia de Córdoba, el artículo 235.a del Código Procesal Penal de la Provincia de Entre Ríos, el artículo 236.1 del Código Procesal Penal de la Provincia de Santa Fe, y el artículo 329.1 del Código Procesal Penal de la Provincia de Mendoza, etc.²⁴

Hernán de Llano en oportunidad de analizar este tema ha puntualizado que la situación de los funcionarios públicos que dolosamente incumplen con la obligación de denunciar prevista en el artículo 177, inciso 1, del ordenamiento procesal, puede generar responsabilidad a tenor de lo previsto en las figuras de incumplimiento de los deberes del funcionario público del artículo 248 del CP y de encubrimiento por omisión de denuncia del artículo 277, inciso d) del CP²⁵.

Adicionalmente, no podemos dejar de mencionar que en el catálogo de delitos contra la Administración Pública, el artículo 245 del Código Penal prevé el delito de falsa denuncia.

ARTICULO 245. - Se impondrá prisión de dos meses a un año o multa de pesos setecientos cincuenta a pesos doce mil quinientos al que denunciare falsamente un delito ante la autoridad.

En cuanto a la eventual responsabilidad penal que podría recaer sobre un funcionario que omite cumplir con su deber de denunciar un hecho potencialmente delictivo, cabe sostener que toda vez que los tipos penales de encubrimiento por omisión de denuncia, falsa denuncia y calumnias son de carácter doloso, sólo serían aplicables si se puede demostrar que el funcionario actuó de mala fe.²⁶

Ahora bien, el Derecho Penal Tributario como emblema de derecho penal especial, puede darse a sí mismo un espacio jurídico sui generis en virtud de la autorización legal prevista en el artículo 4 del Código Penal²⁷. José María Sferco, nos explica que la especialidad del derecho penal tributario da cabida los mentados "particularismos", es decir, "las características de los elementos constitutivos del derecho penal tributario definen clases, categorías o relaciones que requieren un marco regulatorio apropiado

²⁴ Ver Diego H. Goldman. "Un sentido adiós a la excepción a ningún principio en la ley penal tributaria". VII Jornadas de Derecho Penal Tributario de la AAEF. Errepar. Año 2012. Página 241.

²⁵ Hernán De Llano. "La responsabilidad penal de los funcionarios públicos por omitir cumplir con la obligación de formular denuncia. Una visión desde la perspectiva de los delitos tributarios". VI Jornadas de Derecho Penal Tributario de la AAEF. Año 2011.

²⁶ Diego H. Goldman. Ob. Cit.

²⁷ Artículo 4 C.P.: "Las disposiciones generales del presente Código se aplicarán a todos los delitos previstos por leyes especiales, en cuanto estos no dispusieren lo contrario".

para regir en un contexto singular...bajo la premisa de no desnaturalizar las instituciones de derecho involucradas”²⁸.

Con respecto a la denuncia penal tributaria, quisiera advertir que este tema ha sido investigado en el año 2004 por la Comisión de Derecho Penal Tributario²⁹ y en el año 2011 por las VI Jornadas de Derecho Penal Tributario de la AAEF en el Panel I que se ha titulado “Las diversas responsabilidades del Estado frente a su obligación de formular denuncias penales”.

Ignacio M. Pampliega explicaba que en las investigaciones por delitos fiscales comienzan de modo casi sistemático por denuncia judicial de funcionarios de la AFIP. Señala que existan algunos pocos casos de denuncias judiciales de terceros no funcionarios públicos y que prácticamente no se conocen casos de denuncias de terceros antes las fuerzas de seguridad por lo que parece haber un entendimiento semiótico de que el denunciante natural es el organismo fiscal.³⁰

Carlos E. Edwards ha expresado que la finalidad del artículo 19 (dispensa de denuncia) es “evitar denuncias infundadas, concentrando toda la eficacia de la persecución penal en aquellos casos en que sí se ha cometido un delito tributario o previsional”³¹.

La mayoría de los autores especializados en la materia se han pronunciado a favor de la eliminación o derogación de este artículo en el régimen penal tributario.

Alejandro Catania ha denominado al artículo 19 como la “excepción a ningún principio” puesto que la denuncia es la puesta en conocimiento de un hecho, prima facie, delictivo, por lo tanto, nadie se encuentra obligado a efectuar una denuncia cuando surge manifiestamente que no se ha ejecutado la conducta punible. Entiende que no es este un supuesto que puede vincularse con el **principio de oportunidad** porque no se trata de establecer la conveniencia o no por razones de política criminal de iniciar y proseguir actuaciones vinculadas a determinados delitos, sino de no proceder porque es ostensible y patente la inexistencia de un delito”.³²

Las VI Jornadas de Derecho Penal Tributario de la AAEF concluyeron que “los lineamientos del artículo 19 de la LPT, al que atribuimos distintos elementos, hacen en su conjunto una norma confusa y de difícil interpretación, pero lo importante aquí es establecer que, de todos modos, su no cumplimiento implica un accionar ilegítimo del Estado, de frente al concepto de responsabilidad. Por ello es que reiteramos como propuesta la derogación del citado artículo”.³³

²⁸ 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 de la AAEF. Año 2014.

²⁹ Comisión de Derecho Penal Tributario de la AAEF. “Teoría y operatividad del artículo 19 de la ley 24.769”. IV Jornadas de Derecho Penal Tributario. Año 2004

³⁰ Ignacio M. Pampliega. “Delitos de calumnia o falsa denuncia cometidos por funcionarios públicos (a propósito de denuncias por delitos fiscales)”. VI Jornadas de Derecho Penal Tributario. AAEF. Año 2011. Página 69.

³¹ Carlos Enrique Edwards. “La nueva reforma a la ley penal tributaria y previsional”. Editorial La Ley. Suplemento especial nuevo régimen penal tributario. Enero 2012. Página 37.

³² Alejandro Catania. “Régimen Penal Tributario” 2da Edición actualizada. Año 2007. Editorial del Puerto. Página 307.

³³ Conclusiones de las VII Jornadas de Derecho Penal Tributario. Errepar. Año 2012. Página 297.

Juan Manuel Alvarez Echague expresa que la dispensa de denuncia “no aporta nada nuevo al espectro jurídico procesal que poseen los funcionarios públicos conforme el artículo 177 del CPPN”³⁴.

Cintia J. Bonavento ha entendido que se trata de una “mera redundancia normativa” aunque destaca la conveniencia de que se mantenga vigente pues “elimina todo tipo de dudas en el sentido de que la denuncia no puede ser automática por el solo hecho objetivo de que se superen los mínimos establecidos sin ninguna verificación, siquiera provisoria, sobre la existencia de todos los elementos del tipo penal”.³⁵

Jorge Haddad ha expresado que: “en la faz práctica, un país con inflación endémica como el nuestro debe otorgar al organismo recaudador la alternativa de no formalizar una denuncia que activa todo un procedimiento ante jueces que están al límite de su capacidad de trabajo, cuando en realidad no hay delito”.³⁶

II.1. Cronología de la dispensa de denuncia.

a) Ley penal tributaria 23.771 (1990-1996).

Si bien desde principios del siglo XX podemos encontrar antecedentes relacionados con el castigo de los delitos fiscales³⁷, lo cierto es que desde 1990, con la sanción de la ley 23.771³⁸, se inaugura en la República Argentina el primer régimen penal tributario.

Con anterioridad a la sanción de la ley 23.771 el procedimiento administrativo de determinación de oficio era previo a la denuncia. Es decir, que recién se daba intervención al juez penal cuando la determinación del tributo quedaba firme y pasada en autoridad de cosa juzgada.³⁹

La ley 23.771 en materia de procedimiento penal y administrativo rezaba:

“ARTICULO 16. - La determinación de deuda tributaria o respecto de las obligaciones con los organismos nacionales de seguridad social, conforme a lo previsto en el art. 3º, o la aplicación de sanciones por los organismos administrativos, no constituirán cuestiones prejudiciales a la promoción de la causa penal o a la sentencia que en ella recaiga.

La promoción de causa penal no impedirá la sustanciación de los procedimientos administrativos, vinculados con los mismos hechos, pero no podrá dictarse resolución administrativa antes de que haya

³⁴ Juan Manuel Alvarez Echague. “Comentarios breves a dos cuestiones interesantes introducidas por la ley 26.735: la derogación de la facultad de no denunciar que poseía el fisco y la modificación del código penal intentando impedir la aplicación de la probation a la materia penal tributaria”. VII Jornadas de Derecho Penal Tributario de la AAEF. Año 2012. Editorial Errepar. Página 2014.

³⁵ Cintia J. Bonavento. “La denuncia de delitos tributarios por el organismo recaudador”. VI Jornadas de Derecho Penal Tributario. AAEF. Página 86.

³⁶ Jorge E. Haddad. “Ley Penal Tributaria comentada”. Séptima Edición. Editorial Abeledo Perrot. Año 2013. Página 311.

³⁷ Por ejemplo: la ley 3.764 sancionada el 14/01/1899 preveía la pena de arresto de hasta 1 año por defraudar impuestos internos.

³⁸ Publicada en el Boletín Oficial el 27/02/1990.

³⁹ Mariano H. Borinsky. “Fraude fiscal: un estudio histórico, comparado, de derecho penal, tributario, económico y sociológico”. Año 2013 Ediciones Didot

quedado firme la sentencia judicial, la que constituirá cosa juzgada en cuanto a la materialidad de los hechos.

Cuando la autoridad administrativa pertinente, de oficio o a instancia de un particular, tomare conocimiento de la presunta comisión de un delito previsto por esta ley, lo comunicará de inmediato al juez competente, solicitando las medidas judiciales de urgencia, en caso que lo estimare necesario para garantizar el éxito de la investigación. En el plazo de treinta días elevará un informe adjuntando los elementos probatorios que obraren en su poder y las conclusiones técnicas a que hubiese arribado.

En los supuestos de denuncias formuladas directamente ante el juez, sin perjuicio de las medidas de urgencia, correrá vista por treinta días a la autoridad administrativa a los fines dispuestos en el párrafo anterior.”

Con respecto a la facultad de denuncia, cabe resaltar que el tercer párrafo del artículo 16 de la ley 23.771 se hace referencia a la “comunicación” que debe poner la autoridad administrativa o los particulares al juez competente en caso de tomar conocimiento de la presunta comisión de un delito fiscal.

Autores han sostenido que la presentación del informe técnico por parte del organismo fiscal, si bien debía contar con elementos de juicio que lo respaldaran y las conclusiones técnicas a las cuales hubiera arribado el ente recaudador, se trataba, en definitiva, de una opinión, que, aunque fundada, carecía de la virtualidad propia de una decisión administrativa⁴⁰. Por lo tanto, el informe del artículo 16 de la ley 23.771 no era una instancia prejudicial o suspensiva del proceso sino que más bien era el encadenamiento e inclusión de una instancia administrativa estimada como necesario porque lo específico de la materia tributaria necesitaba un aporte inicial de los datos y conclusiones en poder de las autoridades habilitadas en el tema a fin de poder esclarecer los hechos con conocimiento de causa.⁴¹

Así las cosas, la ley 23.771 no preveía causales o hipótesis de abstención de denuncia penal tributaria, sino que exclusivamente regulaba los casos en los que sí habría que formular denuncia.

b) Ley penal tributaria 24.769. (1996-2010)

Tras 6 años de vigencia de la ley 23.771, hacia fines de 1996 la norma es derogada y reemplazada por la ley 24.769.

La dispensa de denuncia penal tributaria se vio plasmada por primera vez en la ley 24.769⁴² que contenía el siguiente texto:

Artículo 19: “Aun cuando los montos alcanzados por la determinación de la deuda tributaria o previsional fuesen superiores a los previstos en los arts. 1, 6, 7 y 9, el organismo recaudador que corresponda, no formulará denuncia penal, si de las circunstancias del hecho surgiere manifiestamente que no se ha ejecutado la conducta punible.

En tal caso, la decisión de no formular la denuncia penal deberá ser adoptada, mediante resolución fundada y previo dictamen del correspondiente servicio jurídico, por los funcionarios a quienes se les hubiese asignado expresamente esa competencia. Este decisorio deberá ser comunicado inmediatamente a la Procuración del Tesoro de la Nación, que deberá expedirse al respecto.”

⁴⁰ Miguel Ángel Macchi. “Sistema penal tributario y de la seguridad social”. Abaco de Rodolfo Depalma, Buenos Aires. 1999. Página 308.

⁴¹ Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico. Sala b. Reg. 253/1991 de fecha: 09/09/1991.

⁴² Sancionada el 19/12/1996.

La facultad de abstenerse a denunciar por parte del organismo fiscal conforme a la letra de la ley 24.769 aplicaba únicamente para los delitos de evasión simple (arts. 1 y 7) y de apropiación indebida (arts. 6 y 9). De esta manera, quedarían fuera de esta hipótesis la evasión agravada (art. 2 y 8), el aprovechamiento indebido de subsidios (art. 3), la obtención fraudulenta de beneficios fiscales (art. 4), así como también los delitos fiscales comunes (insolvencia fiscal fraudulenta, simulación dolosa de pago y alteración dolosa de registros) y la asociación ilícita fiscal (art. 15 inciso b).

Sin perjuicio de la exclusión de determinados delitos respecto a la dispensa de denuncia cabe destacar que la Procuración del Tesoro de la Nación ha convalidado procedimientos de no denuncia en un caso de evasión agravada por acreditación manifiesta de ausencia de dolo⁴³.

Con la redacción de la ley 24.769 era posible trazar un paralelismo entre el artículo 19 (dispensa de denuncia) y el artículo 16 (extinción de la acción por pago). Pues, a excepción del delito de apropiación indebida, el artículo 19 de dispensa de denuncia replicaba los delitos que eran plausibles de ser extinguidos por pago conforme el artículo 16 (evasión simple de tributos y recursos de la seguridad social).

No vemos razón alguna para limitar la abstención de denuncia para algunas hipótesis delictivas, sino que dicha facultad debería hacerse extensiva a la totalidad del catálogo de delitos de la LPT, pues en cada uno de ellos podría verificarse que de las circunstancias del hecho surja manifiestamente que no se ha ejecutado la conducta punible.⁴⁴

En cuanto al segundo párrafo del artículo 19, para evitar el empleo discrecional por parte del organismo fiscal de esta facultad el régimen estableció controles previos como la resolución fundada y la comunicación a la Procuración al Tesoro.

Hay autores que sostienen que el segundo párrafo debería formar parte de un reglamento interno del organismo fiscal⁴⁵. También se ha sostenido que se trata de un “engorroso mecanismo de consulta a la Procuración del Tesoro de la Nación, que pocas veces fue aplicado y había caído prácticamente en desuetudo, pues, el artículo 19 de la ley 24.769 es esencialmente redundante”.⁴⁶

El texto del artículo 19 se refiere a que el dictamen debe ser enviado “inmediatamente” a la Procuración del Tesoro pero sin estipular plazos a diferencia del artículo 18 que establece un plazo de 90 días hábiles administrativos (prorrogables) para que el organismo fiscal emita el acto administrativo cuando la denuncia fuere hecha por un tercero⁴⁷.

Desgraciadamente, se observa una técnica legislativa muy poco fina por cuanto el segundo párrafo del artículo 19 no establecía ningún tipo de plazo, ya sean tanto para

⁴³ Por ejemplo: Dictamen PTN Nro 220/2008.

⁴⁴ En el mismo sentido se pronuncia Débora Porteous en “Aplicabilidad del artículo 19 de la ley penal tributaria”. VI Jornadas de Derecho Penal Tributario AAEF. Año 2011.

⁴⁵ Ricardo Thomas. “Régimen penal tributario” Editorial Ad Hoc Página 120.

⁴⁶ Diego H. Goldman. Ob. Cit.

⁴⁷ Artículo 18 de la ley 24.769 in fine.

emitir una resolución fundada como también para que se expida la Procuración del Tesoro.⁴⁸

c) Derogación. Reforma de la ley 26.735 (2011-2017)

Con la reforma introducida en el año 2011 por la ley 26.735 se deroga este artículo dejando un vacío en el artículo 19 de la ley penal tributaria por 6 años hasta la reciente reforma de la ley 27.430.

El artículo 16 de la ley 26.735 estableció: “Derogase el artículo 19 de la ley 24.769 y sus modificaciones”.

De esta manera, se verificó la conclusión de las IV y VI Jornadas de Derecho Penal Tributario de la AAEF que recomendaron la eliminación de este artículo por considerar que “no sólo resulta redundante, sino que su interpretación estricta deriva en la formulación de denuncias penales respecto de hechos que claramente no resultan delictuales”⁴⁹.

En oportunidad de la reforma se ha sostenido que la derogación tenía por finalidad equiparar la obligación de los funcionarios del organismo recaudador – con respecto a la denuncia de los hechos ilícitos fiscales de los que tomen conocimiento – a la que tienen los demás funcionarios públicos del Estado Nacional.⁵⁰

Cristian Scoponi ha opinado que “se ha producido un gran acierto al derogar el artículo 19 que contenía una norma que sólo provocó el atiborramiento de los juzgados con denuncias penales caretes de todo viso de ardid o engaño. En efecto, debido a la pesada carga que impone el segundo párrafo para el funcionario que no quiera efectuar denuncia penal por no detectar presencia delictiva, pesa a estar excedidos los límites cuantitativos en los tipos que así lo exigen, el camino menos riesgoso era trasladar la notitia criminis y derivar la cuestión a sede judicial”.⁵¹

Diego H. Goldman expresa que “en conclusión, el artículo 19 de la ley 24.769 no aportaba nada nuevo al deber de denunciar de los funcionarios públicos previsto en el artículo 177.1 del CPPN, ni concedía a los agentes de la AFIP una facultad de no denunciar que no poseyeran ya todos los funcionarios públicos, ni los obligaba a formular denuncias en ciertos casos aún en contra de su convicción respecto de la inexistencia de delito. La única nota distintiva que ofrecía el derogado artículo 19 era la de obligar a los funcionarios del Fisco a iniciar un engorroso trámite de consulta a la Procuración del Tesoro de la Nación en cada ocasión que estimasen improcedente la

⁴⁸ Jorge Haddad destaca que la ausencia de plazos desembocaba en que la Procuración podría adjudicarse un tiempo prolongado para devolver las actuaciones para iniciar la denuncia hasta 6 meses antes de la prescripción.

⁴⁹ Conclusiones del Panel II de las IV Jornadas de Derecho Penal Tributario de la AAEF publicadas en Doctrina Penal Tributaria y Económica de Errepar Nro. 13. Diciembre de 2009.

⁵⁰ Borinsky, Galván Greenway, López Biscayart y Turano. “Régimen Penal Tributario y Previsional. Ley 24.769 con las reformas de la ley 26.735”. Editorial Rubinzal – Culzoni. Año 2012. Página 243.

⁵¹ Cristian Scoponi. “Notas sobre la reforma operada por la ley 26.735 al régimen penal tributario”. Doctrina Penal Tributaria y Económica. Errepar. Nro. 23. Mayo 2012.

interposición de la denuncia penal, carga que no pesaba sobre ningún otro tipo de funcionario público”⁵².

Para los que entienden que las disposiciones del artículo 19 pueden ser invocadas por el contribuyente, se han pronunciado a favor de la aplicación de la ley penal más benigna en el marco de la derogación de la ley 26.735, aunque restringida exclusivamente en el marco de la hacienda nacional. Es decir, se descarta la oponibilidad de la misma respecto a las acciones que deduzcan los fiscos provinciales y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.⁵³

d) Régimen penal tributario vigente. Ley 27.430 (2018).

Luego de 6 años de brillar por su ausencia, la ley 27.430 revive el artículo 19 con el siguiente texto:

Art. 19: “El organismo recaudador no formulará denuncia penal cuando surgiere manifiestamente que no se ha verificado la conducta punible dadas las circunstancias del hecho o por mediar un comportamiento del contribuyente o responsable que permita entender que el perjuicio fiscal obedece a cuestiones de interpretación normativa o aspectos técnico contables de liquidación. Asimismo y exclusivamente a estos efectos, podrá tenerse en consideración el monto de la obligación evadida en relación con el total de la obligación tributaria del mismo período fiscal.

Del mismo modo, no corresponderá la denuncia penal cuando las obligaciones tributarias o previsionales ajustadas sean el resultado exclusivo de aplicación de las presunciones previstas en las leyes de procedimiento respectivas, sin que existieren otros elementos de prueba conducentes a la comprobación del supuesto hecho ilícito.

La determinación de no formular la denuncia penal deberá ser adoptada mediante decisión fundada con dictamen del correspondiente servicio jurídico, por los funcionarios a quienes se les hubiese asignado expresamente esa competencia y siguiendo el procedimiento de contralor que al respecto se establezca en la reglamentación.”

La ley 27.430 no sólo ha reflatado el artículo 19 sino que también agregó otra especie de dispensa de denuncia al artículo 16.

ARTÍCULO 16.- En los casos previstos en los artículos 1°, 2°, 3°, 5° y 6° la acción penal se extinguirá, si se aceptan y cancelan en forma incondicional y total las obligaciones evadidas, aprovechadas o percibidas indebidamente y sus accesorios, hasta los treinta (30) días hábiles posteriores al acto procesal por el cual se notifique fehacientemente la imputación penal que se le formula.

Para el caso, la Administración Tributaria estará dispensada de formular denuncia penal cuando las obligaciones evadidas, aprovechadas o percibidas indebidamente y sus accesorios fueren cancelados en forma incondicional y total con anterioridad a la formulación de la denuncia. Este beneficio de extinción se otorgará por única vez por cada persona humana o jurídica obligada. (el resaltado es nuestro)

Por lo tanto, en la actualidad, el régimen penal tributario prevé dos variantes de prohibición de denuncia: la del artículo 16 (por pago total) y la del artículo 19 (por falta de verificación de conducta punible ya sea por las circunstancias fácticas o ajustes técnicos).

⁵² Diego H. Goldman. Ob. Cit.

⁵³ Jorge E. Haddad. “Ley Penal Tributaria comentada”. Séptima Edición. Editorial Abeledo Perrot. Año 2013. Página 310.

Juan Manuel Alvarez Echague señala que “ambos operan en órbitas diferentes: cometido el delito tributario, pero canceladas las obligaciones evadidas, el Fisco esta dispensado de efectuar la denuncia penal cuando no la hubiera realizado (art. 16 párr. 2); si la Administración tributaria considera que, manifiestamente, no se reúnen los elementos objetivos y/o subjetivos de los tipos penales de la ley penal tributaria, no formulará denuncia penal (art. 19)”⁵⁴

Artículo 19. 1° párrafo. Dispensa de denuncia dadas las circunstancias del hecho o cuestiones de interpretación normativa o aspectos técnico contables de liquidación.

En primer lugar, es auspicioso señalar que el nuevo artículo 19 a diferencia de su antecesor no prevé limitación alguna en cuanto a los delitos que son susceptibles de no ser denunciados.

Con respecto a la nueva redacción, se mantiene la fórmula de ausencia de denuncia cuando “manifiestamente no se verifique la conducta punible dadas las circunstancias del hecho” aunque agregándose nuevas hipótesis: cuando el perjuicio fiscal obedece a cuestiones de interpretación normativa o aspectos técnico contables de liquidación.

La dispensa de denuncia por cuestiones de interpretación o aspectos técnico contables de liquidación configura otra de las tantas evidencias del carácter sui generis e interdisciplinario de la materia penal tributaria así como también su necesidad de remisión a normas extrapenales (tributarias, contables, etc.) para completarse a sí misma.

Como regla general, se puede afirmar que no toda diferencia de tributos por encima de los montos mínimos es constitutiva de delito.

Juan P. Galván Greenway considera conveniente dividir los ajustes en dos grandes grupos: ajustes técnicos o ajustes defraudatorios, siendo comprendidos en éste último grupo los que nos permitirán fundar luego el reproche penal. Por contrario, “el ajuste técnico es aquel que practica el organismo recaudador fundándolo, a modo de ejemplo, en: 1) una diferencia en la interpretación de la normativa tributaria aplicable, - alícuotas, hechos imponibles, supuestos de no sujeción tributaria, exenciones tributarias, etc. y 2) una diferencia de interpretación en cuanto al año en que corresponde imputar los costos o gastos deducibles”⁵⁵

Mario H. Laporta también advierte este tema: “en definitiva, lo importante es hacer caso a las palabras de la ley y diferenciar entre lo que es una deuda con el Fisco (algo que no se puede castigar penalmente) y un monto que se ha evadido. En la determinación del hecho punible es absolutamente necesario discriminar ambas situaciones y determinar qué parte del ajuste se vincula con un comportamiento ardidoso y qué parte es simplemente deuda”.⁵⁶

⁵⁴ Juan M. Alvarez Echague. “La extinción de la acción penal tributaria”. Editorial Ad Hoc. Año 2018. Página 391.

⁵⁵ Juan P. Galván Greenway. “El ajuste impositivo en el delito tributario”. Doctrina Tributaria Errepar. Tomo XXVI. Página 830. Setiembre 2005.

⁵⁶ Mario H. Laporta. “Delito fiscal: el hecho punible. Determinación del comportamiento típico”. Editorial Montevideo – Buenos Aires. Año 2013. Página 380.

Esteban D. Semachowicz considera que las divergencias en criterios de interpretación son razonables en la medida que existan interpretaciones jurisprudenciales encontradas, distintas opiniones doctrinarias, o de la misma manera, que si las dependencias operativas de la AFIP consultaron respecto al tratamiento tributario a dispensar a una operación determinada en sus áreas asesoras⁵⁷.

En oportunidad de analizar el mecanismo ardidoso contable y tributario⁵⁸ en el caso del delito de evasión he sostenido que el ardid podría dirigirse sobre la materia contable⁵⁹ o impositiva⁶⁰. También podrían verificarse ambas hipótesis dando lugar a un ajuste ardidoso en forma "mixta": es decir, puede abarcar tanto aspectos contables como de la materia impositiva.⁶¹

La casuística es inagotable pues podemos encontrarnos con ardidos que no tienen la finalidad de evadir, pero sí tienen incidencia impositiva. Un ejemplo que podría encuadrarse en esta clasificación, es el brindado por las autoras Mieres y Crede para el caso de una registración contable de facturas apócrifas con la finalidad de contar con fondos líquidos⁶². Si bien la registración contable de la factura apócrifa, en ese caso, no se encuentra dirigida a evadir el pago de tributos⁶³, indefectiblemente dicho comportamiento necesariamente impactará (i) en el impuesto a las ganancias por computarse como deducción un gasto inexistente y (ii) en el impuesto al valor agregado por el cómputo de un crédito fiscal improcedente. En estos casos se deberá analizar la procedencia (o no) de la comisión en grado de tentativa del delito de evasión fiscal, así como también el elemento subjetivo (dolo), ya que en estos casos el agente en su planificación reconoce como posible la realización del tipo, y sin embargo, prosigue a su cometido con indiferencia de la ocurrencia contingente⁶⁴.

Uno de los temas actuales que sin dudas se encuentra sujeto a interpretación normativa y avizoro plenamente encuadrable en este párrafo es el tratamiento impositivo de las operaciones que orbitan alrededor de las criptomonedas (bitcoin, ethereum, dash, etc.)⁶⁵.

⁵⁷ Esteban D. Semachowicz. "Los ajustes y la configuración del delito fiscal. Análisis jurisprudencial". VI Jornadas de Derecho Penal Tributario. AAEF. Año XXX. Página 256.

⁵⁸ Robertino D. Lopetegui. "El iter criminis penal tributario y contable de la evasión fiscal". Periodico Economico Tributario. La Ley. Fecha: 30/01/2015; y; Robertino D. Lopetegui. "Tentativa de evasión fiscal: legislación, doctrina y jurisprudencia". Periodico Económico Tributario. La Ley. Fecha: 31/03/2014.

⁵⁹ Por ejemplo: manipulación del estado de resultados contable que luego impacta en la determinación del impuesto a las ganancias.

⁶⁰ Esto se trata de la manipulación de los aspectos material, personal, espacial o temporal del hecho imponible o la manipulación de la alícuota de la obligación tributaria.

⁶¹ Por ejemplo: omisión de ventas en un estado de resultados contable y, posteriormente, en la liquidación del impuesto a las ganancias, el contribuyente se toma ajustes impositivos improcedentes a su favor.

⁶² 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. Página 307.

⁶³ En principio, atipicidad del delito de evasión fiscal por falta de configuración del elemento subjetivo.

⁶⁴ Ignacio M. Pampliega. "Anotaciones sobre dolo eventual y delitos especiales: a propósito de un caso singular". Revista Derecho Fiscal Nro. 2 Año 2007. Lexis Nexis.

⁶⁵ Al respecto: María I. Brandt y Daiana Castro. "Una aproximación al tratamiento fiscal de las operaciones con bitcoins". Doctrina Tributaria Errepar. Tomo XXXVII. Junio 2016; Daniel Rybnik. "Como situar (y no

La ley 27.430 ha reformado el artículo 2 de la ley de impuesto a las ganancias considerando que se encuentran alcanzados los resultados derivados de la enajenación de “monedas digitales”⁶⁶. Al momento, escasean en el ordenamiento argentino definiciones rigurosas sobre las criptomonedas, monedas digitales o monedas virtuales. La Unidad de Información Financiera ha expresado que por “monedas virtuales” se entenderá a la representación digital de valor que puede ser objeto de comercio digital y cuyas funciones son la de construir un medio de intercambio, y/o una unidad de cuenta, y/o una reserva de valor, pero que no tienen curso legal, ni se emiten, ni se encuentran garantizadas por ningún país o jurisdicción⁶⁷.

Ahora bien, en el marco de la reforma de la ley 27.430 y el impuesto a las ganancias ¿el legislador se ha querido referir a las security o a las utility token⁶⁸? Coincidió con Ricardo Mihura Estrada que la inexistencia de moneda de emisión en las criptomonedas excluye del impuesto cedular prácticamente a la totalidad de las ganancias obtenidas por la enajenación por parte de individuos.

Por su parte, el impuesto sobre los bienes personales establece que estarán exentos los bienes inmateriales⁶⁹. Las criptomonedas son asimilables a ¿un título valor, al dinero, o un intangible? Lo cierto, es que cada criptomoneda posee características propias por lo que cabe analizar cada caso particular compatibilizándolo con la teoría general de derecho tributario sustantivo, esto es, el hecho imponible.

Volviendo al tema que nos atañe, se observa una redacción algo confusa en lo que respecta a la última oración del 1° párrafo del artículo 19: “asimismo y exclusivamente a estos efectos (de no practicar denuncia), podrá tenerse en consideración el monto de la **obligación evadida** en relación con el total de la obligación tributaria del mismo período fiscal”. ¿? (el resaltado es nuestro)

Otorgarle relevancia al quantum evadido refuerza la idea que el monto mínimo se trata de un elemento del tipo objetivo entrando en colisión con otra de las novedades introducidas por la ley 27.430: la calificación de los montos mínimos como condiciones objetivas de punibilidad⁷⁰.

sitiar) tributariamente al Bitcoin”, Ricardo Mihura Estrada. “Las monedas digitales y el bitcoin en el nuevo impuesto a las rentas financieras”. Errepar. Impuestos. Enero 2018.

⁶⁶ El nuevo artículo 2 de la ley de impuesto a las ganancias establece: a los efectos de esta ley son ganancias, inciso 4: “los resultados derivados de la enajenación de acciones, valores representativos y certificados de depósito de acciones y demás valores, cuotas y participaciones sociales -incluidas cuotas partes de fondos comunes de inversión y certificados de participación de fideicomisos financieros y cualquier otro derecho sobre fideicomisos y contratos similares-, monedas digitales, Títulos, bonos y demás valores, cualquiera sea el sujeto que las obtenga.”

⁶⁷ Resolución UIF 300/2014. Fecha: 04/07/2014

⁶⁸ A grandes rasgos las “security tokens” ofrecen una promesa de ganancia o retorno en inversiones y se le aplican regulaciones correspondientes a los valores de bolsa, mientras que las “utility tokens” se refieren a valores tipo transaccional que pueden ser utilizadas por cualquier persona para la compra de bienes y servicios.

⁶⁹ Artículo 21 inciso d) de la ley 23.966.

⁷⁰ Respecto de la discusión acerca de los umbrales mínimos de punibilidad: Robertino D. Lopetegui. “Monto mínimo en el delito de evasión fiscal”. Periódico Económico Tributario. Nro. 542. 15/07/2014.

En una primera lectura, la comparación entre el quantum de la obligación evadida vs la obligación tributaria total me llevó a pensar sobre una nueva consagración del principio de bagatela dentro del régimen penal tributario.

Con más detenimiento encuentro un verdadero contrasentido que denota la técnica legislativa muy poco fina ya que el artículo 19 reposa sobre la idea de la inexistencia de delito, entonces, no es posible comprar “obligaciones evadidas” a los efectos de dispensar de denuncia ya que el presupuesto es el de la manifiesta inexistencia de delito.

Este cierre nos deja con más interrogantes que certezas...

Artículo 19. 2º párrafo. Dispensa de denuncia por ajustes en base presunta.

El empleo de presunciones para reconstruir la materia imponible, es un tema controversial en el derecho tributario. Más controversial aun es pretender extender dichas consecuencias al campo del ilícito fiscal.

Estamos todos de acuerdo que el paraíso tributario es aquel lugar en donde se conoce con exactitud milimétrica la magnitud del hecho imponible, y, por ende, de la obligación tributaria.

En materia de derecho tributario sustantivo el protagonista es el hecho imponible. 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 material⁷¹.

Cabe recordar que el sistema tributario argentino se basa sobre el principio de autodeterminación impositiva: es el propio obligado quien determina el monto de su obligación tributaria frente al organismo recaudador⁷².

El sistema de base presunta, también denominado indirecto o estimativo, aplica subsidiariamente, es aquel que el organismo fiscal aplica para determinar la materia imponible de un contribuyente una vez agotadas todas las vías para efectuar mediante base cierta. A nivel nacional, el artículo 18 de la ley 11.683 establece un amplio catálogo de presunciones impositivas (diferencias de inventarios, incrementos patrimoniales no justificados, etc.)

En materia penal, se debe tener presente que la finalidad del proceso es la averiguación de la verdad real, con lo que se garantiza la no imposición de una condena con base en extremos no comprobados materialmente, excluyendo, a través del proceso penal, las presunciones que posibilitaron su inicio⁷³.

Es entendible que el fisco cuente con herramientas para determinar la materia imponible sobre base presunta, pero a tener cuidado, pues en un país en donde el déficit fiscal es permanente, lo cierto es que los organismos fiscales pueden caer en la tentación de hacerse de “caja” valiéndose de presunciones en las cuales muchas veces se crean

⁷¹ Dino Jarach, “El hecho imponible: teoría general del derecho tributario sustantivo”, Tercera Edición. Editorial Abeledo Perrot. Página 68.

⁷² Teresa Gomez y Carlos M. Folco. “Procedimiento tributario” 7ma edición actualizada y ampliada. La Ley. Página 123. Año 2011.

⁷³ Alejandro Catania. Ob cit. Página 304.

hechos imponibles ficticios⁷⁴ y de tal manera se contrarían principios constitucionales como lo el de legalidad y capacidad contributiva.

Uno de los problemas de los incrementos patrimoniales no justificados es que se desconoce qué tipo de ganancias originaron los fondos necesarios para la adquisición del bien, y si éstas estaban gravadas. En definitiva, se desconoce si se ha verificado la existencia del hecho imponible⁷⁵.

El empleo de presunciones en materia de depósitos bancarios puede colisionar con la libre disponibilidad del efectivo. Es decir, hacer retiros de dinero en una sucursal, depositar nuevamente en los próximos días parte de ese retiro, para volver a sacar y repetir ese círculo. En estos casos es habitual que fisco presuma que todas las acreditaciones bancarias configuran hechos imponibles gravados, y será el contribuyente quién deberá demostrar lo contrario llevando anotaciones respecto de los movimientos de su dinero.

La gran mayoría de la **doctrina** entiende que el empleo de presunciones para la determinación de la materia imponible no resulta suficiente para la radicación de una denuncia penales.

Los juzgados nacionales penales tributarios, desde que entraron en funcionamiento en el año 2003, han rechazado requerimientos fiscales de instrucción basados en presunciones, pero tales decisiones, fueron en su mayoría revocadas por las instancias superiores.⁷⁶

Entre los principales argumentos se destacan:

- Improcedencia de trasladar el sistema de presunciones de la ley 11.683 al proceso penal, ya que en él se invierte la carga de la prueba⁷⁷,
- Improcedencia de considerar que el incremento patrimonial no justificado sea ganancias gravable, ya que podría originarse en hechos ilícitos sobre los que no correspondería tributar⁷⁸,

⁷⁴ Por ejemplo: a través del empleo de retenciones o percepciones impositivas sobre las acreditaciones en cuentas bancarias (SIRCREB - impuesto sobre los ingresos brutos). Sucede en la práctica que una persona física no habitualista vende su automóvil de uso particular y en el momento que le transfieren el dinero a su cuenta bancaria se le practica injustificadamente una retención o percepción impositiva recibiendo en consecuencia una menor cantidad de dinero que la prevista.

⁷⁵ Maximiliano Rusconi y Carolina Calello. "El delito fiscal: la utilización de presunciones en la construcción del ilícito penal tributario". El delito fiscal. Directores: Esteban J. Urresti y Fabiana L. Comes. Editorial Ad Hoc. Año 2011.

⁷⁶ Maximiliano Rusconi y Carolina Calello. "El delito fiscal: la utilización de presunciones en la construcción del ilícito penal tributario". El delito fiscal. Directores: Esteban J. Urresti y Fabiana L. Comes. Editorial Ad Hoc. Año 2011.

⁷⁷ CJSN, "Montenegro Hermanos SA s/ DGI" fecha 24/08/2000 y "Casa Elen-Valmi de Claret y Garello" del 31 de marzo de 1999.

⁷⁸ Juzgado Nacional en lo Penal Tributario Nro 1, Fallo "MFCMDH SA s/ evasión tributaria simple", fecha: 03/02/2004. CNAPE, Sala "A2, causa "BRE" del 06/04/2004.

- Necesidad de acreditar la existencia del hecho imponible del cual deriva el incremento patrimonial no justificado⁷⁹.

Existen pronunciamientos de la Cámara de Casación Penal (“CCP”) que han establecido que si bien a través del sistema presuncional no es posible arribar a la condena penal del imputado, ello no quita que pueda darse inicio a la investigación, pues lo que se pretende es verificar por medio de la recolección de pruebas si el contribuyente evadió impuestos⁸⁰.

Por otra parte, la Sala “B” de la CNAPE ha sostenido que la circunstancia de determinación de deuda sobre base presunta no impide sostener la existencia de una evasión, con el grado de convicción exigido para el dictado de un auto de procesamiento y prisión preventiva.⁸¹

Mariano H. Borinsky explica que incluso por una sentencia del Tribunal Oral en lo Criminal Federal de Santa Fe, se llegó a condenar a un contribuyente por el delito de evasión simple de tributos cuya determinación del impuesto fue sobre base presunta⁸² en base a los depósitos bancarios de cuentas no declaradas pero reconocidas por el contribuyente para su giro comercial.

Los argumentos a favor de iniciar un sumario o hasta condenar por ajustes sobre base presunta son:

- En los casos de depósitos bancarios no es posible soslayar que se tratan de un dato concreto objetivo de la realidad y no una mera conjetura. Si bien resultaría posible imaginar diferentes circunstancias que dieran origen a aquellos depósitos, aquello no resulta suficiente para afirmar la inexistencia de actividades generadoras del deber de tributar.
- El sistema de la prueba en sede penal admite y valora a la prueba indiciaria como cualquier otro medio probatorio,
- A los contribuyentes les bastaría hacer desaparecer su respaldo documental para imposibilitar toda determinación sobre base cierta, y de esa manera sustraerse del proceso penal⁸³.
- La determinación previa y sus antecedentes no constituyen en modo alguno un prejuzgamiento sobre la inocencia del contribuyente ni tampoco una prueba de cargo que ingrese al proceso penal y juega en contra de dicho estado jurídico.

Ahora bien, la reforma de la ley 27.430 introdujo una nueva hipótesis de abstención de denuncia cuando las obligaciones tributarias o previsionales ajustadas sean resultado **exclusivo** de aplicación de presunciones, sin que existieran otros elementos de prueba conducentes a la comprobación del supuesto hecho ilícito.

En principio, se recibe con buen augurio a esta novedad, pues el organismo fiscal ahora encuentra un límite normativo al momento de impulsar una denuncia que se basa exclusivamente sobre base presunta. Pero nada obsta a que el organismo fiscal impulse

⁷⁹ Fallo “Mazzadi, Eduardo”. JPT nro 1 fecha: 02/09/2005. Fallo “SRPH y otros s/ evasión tributaria simple” fecha 28/11/2003.

⁸⁰ CCP, Sala I, causa nro. 5681 “BRE s/ recuso casación” reg nro 7321, fecha 21/12/2004 y causa “IG s/ recurso de casación” reg. 7764 sentencia de fecha: 22/06/2015. CCPE Sala II, causa “GM s/ recurso de casación” sentencia del 28/10/2005.

⁸¹ CNAPE, Sala “B”, reg. Nro 1094/2004 fecha 17/12/2004. Y “Felmetal SRL” sentencia 03/11/2005.

⁸² Tribunal Oral en lo Criminal de Santa Fe, sentencia nro. 55/04 del 06/07/2004.

⁸³ José Viola. “Derecho procesal penal tributario”. La Ley. Octubre 2003. Página 11.

denuncia en los casos de ajustes “mixtos”, es decir, sobre base cierta y presunta yuxtapuestamente.

Esteban Semachowicz con respecto a la reforma ley 27.430 ha expresado respecto de la abstención de denuncia que “dejaría librado a la persecución penal únicamente aquellas maniobras defraudatorias, evitándose de esta manera el empleo de valiosos recursos en el ámbito de la justicia para resolver cuestiones que escapan a la tónica buscada originalmente. En ese sentido, ayudaría a erradicar del espectro punitivo causas que involucren ajustes técnicos, errores, o determinaciones de oficio formuladas únicamente sobre la base de presunciones”⁸⁴.

Adicionalmente, considero que tampoco deberán prosperar las denuncias en las cuales el ajuste sobre base cierta represente un monto ínfimo con respecto al saldo del ajuste sobre base presunta. Ej: 96% de ajuste sobre base presunta y 4% de ajuste sobre base cierta.

Artículo 19. 3° párrafo. Procedimiento de la dispensa de denuncia.

La nueva redacción mantiene el requisito para la dispensa de denuncia que debe ser adoptada mediante resolución fundada y previo dictamen del correspondiente servicio jurídico. Ahora bien, en el nuevo artículo 19 se reemplaza la comunicación a la Procuración del Tesoro de la Nación por el “procedimiento de contralor que al respecto se establezca en la reglamentación”.

Al respecto, el organismo fiscal ha dictado la Disposición 192/2018⁸⁵ que regula el procedimiento de la extinción de la acción penal y la dispensa de denuncia en los casos que no corresponda.

El título II de la Disposición establece:

TÍTULO II. No formulación de denuncia penal. Artículo 19 del Régimen Penal Tributario.

Las secciones o la división penales (sic) elaborarán un informe circunstanciado de los hechos, presupuestos y elementos sobre los cuales en la pertinencia de no formular denuncia penal, a cuyo efecto ponderarán:

- a) El informe final de inspección o verificación impositiva o de determinación de deuda en materia de los recursos de la seguridad social, que debe ser preciso, completo y circunstanciado, fundando los ajustes propuestos en función de la prueba obtenida. Las jefaturas del área de fiscalización o verificación deberán incorporar a su opinión fundada evaluando el resultado de la inspección, y,
- b) El informe técnico debidamente circunstanciado – en los casos de determinación de oficio impositivo o impugnación de deuda en materia de seguridad social- del que resulte cada uno de los conceptos ajustados y la diferencia que generen.

Las áreas intervinientes tendrán la responsabilidad de la autosuficiencia y exactitud de los datos consignados en los informes indicados en el presente título.

El referido informe será remitido a las divisiones jurídicas competentes para la confección del dictamen que, con miras a un adecuado control de la actuado, se elevará para su conformidad al Director Regional o al Jefe de Departamento Legal Grandes Contribuyentes, según proceda. De entender que corresponde realizar la denuncia deberá instruirse expresamente al área penal para que la formule ante los tribunales con competencia en la materia.

Se trata pues de una norma dirigida al organismo fiscal en la cual se determina la necesidad de elaboración de un informe debida a no formular denuncia penal, así como

⁸⁴ Esteban D. Semachowicz. “Algunas notas respecto a las modificaciones al régimen penal tributario”. Doctrina tributaria Errepar. Tomo XXXVIII. Diciembre 2017.

⁸⁵ B.O.: 02/08/2018.

también, su recorrido por la Administración por cuanto se establece su elevación al Director Regional o Jefe del Dpto. Legal Grandes Contribuyentes.

Conclusiones.

El Derecho Tributario y el Derecho Penal Económico se encuentran en una etapa de panoplia legislativa que produce una impresión de agobio, complica la labor de los operadores y despoja de claridad al sistema jurídico. Por citar algunas, en los últimos tiempos hemos sido testigos de un régimen excepcional de blanqueo y moratoria (ley 27.260), de una ley de responsabilidad de las personas jurídicas (ley 27.401), de una amplísima reforma tributaria y penal tributaria (ley 27.430) al mismo tiempo que una Comisión de Reforma del Código Penal se encuentra analizando incluir estos delitos especiales al corpus del CP y que un nuevo CPPN aprobado por el Congreso se encuentra suspendido por el Poder Ejecutivo.

Con respecto a la formulación de la denuncia penal, no es monopolio de ningún sujeto en particular por lo que facultativamente cualquier ciudadano puede denunciar la comisión de delitos fiscales. El CCPN regula la “parte general” (arts 174 y ss) de la denuncia, la forma y los requisitos al mismo tiempo que prevé supuestos en los que la ley impone el deber de denunciar (art. 177). Como contracara, también se prevén sanciones para quienes incumplan con la obligación de denunciar (art. 245 CP falsa denuncia, 248 CP incumplimiento deberes funcionario público, art. 277 inc. d. encubrimiento por omisión de denuncia).

El Derecho Penal Tributario, como un emblema de la especialidad puede dotarse de sus propias reglas conforme la autorización legal prevista en el artículo 4 del CP siempre y cuando no colisione con los preceptos de la Constitución Nacional.

El régimen penal tributario prevé un procedimiento administrativo y penal propio (arts. 18, 19 y 20) estableciendo como principio general que el organismo recaudador formulará denuncia una vez dictada la determinación de oficio. A su vez, el artículo 19 de la ley penal tributaria prevé los casos en los que el organismo fiscal se encuentra dispensado de realizar la denuncia.

En cuanto su cronología en el ámbito penal tributario se advierten cuatro etapas:

1990-1996	LEY 23.771	VACÍO NORMATIVO	PARTE GENERAL
1996-2011	LEY 24.769	ARTÍCULO 19	PARTE ESPECIAL
2011-2017	Ref. LEY 26.735	DEROGACIÓN ARTÍCULO 19	PARTE GENERAL
2018 - actual.	LEY 27.430	ARTÍCULO 19	PARTE ESPECIAL

La mayoría de los autores especializados a lo largo del tiempo se han pronunciado a favor de la eliminación o derogación de este artículo en el régimen penal tributario.

Encuentro sintonía con las posiciones que entienden que el artículo 19 tranquilamente podría formar parte de un reglamento interno del organismo fiscal. Si hay algo que es cierto: el artículo 19 no aporta nada al deber de denunciar de los funcionarios públicos

ya previsto por el artículo 177.1 CPPN, ni concede a los agentes de la AFIP una facultad de no denunciar que poseyeran ya todos los funcionarios públicos.

La inclusión de este artículo en el RPT me seduce más por la idea de la prevalencia de la especialidad de la materia penal tributaria por sobre la general, más que por el artículo per se ya que lo considero, al igual que la mayoría de los autores, una disposición superflua y confusa.

En cuanto a las novedades del artículo 19 instituido por la ley 27.430:

- El régimen se vuelve a regir por la especialidad.
- Se instauró una doble dispensa de denuncia: artículo 19 (inexistencia de delito) y artículo 16 in fine (delito consumado pero cancelado antes de la denuncia)
- A diferencia del artículo 19 de la ley 24.769 no se limita la abstención de denuncia para determinada hipótesis delictivas como lo eran los arts. 1, 6, 7 y 9.
- Se agregan nueva hipótesis de abstención de denuncia:
 - Aspectos técnico contables de liquidación.
 - Base presunta (exclusivamente)
- Procedimiento: se reemplaza la comunicación a la Procuración del Tesoro de la Nación por un procedimiento interno en el seno del organismo fiscal (Disp. 192-2018)

Es también interesante resaltar que con la ley 27.430, ya es posible trazar un paralelismo entre el artículo 16 (extinción de acción penal) y 19 (dispensa de denuncia). Con la ley 24.769 coincidían, a excepción de la apropiación indebida, en los artículos para extinción la acción y abstenerse de denuncia. Ambos artículos fueron derogados por la ley 26.735, el artículo 19 dejó de existir y en el artículo 16 de instauró un régimen de regularización espontanea pre consumativo. Ahora, con la reciente reforma, se reviven los artículos 16 y 19 con algunos cambios respecto a sus antecesores pero conservando medularmente su esencia.