



XLII Jornadas Tributarias

COLEGIO DE GRADUADOS EN CIENCIAS ECONÓMICAS DE LA CABA
Mar del Plata, 14, 15 y 16 de Noviembre de 2012

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

COMISIÓN N° 2:

“ANÁLISIS DE TEMAS CRÍTICOS DE LA LEY PENAL TRIBUTARIA”

Autoridades

Presidente: Dr. Cesar R. Litvin.

Relator: Dr. Pablo S. Varela

Secretario: Dr. Jorge Rinaldi

Panelistas: Dres. Horacio Della Rocca, Vicente O. Díaz, Marcos Grabivker Y Alejandro Catania.

VISTOS:

a) Los trabajos presentados:

“Societas Delinquere non Potest”, por la Srta. Estefanía Blengino y el Dr. Fernando Marcelo Pierri.

“Presentación espontánea: la utilización del proceso penal como instrumento de recaudación”, por el Dr. Pablo Yebra.

“Facturas apócrifas: El camino recorrido para combatir la evasión”, por la Dra. Analía Paula Magno y el Dr. Marcelo Ariel Greco.

“Los vaivenes de la política criminal en materia de delitos tributarios. A propósito de la modificación del art. 16 de la ley 24.769”, por el Dr. Hernán de Llano.

“La incorporación del inciso d) del artículo 2º a través de la ley 26735 - consideración y análisis - una nueva perspectiva de las razones de su incorporación”, por la Dra. María Lujan Rodríguez Oliva

“La glorios revolution de las societas en al era digital del siglo XXI. ¿Causal de abandono del principio “Societas delinquere non potest” al derecho tributario penal?”, por el Dr. Aníbal D. Olivera.

“Simulación Dolosa de pago, cuando la AFIP-DGI tiene rol determinante en la aceptación del mismo”, por el Dr. Eduardo Christensen.

“Operaciones con moneda extranjera y la ley penal tributaria: la sustitución de la realidad para generar materia gravada y hecho punible”, por el Dr. Alfredo T.F. Destuniano.

“Nueva Ley Penal Tributaria Ley 26.735 (B.O. 28/12/2011). La figura de la presentación espontánea. Temporalidad. Momentos de la puerta de salida del proceso penal”, por la Dra. Graciela L. Rodriguez Esquiús.

“La extensión de la persecución penal a los delitos de evasión de haciendas locales”, por el Dr. Alberto M. Bello.

“Bosquejo de derecho penal tributario, en referencia a la reforma de la ley 24.769 y la extensión de la protección penal a las haciendas locales”, por el Dr. José María Sferco.

“La regularización espontánea en la Ley Penal Tributaria: Naturaleza jurídica. Procedencia”, por la Dra. Agustina O’Donnell y el Dr. Emilio Cornejo Costas (h).

“Algunos aspectos críticos de la ley penal tributaria”, por el Dr. Humberto Bertazza.

b) Las recientes conclusiones logradas en el 14º Simposio sobre Legislación Tributaria Argentina del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y en las VII Jornadas de Derecho Penal Tributario de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales.

c) Las disertaciones de los panelistas.

d) Las intervenciones de los asistentes, el intercambio de opiniones y el debate generado durante las Jornadas.

CONSIDERANDO QUE:

- 1) La falta de análisis crítico suficiente de los conceptos normativos incorporados por la ley 26.735 al régimen penal tributario vigente en la ley 24.769 genera diversos conflictos interpretativos y operativos al momento de la aplicación concreta de la norma.
- 2) La puesta en marcha, a nivel de tributos locales, del régimen penal dispuesto por la ley 26.735, de considerarse constitucionalmente válido, debiera suspenderse hasta no haberse cumplimentado las diversas premisas fundamentales incluidas en nuestra Carta Magna, a la hora de la aplicación concreta del procedimiento penal.
- 3) Las diversas asimetrías en las legislaciones locales en materia fiscal debieran ser analizadas a efectos de subsanarse al momento de la aplicación concreta del plexo de la ley 24.769.
- 4) La protección penal de las Haciendas Públicas Locales implica la necesaria adecuación de los procedimientos administrativos y penales en las diversas jurisdicciones.
- 5) La revisión de los distintos tipos de conductas dolosas en los diversos Códigos Fiscales locales evidencia un claro alejamiento al principio subjetivo de la pena, generando el riesgo de la objetivización de conductas, recurriendo en diversos casos a la utilización de presunciones de dolo.
- 6) La incorporación de las Haciendas Locales como bien jurídico protegido en el marco de la ley penal tributaria, ha generado diversas inquietudes no sólo respecto al alcance cuantitativo del objeto tutelado en los casos de contribuyentes con actividades en diversas jurisdicciones y que aplican el mecanismo de Convenio Multilateral, sino también, respecto de quien resulta el juez competente y cómo operan los umbrales de punibilidad en cada caso.
- 7) En diversas provincias argentinas, se observa la tercerización a particulares de las facultades de fiscalización y determinación de los tributos locales, generando cierta incertidumbre del modo en que se desempeñará el *ius puniendi* de la jurisdicción local en tales situaciones.
- 8) La carencia definatoria de la forma de captar la *notitia criminis* de parte de la Administración y el destino de tal información constituye un riesgo de vulneración de derechos de los contribuyentes.
- 9) Se evidencian, al comparar lo dispuesto en las diversas jurisdicciones, divergencias sustanciales en el tratamiento normativo de institutos fundamentales, verbigracia, la prescripción, el arrepentimiento posdelictual, la extinción de la acción penal, el principio de la bagatela y la presentación espontánea.
- 10) La lógica orfandad operativa y cognitiva, tanto de los contribuyentes como también de los funcionarios y de jueces locales respecto a la aplicación de la protección penal a las haciendas locales, transforma en imperativo la inmediata financiación de la capacitación académica de todos ellos.
- 11) Han surgido corrientes doctrinales que pretenden atribuir la jurisdicción de la protección penal de las haciendas locales a los jueces federales, lo que no parece adecuado bajo nuestro sistema constitucional.

- 12) Deviene esencial la creación de tribunales locales especializados en la protección penal de sus haciendas públicas, requiriendo la elección de jueces locales que permitan garantizar en forma adecuada un grado de conocimientos de la especificidad penal tributaria pues, detrás de ello, se encuentra la libertad de los contribuyentes.
- 13) El agravante del inciso d) del artículo 2 de la ley 24.769 no contempla en forma expresa en su texto el umbral de punibilidad contenido.
- 14) Deviene lógico, desde la faz ontológica, considerar que el carácter de agravante del medio comisivo previsto en el artículo 2 inciso d) de la ley 24.769, requiere recurrir al umbral de la evasión simple previsto en el artículo 1 del mentado plexo.
- 15) La inclusión, como delito de evasión agravada, de la utilización de facturas apócrifas en forma parcial supondría la exigencia del requisito cuantitativo previsto para la evasión simple pues, una interpretación contraria atentaría contra el principio de proporcionalidad y afectaría en forma lesiva los derechos del particular.
- 16) El habitual y generalizado uso por parte de la AFIP de la base APOC en el análisis fiscal individual, denota una falta de apreciación objetiva y subjetiva de los casos concretos al momento de valorar los hechos presuntamente punibles.
- 17) La ley 24.769 y su modificatoria ley 26.735 no definen las modalidades objetivas que habilitan a que un documento sea considerado falso a tales fines.
- 18) La exigibilidad de los medios especiales de pago legalmente previstos no puede ser requerida ni utilizada, desde un punto de vista normativo, como presunción de la presencia de un documento como falso.
- 19) Se han advertido algunas interpretaciones aisladas que intentan otorgar a la comisión de evasión a través de documentos falsos el carácter de delito autónomo.
- 20) No resulta adecuado incluir como delito de evasión agravada por la utilización de facturas apócrifas a la figura técnica de salidas no documentadas contemplada en la ley del impuesto a las ganancias.
- 21) Actuales tendencias de la dogmática penal apoyan la postura a través de la cual las sociedades o entes plurales pueden resultar autores penalmente responsables de delitos, en particular, en cuestiones de naturaleza económica.
- 22) La adopción del criterio *societas delinquere potest* supone la revisión desde un punto de vista teórico, de la función de la penal en nuestro sistema represivo, en particular, en el orden tributario.
- 23) La experiencia normativa desplegada a nivel nacional, y en particular en el fuero penal económico, permite advertir, desde un punto política criminal, las ventajas y desventajas de la punición de las persona ideales, en pos de la protección de los derechos basales de nuestro sistema constitucional.
- 24) La falta de un ordenamiento armónico en materia sancionatoria en el sistema nacional conlleva al riesgo de que las personas jurídicas resulten pasible de un doble proceso punitivo, en los términos de las leyes 24.769 y 11.683.
- 25) Las acciones humanas detrás del ente plural no deberían resultar susceptibles de vinculación a los efectos de la punición de la propia persona jurídica, lo que supone otorgar autonomía al delito cometido por el ente ideal.
- 26) El dictado de la Resolución 5/12 del Procurador General de la Nación implica una limitación formal estricta para los fiscales, generando en ciertas ocasiones, cuestiones procesales ilógicas.
- 27) El principio de ley penal más benigna no sólo opera a nivel normativo sino que viene dado a partir de convenciones internacionales de jerarquía constitucional que lo amparan, generando en todos los casos concretos, la necesidad de su revisión y de su procedencia.
- 28) La necesidad de evitar las evidentes demoras legislativas en la modificación y adecuación de los umbrales de punibilidad, debe suplirse a través de la actualización automática legalmente prevista de los mentados montos.
- 29) La inclusión al régimen de la ley 24.769 de la figura de la presentación espontánea genera severas dudas en cuanto a su naturaleza jurídica como también respecto del alcance subjetivo de sus efectos.
- 30) Resultaría lógico imaginar la existencia de una definición de armónica en el orden tributario y penal de lo que debe considerarse como presentación espontánea, distinguiendo en cada caso los momentos hasta los cuales se goza del mentado beneficio normativamente impuesto.

- 31) La orfandad de tal coordinación normativa podría conllevar sin lógica jurídica alguna, al posible beneficio procesal de un autor en sede penal a partir de la ley 24.769 y a la aplicación punitiva en sede administrativa en los términos de la ley 11.683.
- 32) El actual artículo 16 de ley 24.769 conlleva a la incertidumbre del alcance del término “*dar cumplimiento a las obligaciones evadidas*”, restringiendo sin causa lógica evidente esta excepción procesal al delito de evasión.
- 33) La figura de extraneus no puede resultar ajena a los beneficios procesales que el régimen de presentación espontánea otorgue a los autores, en particular, ante su eventual imposibilidad o alejamiento fáctico en la condición sustancial requerida para esta figura.

RECOMENDACIONES

LAS XLII JORNADAS TRIBUTARIAS RECOMIENDAN:

a. En materia de haciendas locales,

1. Suspender la aplicación del régimen penal tributario sobre las haciendas locales hasta la debida instrumentación de las siguientes recomendaciones, so riesgo de alterar principios liminares de nuestra Constitución Nacional.
2. En el caso de reconocerse la validez constitucional de la protección penal de las haciendas locales en los términos dispuestos por la ley 26.735, individualizar en forma particular la materia fiscal objeto de protección penal a nivel local.
3. Aplicar definiciones uniformes de delito fiscal, como así también las condiciones objetivas de punibilidad que surgen de las modificaciones de la ley 26.735 incorporadas a la ley 24.769, para cada una de las jurisdicciones provinciales y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, atendiendo en todos los casos al respeto al principio de subjetividad de la pena.
4. Evitar la valoración de conductas penales a través de terceros a quien se les hubiera concedido la facultad de fiscalización y determinación de materia imponible a nivel provincial y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.
5. Proceder a la inmediata armonización procesal administrativa y penal de los diversos regímenes locales, en pos de generar un ordenamiento uniforme que brinde suficientes garantías a los contribuyentes en institutos tales como la prescripción, el arrepentimiento posdelictual, la extinción de la acción penal, el principio de bagatela y la presentación espontánea permitiendo en ella su alcance a terceros.
6. Organizar, a través de los gobiernos provinciales, congresos y jornadas profesionales que tengan como objetivo unificar criterios normativos y de aplicación de la ley 24.769, a fin de evitar las numerosas asimetrías actualmente evidenciadas en las distintas provincias y en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.
7. Evitar la existencia de procesos penales concomitantes por similar período y similar impuesto en las distintas jurisdicciones locales, cuando ellos se originen en similares hechos imponibles.
8. Evitar que se intente llevar adelante la absorción de funciones judiciales locales por parte de jueces federales pues ello atentaría contra las garantías básicas de la jurisdicción de raigambre constitucional.
9. Profundizar la modalidad de creación de tribunales penales tributarios locales, evaluando adecuadamente el criterio de selección de los integrantes del fuero a crearse.

b. En materia de evasión agravada conforme la utilización de facturas apócrifas,

1. Considerar a la utilización de facturas o cualquier otro documento equivalente ideológicamente falso como medio agravado de comisión del delito de evasión fiscal, sólo en la medida que ello suponga una evasión superior al monto consignado para la evasión simple contemplada en el artículo 1 de la ley 24.769.
2. Interpretar que la utilización de facturas apócrifas en forma parcial requiere el umbral cuantitativo previsto en el artículo 1 de la ley 24.769, so riesgo de afectar el principio de lesividad y proporcionalidad.
3. No considerar a la base APOC que publica la AFIP un elemento objetivo o subjetivo suficiente para la valoración de los actos punibles investigados.
4. Definir en forma reglamentaria las cualidades de los instrumentos que deben legalmente considerarse como documento falso en los términos de la ley 24.769.
5. Evitar el requisito de los medios especiales de pago para tipificar a través de presunciones a una factura o documento equivalente como falso.
6. Desterrar la conceptualización del delito del artículo 2 inciso d) de la ley 24.769 como delito autónomo.
7. No aplicar el régimen agravado del artículo 2 inciso d) de la ley 24.769 a los ajustes por salidas no documentadas.

c. en materia de punibilidad de las personas jurídicas,

1. Definir cual resulta la función de la pena en el sistema penal en lo vinculado a las personas jurídicas.
2. Redefinir el alcance y la conveniencia de la punibilidad de las personas jurídicas a partir de la evolución del derecho penal económico, respaldado en la experiencia normativa y procesal lograda tanto a nivel nacional como internacional.
3. Adecuar el régimen procesal penal clásico argentino resguardando postulados básicos que tiendan al cumplimiento de las garantías generales de la Constitución Nacional.
4. Evitar la duplicidad de sanciones para las personas jurídicas en los términos de las leyes 24.769 y 11.683, cuando la actividad sancionada se corresponda.
5. En caso de aceptar el principio *de societas delinquere postest*, otorgar a las personas jurídicas el carácter de sujeto punible autónomo, resguardando la garantía de seguridad jurídica en la aplicación de la ley 24.769.

d. en materia de ley penal más benigna,

1. Derogar la Resolución 5/12 del PGN
2. Evaluar la procedencia del artículo 2 del Código Penal en cada causa judicial en particular.

3. Revisar la alternativa de componer mecanismos numéricos que permitan adecuar los valores pecuniarios vigentes en forma automática, sin necesidad del dictado de una nueva norma legal.

e. en materia de presentación espontánea.

1. Definir adecuadamente el alcance del término regularización espontánea a efectos de unificar criterios de la materia procesal tributaria y penal.
2. Interpretar que *dar cumplimiento a las obligaciones evadidas*, conforme reza el artículo 16 de la ley 24.769, implica la cancelación de la mentada deuda fiscal, cualquiera sea su modalidad.
3. Interpretar que el alcance del beneficio de regularización alcanza no sólo a los delitos de evasión impositiva y previsional contenidas en la ley 24.769 sino a todas las conductas allí sancionadas.
4. Adoptar como momento a partir del cual se inhabilita el aprovechamiento de la exención punitiva contemplada en la figura de presentación espontánea del artículo 16 la ley 24.769, tanto como inspección iniciada o como observación de parte de la repartición fiscalizadora, a la notificación fehaciente al contribuyente de la orden de intervención, individualizando en ella período e impuesto.
5. Considerar que la regularización espontánea penal en los términos de la ley 24.769 conlleva a la improcedencia sancionatoria en los términos de la ley 11.683.
6. Extender la figura de presentación espontánea no sólo al autor del delito sino también, de modo expansivo, a los otros sujetos involucrados para quienes se debe también cancelar la punibilidad.

Mar del Plata, 16 de noviembre de 2012.