

FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y EMPRESARIALES
INSTITUTO DE INVESTIGACIONES TRIBUTARIAS (IDEIT)
BOLETÍN TRIBUTARIO N° 7 - AÑO 1
Diciembre 2010

La Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales de la Universidad de Morón presenta, a través del Instituto de Investigaciones Tributarias, el Boletín Tributario. El mismo tiene el propósito de difundir las novedades relevantes del área acerca de normativas y disposiciones en simultaneidad con su generación. Asimismo, cuenta con artículos de especialistas sobre aspectos doctrinarios y notas a fallos. Es también el vínculo que permitirá una comunicación permanente entre investigadores, comunidad universitaria, especialistas, sector público y empresario, y público en general interesado en las cuestiones tributarias.

Decano: Dr. Jorge Raúl Lemos

Director del Instituto de Investigaciones Tributarias: Dr. Alfredo T. F. Destuniano

Contactos: econinvestiga@unimoron.edu.ar
adestuniano@hotmail.com

Editorial

A partir del presente Boletín se retoma la publicación de los Boletines Tributarios. Se mantiene el formato, y se espera que su contenido sea de interés para los lectores. El objetivo final, perseguido desde distintos ángulos, es la discusión acerca del diseño de un sistema tributario económicamente flexible, socialmente equitativo y fiscalmente suficiente. Un problema de antaño.

¿Hay ejemplos para imitar?

Pericles gobernó Atenas como primer magistrado entre los años 461 y 431 a. c., período en el que se desarrolló la denominada "época de oro de Atenas" o "Siglo de Pericles", un dirigente político ateniense, considerado el primer "abogado" profesional.

Era considerado un gran estratega. Se rodeaba de los más eficaces colaboradores y uno de sus aciertos más importantes fue lograr una mayor participación de los ciudadanos en la vida política.

Pericles trajo desarrollo a Atenas en el comercio, en el arte y la cultura, en la construcción de edificios públicos y en el ámbito financiero, militar y naval.

En aquella época, el sometimiento del ciudadano a las cargas fiscales no constituía una relación de servidumbre sino un auxilio al estado en la prosecución del bien público.

En la mente de los ciudadanos griegos no se concebía que un hombre libre estuviera sujeto por la ley a un pago de impuestos en contra de su voluntad. En otras palabras, para los griegos los impuestos personales directos iban en contra de la dignidad y de la libertad de los ciudadanos. Los únicos impuestos que aceptaron fueron algunos directos, como aduanales, de mercado y hasta algunas tasas judiciales; posteriormente surgieron los impuestos personales, pero no como una necesidad del bien común, sino más bien como resultado de los conflictos bélicos.

Los gastos corrientes del Estado se cubrían con sus propias rentas y en raras ocasiones se acudía a la contribución. Hubo demasiados gastos en los que se incluyeron el arte y la construcción y se tuvo que acudir a los *impuestos directos*, los que gravan la renta y el patrimonio; igualmente éstos no estaban bien desarrollados, sólo los más ricos los pagaban y en situaciones especiales.

Atenas encabezaba la liga de los estados: le pagaban una cuota para construir navíos y equipar soldados, esta suma formaba el Tesoro de Delos. Éste se usaba como tesoro público y se distribuía entre el pueblo. Cuando no alcanzó, se hizo necesario acudir a los impuestos indirectos: la relación entre ingreso y gasto público aparecía por primera vez en la historia. Estos impuestos eran por ejemplo: sobre las casas, los esclavos, el ganado y animales domésticos, entre otros. Las minas de oro en otras ciudades o los impuestos en Atenas permitían eliminar estos impuestos. En otros grupos apartados pagaban impuestos a la ciudad a la que estaban sometidos.

(Del libro *Manual Práctico de impuestos a la Renta* de Herrera Morla, Miguel Ángel Editorial Taller, St. Domingo, 1991)

Índice**1ª. Sección Temas de interés general****2ª. Sección Doctrina****La figura delictual de insolvencia fiscal fraudulenta****3ª. Sección, Jurisprudencia. Notas a fallos.****Director Boletín****Dr. Alfredo T. F. Destuniano****1ª. Sección – Temas de interés general****Año 2010: repaso de temas de doctrina, normas y jurisprudencia.****ENERO**

Búsqueda de recursos para financiar gastos en sistemas “insuficientes”. Impuesto a la transmisión gratuita de bienes en la Provincia de Buenos Aires. El Art. 90 de la Ley 14044 sustituyó el Art.183 de la Ley 13.688 y por Art.144 dispone incorporar a continuación del Art.282 del Código Fiscal el título IV bis “Impuesto a la transmisión gratuita de bienes” (Arts. 91 a 113 de la L.14044). Es un tributo directo que alcanza la exteriorización de un enriquecimiento a título gratuito dado que el aumento de la riqueza no resulta del esfuerzo del beneficiario del incremento patrimonial. (Ver PET, Ed. La Ley, 15/1/2010).

FEBRERO

La tributación debe respetar límites al ejercicio del poder de imperio. Principio de legalidad en materia tributaria. La AGIP (Administración Gubernamental de Ingresos Públicos) mediante una resolución N° 55/10 BO CABA 11/2/2010, reglamentó el concepto de “reincidente” en el caso de sanciones fiscales. En su Art.5° establece que la inscripción de la sanción en el Registro de reincidencia de faltas fiscales caducará, de pleno derecho, a los cinco años contados desde su aplicación. Si la resolución se aparta de lo dispuesto en el Código Fiscal, resulta ser un exceso reglamentario. (Ver PET, Ed. La Ley, 27/05/2010).

Economía y liderazgo. China se autocalifica como “el país en desarrollo más grande del mundo” y se presenta como uno de los actores a ocupar puestos de liderazgo en el mundo actual. (Ver PET, Ed. La Ley, 11/2/2010).

La mejor opción económica y la elusión tributaria: Paraísos fiscales. Un paraíso fiscal es un territorio de baja o nula tributación directa. Los refugios fiscales identificados en el planeta por la UIF son 88 y registran unos 11,5 billones de dólares en activos de no residentes según el New York Times del 23/8/09. Esto equivale al 80% del PBI norteamericano. (Ver PET, Ed. La Ley 11/2/2010).

MARZO

La persecución penal del ilícito fiscal: Ley Penal Tributaria 24769. La necesidad de su reforma. El PEN con fecha 17/03/2010 envió al Congreso Nacional un proyecto de ley de reforma de la L. 24769 (Ley Penal Tributaria y Previsional). (Ver PET, Ed. La Ley, 15/4/2010).

Facultades del Fisco en materia de fiscalización. Ingreso de inspectores en el domicilio fiscal. Cuando la AFIP no cuente con orden de allanamiento puede ingresar en el domicilio fiscal del responsable en la medida de que éste autorice a los inspectores a ingresar en el mismo. Luego, el contribuyente no podrá invalidar la determinación fiscal con un planteo de nulidad. (Ver PET, Ed. La Ley, 26/3/2010).

ABRIL

Nuevamente, el Principio de legalidad. El 27/4/2010, la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, sala B, dictó la sentencia en autos “Incidente promovido por Claudio Daniel Isali por aplicación del Art.3° de la Ley 26476 en causa 1179/08 caratulada “Ubicar SRL sobre infracción Ley 24769”, concluyendo que la AFIP, cuando reglamentó la Ley 26476 (regularización impositiva y previsional) incurrió en un exceso reglamentario. El poder reglamentador debe respetar las decisiones del legislador. Nuevamente el principio de legalidad es defendido por el Poder Judicial. (Ver PET, Ed. La Ley, 25/11/2010).

MAYO

Los administrados ocupan un alto porcentaje de su tiempo en pagar impuestos. Carga pública. Un informe del Banco Interamericano de Desarrollo sobre Latinoamérica dice que Brasil es el país más burocrático de la región y que pagar impuestos demanda 2600 horas al año a cada contribuyente (preparar, presentar y pagar o retener tres impuestos principales). Los sistemas impositivos latinoamericanos tienen altos costos de transacción lo que reduce la productividad de las empresas afectando el crecimiento económico a largo plazo. (Ver PET, Ed. La Ley, 27/5/2010).

JUNIO

El cobro judicial de los tributos mediante un juicio sumarísimo. Embargos de la AFIP. La CSJ en el fallo "Administración Federal de Ingresos Públicos c/Intercop SRL s/ejecución fiscal", (15/6/2010) expresó la inconstitucionalidad de la legislación que autoriza a los apoderados fiscales para trabar embargos, por sí mismos, sobre los bienes de los contribuyentes. (Ver PET, Ed. La Ley, 16/9/2010).

Grupo económico. La Sala III de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo contencioso-administrativo federal, con fecha 25/6/2010 en "Forex Cambio S. A. c. DGI", sostuvo que la coincidencia de domicilio de constitución entre dos sociedades, y que el 10% de sus integrantes se hallen vinculados, resultan elementos insuficientes para probar la existencia de grupo económico. (Ver PET, Ed. La Ley, 30/9/2010).

JULIO

Suspensión del juicio a prueba en delitos tributarios. La Ley 24316 incorporó esta figura en el Código Penal. "Art. 76. El imputado de un delito de acción pública reprimido con pena de reclusión o prisión cuyo máximo no exceda de tres años podrá solicitar la suspensión del juicio a prueba." La Cámara Nacional de Casación Penal Sala III sostuvo que los delitos tributarios no se encuentran excluidos de la suspensión del juicio a prueba (fallo "Golle Susana") (Ver PET, Ed. La Ley, 14/7/2010).

AGOSTO

Los escribanos y el impuesto de sellos. El TFN, Sala A, el 30/8/2010, en autos "Warcovesky Mario C.", sostuvo que no cabe imputar responsabilidad al escribano que interviene en una transferencia de inmuebles, respecto del impuesto de sellos, aun cuando el adquirente no hubiera dado al bien el destino declarado, dado que no cabe exigirle efectuar una pesquisa al respecto. (Ver PET, Ed. La Ley, 10/12/2010).

SEPTIEMBRE

Sustitución tributaria. El responsable sustituto, al decir de H. B. Villegas, reemplaza *ab initio* al sujeto pasivo *de iure*. Si el responsable sustituto no cumple con su obligación de dar, es imposible que el Fisco reclame, p.e. el impuesto sobre las acciones y participaciones en Bienes Personales, al accionista de una sociedad. (Ver PET Ed. La Ley, 30/9/2010).

OCTUBRE

Prescripción de la acción penal en los delitos tributarios vinculados al IVA. De una interpretación armónica del Art.1° de la L. 24769 y Art.63° del Código Penal, corresponde interpretar que la prescripción, para extinguir la acción penal, opera desde el vencimiento o de la presentación de la declaración jurada del IVA correspondiente al último período fiscal presuntamente incurso en el delito de evasión y no corresponde extender el comienzo del período prescriptivo al vencimiento del último mes del ejercicio dentro del cual se encuentran los períodos penalmente objetados. (Ver PET, Ed. La Ley, 15/10/2010).

Fideicomiso y responsabilidad del fiduciario. El administrador de los bienes fideicomitidos se encuentra obligado a pagar los impuestos, con los fondos que administra, o sea, revista el carácter de responsable por deuda ajena. El Art.16 de la L. 24441 establece que los bienes del fiduciario no responderán por las obligaciones contraídas en la ejecución del fideicomiso, las que sólo serán satisfechas con los bienes fideicomitidos. (Ver PET, Ed. La Ley, 15/10/2010).

NOVIEMBRE

La irretroactividad de la ley tributaria. No es un principio consagrado expresamente por la Constitución Nacional, por lo que ha sido “constitucionalizado” por la CSJ, circunscribiéndolo a aquellos casos en que se vulnera el derecho de propiedad. Esto no parece del todo equitativo. (Ver PET, Ed. La Ley, 25/11/2010).

DICIEMBRE

Penas en determinaciones presuntivas. Los tributos de la seguridad social pueden ser determinados con un esquema presuntivo (reglamento de la Ley 26063) pero sería un error desde el punto de vista jurídico penal el agravamiento de la conducta del sujeto por verse obligada, la Administración, a determinación presuntiva. (Ver PET, Ed. La Ley, 10/12/2010).

2ª. Sección - Doctrina

Trabajo presentado en la XL Jornada Tributaria – Nov. 2010 – realizada en Mar del Plata, organizada por el Colegio de Graduados de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

INSOLVENCIA FISCAL FRAUDULENTA: se debería respetar el principio de tipicidad.

Alfredo T. F. Destuniano.

“Un hecho no es delictivo en general, sino sólo en cuanto el hecho constituya determinada figura de ilicitud.”¹

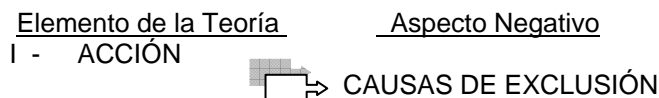
I - Política criminal y delito

El estado como organización jurídica tiene el derecho de aplicar castigos o *ius puniendi* a ciertas conductas, reprimiendo ilícitos creados por él mismo y también estableciendo las respectivas penas para los mismos.

La norma punitiva, entonces, se compone de la descripción de una conducta que se presenta como infracción y la indicación de la sanción que se le aplicará a quien desarrolle esa conducta típica.

Los ejes sobre los que se comienza a estructurar la política criminal de un Estado son la ley penal y la ley procesal penal, pero la magnitud política del asunto sobre el que deben operar es tan compleja que se ven superados holgadamente². Retomaré éstas cuestión en el apartado siguiente.

El delito es definido como una acción típica, antijurídica, culpable y punible. Gladys Romero desarrolla la teoría general del delito como un método de análisis de distintos niveles, tal como se expresa en la figura siguiente³:

Fig. 1

El primer elemento sujeto a análisis es la acción. Ésta es definida como todo movimiento corporal voluntario encaminado a producir un resultado que modifique el mundo exterior. En forma opuesta la omisión es el no hacer el movimiento corporal que debía producir un cambio en el mundo exterior

Se presentan como causas de exclusión la fuerza física irresistible, el estado de inconsciencia absoluta, el acto reflejo. En estas situaciones el rasgo saliente es que el autor realiza la actividad sin voluntad.

Si no hay voluntad no hay delito.

¹ SOLER Sebastián, *Derecho Penal Argentino*, Tomo II, Ed. Tea, Bs. Aires, 1992, p.182.

² BRUZZONE Gustavo A., *El Ministerio Público en el proceso penal*, autores varios, Cap. VII Fiscales y Política criminal, Ed. Ad-Hoc SRL, Bs. Aires, 1993, p. 155.

³ ROMERO Gladys, *Casos de Derecho Penal. Manual práctico*, Ed. Depalma, Bs. Aires, 1992, págs. 9/12.

II - TIPICIDAD



ERROR DE TIPO

La conducta desplegada en la realidad debe coincidir con la descripción contenida en la ley penal y si no se adecúa al tipo formulado por el legislador resulta atípica. El tipo es la creación legislativa y la tipicidad es la adecuación de una conducta desplegada con la descripción legal realizada en abstracto.

El elemento subjetivo del tipo en la Ley Penal Tributaria y Previsional es el dolo, es decir, la intención y voluntad de delinquir.

Cuando se crea el tipo deberían incluirse elementos subjetivos y modalidades de la conducta.

Gladys Romero explica que puede haber un sujeto activo indeterminado “*el que...*” o un autor cualificado.

Con relación al error de tipo, la autora dice que puede ser *invencible* – borra el dolo y la culpa - o *vencible* - borra el dolo y deja la culpa.

Si la conducta es atípica no hay delito.

III - ANTIJURICIDAD



CAUSAS DE JUSTIFICACIONES

La antijuricidad exige considerar el orden jurídico en su integridad, por lo cual la conducta antijurídica es, esencialmente, contraria al ordenamiento jurídico. Puede ocurrir que el autor realice la acción típica pero que no sea contraria a derecho porque existen causas de justificación (previstas en Art. 34 del C. Penal). Así, la causa de justificación convierte la conducta típica en jurídica.

Si la conducta típica es jurídica no hay delito.

IV - CULPABILIDAD



EXIMENTES DE LA CULPA

Romero expresa que se requiere que el autor haya comprendido la criminalidad de su acto. Es decir, el presupuesto de la culpabilidad es la imputabilidad. Para la culpabilidad se requiere la presencia del conocimiento y la voluntad.

De lo dicho se deduce que pueden concurrir causas de inimputabilidad (p.e. minoridad o enajenación mental) o puede haber existido error de prohibición en cuanto a lo antijurídico de su obrar.

Si el autor es inimputable no habrá delito.

PUNIBILIDAD



CONDICIONES OBJETIVAS Y PUNIBILIDAD

Finalmente, concluido el análisis, del cual resulta una acción típica, antijurídica y culpable (delito), se analiza si existen *condiciones objetivas de punibilidad*.

Soler explica que ciertas figuras típicas contienen, además de los elementos comunes, una o más circunstancias exteriores que actúan como condiciones objetivas de punibilidad.⁴ Adhiere a que las condiciones objetivas de punibilidad no alteran ni la antijuricidad ni la culpabilidad, sino que sólo se vinculan con la aplicación de la pena.

Establecidos los tipos delictivos, ante la supuesta lesión al bien jurídico tutelado, debería actuar la Justicia. Para que pueda hacerlo en forma rápida y oportuna debería contar con fiscales y jueces suficientes y un presupuesto financiero acorde a las necesidades de un adecuado funcionamiento. Todo un problema.

¿Qué ocurriría si estos fiscales y jueces, con recursos insuficientes, se encuentran frente a normas penales sin límites temporales definidos y que no contienen medios comisivos? La demanda de justicia sería un grito que no se apagaría en el tiempo.

Creo que es el hecho cotidiano que estamos viviendo.

⁴ SOLER, op. cit., p. 234, Nota 1.

II – Legalidad y Tipicidad

La norma penal debe contener una definición precisa de la conducta que se va a reprimir, dado que una descripción genérica o indeterminada, impediría la propia aplicación de la sanción. Al juzgador le resulta necesario establecer la coincidencia de la conducta *desplegada* con la descripción legal formulada en abstracto.

El ilícito tributario es de naturaleza penal y, por consiguiente, le son de aplicación todos los principios del derecho penal. Jorge Damarco efectúa una clasificación de los bienes jurídicos protegidos en:

- **Microsociales:** son los clásicos, aquellos que se refieren al hombre como persona, y al Estado como administración pública. Son los tutelados por los Códigos Penales de los siglos XIX y XX.
- **Macrosociales:** si bien han existido siempre, no han tenido tanta relevancia como los anteriores. Son:
 - a. Medioambiente (Art 41 CN);
 - b. El consumo de bienes y servicios (Art. 42 CN - Ley 24.240 – pequeños consumidores vs grandes corporaciones ej. supermercados);
 - c. Hacienda pública (ésta es una nueva denominación de una vieja disciplina del Estado: Actividad financiera del Estado de obtener recursos y realizar gastos para satisfacer las necesidades de la sociedad. Esto no es equivalente al patrimonio del Estado en sentido estático sino en sentido dinámico. Es el flujo de ingresos y gastos para satisfacer las necesidades públicas.

Como derivación del principio de legalidad se debe respetar el principio de tipicidad.

No hay infracción fiscal sin tipicidad dice García Domínguez⁵. Como derivación de la estricta legalidad penal, la tipicidad es el elemento esencial de la infracción fiscal. Las causas de la atipicidad explicitadas por el autor son: a) ausencia de la calidad del sujeto activo exigido por la ley; b) falta de la condición del objeto; c) que no se den las referencias espaciales o temporales requeridas en el tipo; d) no realizarse el hecho por los medios comisivos específicamente señalados en la ley.

Por otro lado, el tipo es una creación legislativa de una conducta no deseada. Debe incluir los medios comisivos y la definición de los elementos temporales y su génesis es la ley, nunca el reglamento y, tampoco la sana crítica del juzgador.

Maximiliano A. Rusconi sostiene que para orientar soluciones teóricas para problemas que merecerían un tratamiento particular, se debería tener en cuenta la teoría de la “tipicidad conglobante” de Eugenio Raúl Zaffaroni⁶.

Explica el autor que esta teoría de Zaffaroni surge de la necesidad de descubrir la contradicción de la conducta legalmente típica, también, desde el análisis de la norma conglobada con las otras que integran el orden normativo para poder así establecer si fue lesionado o no el bien jurídico tutelado.

El camino que propone recorrer la teoría es, una vez comprobada la tipicidad legal, analizar si está o no limitada por otras prohibitivas, analizar si no existe otra norma que limita el poder represivo o si la afectación del bien jurídico tutelado es insignificante.

Zaffaroni considera que además del tipo legal, existe otro tipo, que pertenece al tipo penal y por conglobar la consideración de la conducta legalmente típica, es un “tipo conglobante”. En esta teoría, explica Rusconi, se aplica el principio de atipicidad de las afectaciones insignificantes. Sobre la base de que todo el orden normativo persigue una finalidad que es el aseguramiento jurídico para posibilitar la coexistencia, la insignificancia surge a la luz de la función general que da sentido al orden normativo, lo que no es posible advertir a la simple luz de su consideración aislada.

Si no se modificara una norma penal, y se aplicara esta teoría se tendrían en cuenta afectaciones insignificantes al bien jurídico tutelado – no previstos en la norma en particular - y, entiendo, se podrían considerar medios comisivos tenidos en cuenta en otras normas del ordenamiento – tampoco previstos en la norma penal en consideración.

⁵ GARCÍA DOMÍNGUEZ, Miguel Ángel, *Derecho Penal Fiscal*, Ed. Porrúa, México, 1994, p. 170.

⁶ RUSCONI Maximiliano A., *Los Límites del Tipo Penal*, Ed. AD-HOC, Bs. Aires, 1992, p. 22.

III – El Art. 10 de la L. 24769

En el Art. 10 del Título III, de la L. 24769 se regula el ilícito denominado “Insolvencia fiscal fraudulenta”. El texto vigente presenta la siguiente redacción: “Será reprimido con prisión de dos a seis años el que habiendo tomado conocimiento de la iniciación de un procedimiento administrativo o judicial tendiente a la determinación o cobro de obligaciones tributarias o de aportes y contribuciones de la Seguridad Social nacionales, o derivadas de la aplicación de sanciones pecuniarias, provocare o agravare la insolvencia propia o ajena, frustrando en todo o en parte el cumplimiento de tales obligaciones.”

Con relación al bien jurídico que la norma tutela, Alejandro R. Reategui afirma que el bien jurídico protegido por el tipo penal del Art. 10 de la Ley 24769 es la recaudación fiscal del Estado Nacional.⁷

Arístides Horacio M. Corti sostiene que, en los delitos tributarios, el bien jurídico “hacienda pública” debe entenderse como el proceso ingreso/gasto público, interpretándolo con sentido dinámico, es decir ingreso y gasto público necesarios para cumplir los fines del Estado, dado que ambos son medios jurídicos financieros tendientes a realizar las prestaciones básicas del Estado.⁸

La actual redacción guarda similitud con el texto del artículo 9° de la Ley 23771 - que fue sustituida por la Ley 24769 – en la cual se establecía un delito de “resultado cortado”, en el cual el autor despliega una actividad con el fin de producir consecuencias posteriores. Susana Camila Navarrine sostiene que el elemento subjetivo dolo aparece recién cuando al tomar conocimiento de un procedimiento administrativo o judicial para cobrar obligaciones tributarias y previsionales se provoca la insolvencia y, por ello, las obligaciones no se pagan⁹.

El elemento temporal, en esta figura, es relevante. En un momento tomó conocimiento y en otro momento provocó la insolvencia. ¿Qué ocurrió primero? En la causa “Delos Sudamericana S. A. s/Ley 23771” Juzgado Penal Económico N° 5 Sec. N° 9, de fecha 21/10/99 se desechó la imputación formulada al titular de la empresa de provocar su propia insolvencia, al no concurrir las circunstancias de tiempo necesarias para realizar el análisis de los hechos. Las ventas de los inmuebles fueron anteriores a la fecha de la orden de intervención¹⁰.

La doctrina coincide en que se trata de un delito de daño o de resultado.

IV - Proyectos de modificación de la Ley 24769

Hace unos meses se conoció un proyecto de reforma de la Ley 24769 fechado 17/03/2010. Con relación al Art. 10 se proponía la siguiente modificación:

“ARTÍCULO 10.- Será reprimido con prisión de DOS (2) a SEIS (6) años el que habiendo tomado conocimiento de la iniciación de un procedimiento administrativo o judicial tendiente a la determinación o cobro de obligaciones tributarias o de aportes y contribuciones de la seguridad social nacional, provincial o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, o derivadas de la aplicación de sanciones pecuniarias, provocare o agravare la insolvencia propia o ajena, frustrando en todo o en parte el cumplimiento de tales obligaciones.”

Evidentemente, el proyecto de reforma del artículo 10 se limita a extender el alcance de la figura delictual a tributos de cargo de potestades subnacionales, lo cual no parecería ser la única modificación que se necesitaría. Sobre este proyecto de modificación, a fines de Junio, se formuló un dictamen del plenario de las Comisiones de Legislación Penal y de Justicia para ser considerado por la Cámara de Diputados¹¹. Dicho dictamen nada dice sobre la nueva redacción que se propone del Art., 10 de la L, 24769.

V – El delito de insolvencia en el Derecho Penal.

⁷ REATEGUI, Alejandro R., “Insolvencia Fiscal Fraudulenta”, Doctrina Penal Tributaria N° 6, Ed. Errepar, Bs. Aires, págs. 45/80.

⁸ CORTI Arístides Horacio M, “Acerca de la política punitiva y la llamada condición objetiva de punibilidad de los delitos tributarios y previsionales de la ley 24769”, Derecho Económico, Suplemento Especial de Ed. La Ley, Bs. Aires, Febrero 2004, p.40.

⁹ GIULIANI FONROUGE Carlos María y NAVARRINE Susana Camila, *Procedimiento Tributario Ley 11683*, Ed. Depalma, Bs. Aires, 5ª. Edición, 1992 actualizada y ampliada por Susana Camila Navarrine, p. 799.

¹⁰ GÓMEZ Teresa, *El procedimiento Tributario y Penal Tributario a Través de la Jurisprudencia*, Ed. La Ley, Bs. Aires, 1997, p. 271.

¹¹ Doctrina Penal Tributaria y Económica, Ed. Errepar, Bs. Aires, N° 16, Setiembre 2010, p.108

La figura de la insolvencia se encuentra regulada en el penal común y en el penal especial.

En el debate parlamentario previo a la sanción de la L. 24769 el senador Jorge Alfredo Agúndez - párrafo 122 - sostuvo que la figura que se creaba para el penal especial ya estaba prevista en el penal común por lo que consideraba que la insolvencia fiscal fraudulenta debía reflejarse como un agravante del delito base y no crearse una nueva figura en una ley complementaria¹². Agúndez se refería al segundo párrafo del Art.179 del Código Penal.

El segundo párrafo del Art.179 del Código Penal dice: "Será reprimido con prisión de seis meses a tres años, el que durante el curso de un proceso o después de una sentencia condenatoria, maliciosamente destruyere, inutilizare, dañare, ocultare o hiciere desaparecer bienes de su patrimonio o fraudulentamente disminuyere su valor, y de esta manera frustrare, en todo o en parte, el cumplimiento de las correspondientes obligaciones civiles."

Del cotejo de los textos – Art.10 de la Ley 24769 y Art.179 del C. Penal – se puede concluir, pacíficamente, que la descripción de la conducta en el penal común se encuentra mejor definida que en el penal especial.

Las obligaciones tributarias no estaban comprendidas en ese segundo párrafo del Art.179¹³.

Existen diferencias conceptuales entre el derecho comercial y el derecho penal sobre el estado de insolvencia.

Alejandro Reategui, apoyándose en opiniones doctrinarias, concluye que la insolvencia no es el mero desequilibrio entre el activo y el pasivo sino que lo que hay que considerar es la impotencia del deudor para afrontar las obligaciones a su vencimiento, o sea, el desequilibrio a considerar sería el valor de los bienes realizables y las obligaciones a cumplir.¹⁴

Me permito corregir un poco el concepto: existirá insolvencia si el valor de realización de los bienes realizables es inferior al pasivo que vence.

Reategui cita a Santiago C. Fassi, quien a su juicio hace una acertada diferenciación entre "cesación de pagos" y "estado de insolvencia" señala que: "No hay que confundir la cesación de pagos con el mero incumplimiento del que no paga...; ni con la carencia de activo; pues un activo que no es líquido o liquidable, aunque fuera considerablemente superior al pasivo, no permitiría solventar las deudas a medida que van siendo exigibles"¹⁵.

Más adelante, citando a Luis Benítez Merino, expresa que en materia penal, la insolvencia presenta un concepto más amplio, cual es, la acción de sustraer los bienes – materiales e inmateriales - del activo a la función de garantía¹⁶.

Finalmente, llega a la conclusión de que el concepto desarrollado en la doctrina comercial sobre insolvencia o cesación de pagos, permite conocer con mayor exactitud en cuál momento se alcanza dicho estado y por ende, permite un mejor entendimiento del momento de consumación del delito previsto en el Art. 10.

VI – Elementos esenciales de la figura delictiva del Art.10 de la Ley 24769

La figura típica del Art.10 de la Ley 24769 posee una serie de elementos distintivos que trataré de enunciar, partiendo de la opinión al respecto de Carlos A. Chiara Díaz¹⁷:

a) El Fisco debe haber iniciado un procedimiento administrativo o proceso judicial para determinar o cobrar: obligaciones tributarias – legalmente exigibles -, aportes y contribuciones relativos a la seguridad social – legalmente exigibles -, o para la aplicación de sanciones pecuniarias.

b) El responsable debe haber tomado conocimiento del inicio de este procedimiento administrativo o proceso judicial.

Alberto R. Dalla Vía y Marcos G. Gutman afirman que se trata de un procedimiento de determinación de oficio y que la toma de conocimiento opera al notificarse por el corrimiento de

¹² "Antecedentes Parlamentarios", Editorial La Ley, Buenos Aires, Año 1997, N°2, p. 753.

¹³ CREUS Carlos, *Derecho Penal* Tomo I, Ed. Astrea, Bs. Aires, 1983, p. 560.

¹⁴ REATEGUI, op. cit., Nota 7.

¹⁵ FASSI, SANTIAGO C., *Concursos comerciales y civiles*, p. 8, 2ª edición ampliada, Ed. Astrea, 1979, con cita de fallo del 26/11/1973 de la Cámara Nacional del Trabajo, Sala II, publicado en ED, 55-578.

¹⁶ BENEYTEZ MERINO, LUIS, "Las Insolvencias Punibles" en *Derecho Penal Económico*, p. 253, dirigida por Enrique Bacigalupo, 1ª Edición, Buenos Aires, Hammurabi, 2004.

¹⁷ CHIARA DÍAZ, Carlos A., *Ley Penal Tributaria y Previsional N° 24769*, Ed. Rubinzal - Culzoni, Buenos Aires, 1997, págs. 283/287.

la vista¹⁸. Comentan los autores que se requiere una notificación fehaciente conforme la jurisprudencia sentada en "Are José A.", C. N. A en lo Penal Económico, Sala "A", 4/02/94, "KAYA S. A." C. N. A. en lo Penal Económico, Sala "B", 28/03/95 y "Incidente de apelación de Alfredo Leónidas Spilzinger, C. N. A. en lo Penal Económico, Sala "A", 22/05/95.

Con relación a la palabra "procedimiento" empleada en el Art.10 de la Ley 24769, opinan que se puede tratar de un caso de insolvencia que se realice por la toma de conocimiento de un juicio de ejecución fiscal, en cuyo caso debería utilizarse el término "proceso" propio del ámbito judicial, dado que el Fisco inicia el cobro compulsivo (Art. 92 de la Ley 11683 t.v.).

c) A partir de la toma de conocimiento el autor, en forma maliciosa, provoca o **agrava** la insolvencia propia o ajena. Para ello no resulta necesario que dicha insolvencia hubiera sido declarada como tal en instancia judicial. Héctor Belisario Villegas opina que el agregado "agravar" es incomprensible, dado que si el sujeto es insolvente entró en cesación de pagos¹⁹.

El autor se desapodera de los bienes que respaldan el crédito tributario. Vicente O. Díaz expresa: "Para proteger debidamente el crédito público, la legislación criminaliza el alzamiento de bienes propios o ajenos para imposibilitar el cobro total o parcial de los tributos. Esta figura se refiere específicamente al aspecto tributario y previsional sobre el origen de las deudas existentes cuando se hubiera tomado conocimiento de la iniciación del respectivo procedimiento administrativo o judicial. De ahí también su denominación de insolvencia procurada como lo define la jurisprudencia. Lo que el legislador penaliza es la acción del deudor del tributo que al tomar conocimiento fehaciente de la iniciación de un procedimiento judicial o administrativo contra su persona o representante legal se insolventa deliberadamente para evitar el cobro de la deuda por parte de la Administración."²⁰

d) Se trata de un tipo abierto dado que no define los medios comisivos para provocar o agravar la insolvencia: Sin embargo deberá existir una relación de causalidad entre la insolvencia del deudor tributario y los actos desplegados. Graciela N. Manonellas sostiene que los medios comisivos son la destrucción, la inutilización, el daño o la ocultación de bienes del patrimonio²¹. Puede ser que dichos medios sean idóneos para alcanzar el objetivo perseguido, pero la ley nada dice al respecto.

e) Quedan comprendidas las simulaciones de desplazamiento patrimonial y las operaciones reales (p. e. ventas) que tengan por objeto impedir el cobro del crédito tributario y que además, se logre el objetivo.

Villegas en cambio opina que si se trató de una simulación existió un ardid, por lo cual podría encuadrar en evasión simple o evasión agravada. Mi humilde opinión es que, se desarrolla una particular actividad, cual es, provocar la insolvencia para evitar que el fisco cobre el crédito tributario, por lo cual considero que se trata de un tipo en particular.

f) Como consecuencia de la insolvencia provocada se frustra en todo o en parte el cumplimiento de las obligaciones mencionadas en a).

Alberto R. Dalla Vía y Marcos G. Gutman resaltan que se trata de obligaciones tributarias que resultan de procesos determinativos, por lo cual no quedan comprendidos los pagos provisorios de impuestos vencidos, embargos preventivos y similares²².

g) A los fines de la incriminación no se ha fijado un monto mínimo, en relación con las obligaciones por las cuales se provocó la insolvencia propia o ajena. Sobre este tema volveré en el apartado siguiente.

h) La pena mínima prevista permite otorgar la libertad del imputado durante el trámite procesal, la suspensión del proceso a prueba y la condenación condicional, a la luz de los factores que así lo permitan²³.

¹⁸ DALLA VIA, Alberto R. y GUTMAN Marcos G., *Régimen Penal Tributario Ley 24769 Comentada*, Ed. Némesis, Bs. Aires, 1997, p.107.

¹⁹ VILLEGAS Héctor B., *Tratado de Tributación* Tomo I, Derecho Tributario Volumen 2, Director Horacio A. García Belsunce, Editorial Astrea, Bs. Aires, 2003. Parte VI, Derecho Tributario Penal, p.514. En igual sentido se expresan Alberto R. Dalla Via y Marcos G. Gutman.

²⁰ DÍAZ Vicente Oscar, "Penalidad bajo la ley criminal tributaria en la República Argentina", Boletín de la AAEF, Septiembre 2005, p.66.

²¹ MANONELLAS Graciela N., "El delito de insolvencia fiscal fraudulenta", *Práctica Profesional Tributaria, Laboral y de la Seguridad Social*, N°13, Enero 2006, Ed. La Ley, p. 16.

²² CHIARA DÍAZ, op. cit., p. 108, Nota 17.

Agrego a lo expresado por el autor, para mayor abundamiento, que:

i) Se trata de una acción dolosa del sujeto, por lo cual toda insolvencia provocada por culpa (negligencia o imprudencia) no resulta punible;

Alberto Víctor Verón al referirse al Art. 10 de la Ley 24769 resalta el elemento temporal "...luego de haber tomado conocimiento..." y el elemento subjetivo "... de la iniciación de un procedimiento administrativo o judicial...". Sostiene el autor que, en materia judicial el análisis es más simple (existe una demanda interpuesta y el demandado es notificado). En los procedimientos administrativos, en cambio la indefinición del procedimiento y la toma de conocimiento del inicio del mismo, revisten mayor complejidad. Ambos elementos los ubica en el tipo²⁴.

Así, conforme lo dicho por A. V. Verón, se agrega un elemento, a los mencionados anteriormente:

j) Debe existir una sentencia judicial o una resolución administrativa. Ambas deben imponer el pago del tributo o la obligación previsional o la sanción. Este elemento, según el especialista, otorga el carácter delictivo a los actos desplegados. La sentencia judicial o resolución administrativa debería ser firme. En igual sentido se expresa Graciela N. Manonellas.²⁵

VII – El no reproche penal de pequeños delitos

Arístides Corti expresa que tanto la Ley 23771 como la 24769 han incluido "pisos cuantitativos mínimos de daño fiscal" interpretando que el legislador quiso que en dichas normas penales quedaran atrapadas manifestaciones de gran evasión tributaria.²⁶

La figura penal de la insolvencia fiscal fraudulenta debería contener una condición objetiva de punibilidad, al igual que el Art.1° de la Ley 24769, con el objeto de no sancionar a pequeños delitos.

Incluso, la justicia no permite que estas condiciones objetivas sean neutralizadas por adecuación remanente o subsidiaria a algún otro tipo penal.

Incorporo un extenso pero sustancioso párrafo de la sentencia dictada en "Sosa Roberto O. y otro s/rec. De casación", el 27/05/2002 por la Sala I de la Cámara Nacional de Casación Penal.

"En efecto, si la evasión tributaria no es punible si no se supera el monto que como condición objetiva prevé el Art.1° de la ley 24.769, y si la finalidad de la ley ha sido la de evitar sanciones a pequeños evasores "ella se vería neutralizada si se admitiera la adecuación remanente o subsidiaria a algún otro tipo penal y no es éste, precisamente, el método correcto de interpretación de la ley según la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, la que tiene reiteradamente declarado que las leyes deben inteligirse evitando darles un sentido que ponga en pugna sus disposiciones, destruyendo las unas por las otras y adoptando como verdadero el que las concilie y deje a todas con valor y efecto (Fallos 297:142; 300:1080; 301:460, entre muchos otros)" (esta sala, causa n° 1948, reg. n° 2486, "Krittian y Cía. s/recurso de casación", 12/11/1998); es evidente que si las facturas comerciales hubieran sido el medio para cometer la defraudación fiscal, su falsificación resulta tan impune como el fraude o evasión. En el mismo sentido ha resuelto la sala III de este tribunal que no constituye defraudación en perjuicio de la Administración Pública, en los términos de los Arts. 172 y 174 inc. 5° del Cód. Penal, el hecho que no pudo ser reprimido como defraudación impositiva (Art.. 2°, ley 23.771) por no hallarse satisfecha, en el caso, la condición objetiva de punibilidad introducida en el texto legal por la ley 24.587. En lo pertinente, en el pronunciamiento referido se lee: "...pareciera que el legislador, apartándose de los principios tradicionales de la culpabilidad y fundando la responsabilidad en un criterio de prevención funcionalista, ha excluido del ámbito general de las defraudaciones y estafas contempladas en el Cód. Penal

²³ Suspensión del proceso a prueba: CPP, Art., 293: "En la oportunidad que la ley penal permita la suspensión de la persecución, el órgano judicial competente podrá conceder el beneficio, en audiencia única, donde las partes tendrán derecho a expresarse. Cuando así ocurra, el órgano judicial competente en la misma audiencia especificará concretamente las instrucciones e imposiciones a que deba someterse el imputado y deberá comunicar inmediatamente al juez de ejecución la resolución que somete al imputado a prueba."

²⁴ VERON Alberto Víctor, *Nuevo Régimen Penal Tributario y de la Seguridad Social*, Editorial Errepar, Bs. Aires, 1997, págs. 45&51.

²⁵ MNONELLAS, op. cit., Nota 21.

²⁶ CORTI, op. cit., p. 41, Nota 8.

esta figura especial, que lleva penalidades más severas en razón del monto elevado, y a la desincriminación cuando éste se halla por debajo de ciertos límites, en el sólo interés recaudador del Estado, sustituyendo el principio de reprochabilidad basada en motivos de prevención, más allá de que en el "sub examine" la cuestión se resuelva en virtud de una condición objetiva de punibilidad. Señala Jescheck que las condiciones objetivas de punibilidad son puras causas de restricción de la pena. Aunque se den en sí el injusto y la culpabilidad, el legislador rechaza en determinados casos la necesidad de pena cuando no se añade una ulterior circunstancia que puede referirse al propio hecho o a la evolución tras el mismo. Agrega que 'es cierto que normalmente el merecimiento de pena por parte del hecho implicará la necesidad de pena, pero existen supuestos en los que, antes de que pueda reconocerse la necesidad político criminal de la pena, debe producirse, además, un particular deterioro de los valores del orden protegido por el precepto penal' ('Tratado de Derecho Penal', Parte General, Ed. Comares-Granada, 4ª Ed., 1993, p. 504, trad. José Luis Manzanares Samaniego). En definitiva,... si bien con relación a la omisión de los aportes al sistema de seguridad social, in re: 'Lamimetal S.A. s/recurso de casación', causa 1802, reg. 2316, sala II, 3/12/1998, resulta claro que el legislador, por razones de política criminal, ha querido dejar fuera del campo de actuación del derecho penal tributario la conducta de quien valiéndose de cualquier ardid o engaño evadiese total o parcialmente el pago de tributos y durante un ejercicio o período fiscal, cuando las sumas no superen los montos estipulados en la ley que regula dicha materia..." (causa 3214, reg. 189/2002, "Carrera, Mario César s/recurso de casación", 23/04/2002 -Sup. Penal La Ley, 2002/08/30, p. 52-).

En resumen, la figura penal bajo análisis debería contener una condición objetiva de punibilidad, en cuanto al monto, por razones de política criminal.

VIII – Opinión del fisco

El Fisco también ha opinado, entiendo, poniendo en evidencia la existencia de indefiniciones que he remarcado.

En el Dictamen (DI ALIR) 10/07 se refleja una particular interpretación del Fisco: se configura la Insolvencia Fiscal Fraudulenta cuando los contribuyentes o responsables, tanto empresas como particulares, se desprendan o transfieran sus bienes embargables con posterioridad al inicio de una fiscalización.

Silvina M. Ortiz comenta el Dictamen (DI ALIR) 10/2007 en el cual se hace referencia al pronunciamiento de la Sala "B", de la Cámara Federal de Apelaciones de Rosario, en la causa caratulada: "MULLER, Carlos y otros s/Ley N° 24.769, artículo 10", sentencia de fecha 23/3/2006, en el cual se señaló: "El resultado dañoso previsto en el tipo penal aparece concretado si la contribuyente carece de bienes para afrontar las deudas reclamadas, lo cual es independiente de la verificación de los créditos en el concurso"²⁷.

Rescatando algunos párrafos del Dictamen 10/07 se lee:

"Del análisis del delito surgen como elementos la existencia de una obligación tributaria y el inicio del procedimiento administrativo, para la determinación de la misma."

"El delito previsto en el artículo 10 de la Ley N° 24.769 refiere al procedimiento administrativo tendiente a la determinación de la obligación tributaria..."

En esa inteligencia, concluyó que "...no debe admitirse que si durante la fiscalización, la DGI ha encontrado ajustes de crédito fiscal - por omisión de ventas, facturas apócrifas, etc. - y el contribuyente enajena fraudulentamente sus bienes y conforma declaraciones juradas sin determinación de oficio, éste realiza una conducta atípica".

Aclarando, luego que "cuando la norma requiere haber "...tomado conocimiento de la iniciación de un procedimiento administrativo o judicial tendiente a la "determinación" de la "obligación tributaria" excede el proceso de determinación de oficio, y cuando habla de "inicio" no excluye otros actos que hacen al control de la autodeterminación del tributo, tal como la fiscalización o verificación de los tributos cuyo contralor efectúa la AFIP".

Pareciera que la interpretación del Fisco, con sustento en el mencionado pronunciamiento judicial, es asimilar los procesos de verificación y de fiscalización.

El Fisco puede realizar tareas de auditoría, de verificación y de fiscalización. En las primeras busca inconsistencias en las declaraciones de los contribuyentes. En las tareas de verificación se llevan a cabo relevamientos o controles de deberes tributarios genéricos. En la

²⁷ ORTIZ, Silvina, Doctrina Penal y Económica N° 7, Julio 2008, Ed. Errepar, Bs. Aires.

tercera, que en todos los casos debería iniciarse con una orden de intervención, el Fisco controla el cumplimiento de deberes materiales específicos referidos a la determinación efectuada por el contribuyente o le pide colaboración para realizar la tarea que éste no hizo – deber de presentar la declaración jurada -.

Conviene recordar, en este marco, la valiosa doctrina sentada por Mario R. Micele cuando distingue con claridad dos términos que son, usualmente, mal empleados: “verificación” y “fiscalización”²⁸. Explica Micele que “verificar” significa comprobar todas las formas de cumplimiento de deberes jurídicos a cargo de los administrados (inscripción, denuncia del domicilio fiscal, presentación de la declaración jurada, etc.) mientras que “fiscalizar” implica comprobar las formas de cumplimiento de deberes formales y materiales específicos (tributo y período fiscal). De tal forma que, si de la simple verificación resultaren deberes incumplidos la acción se podrá tornar en fiscalización y de este procedimiento de fiscalización puede o no, resultar un procedimiento determinativo.

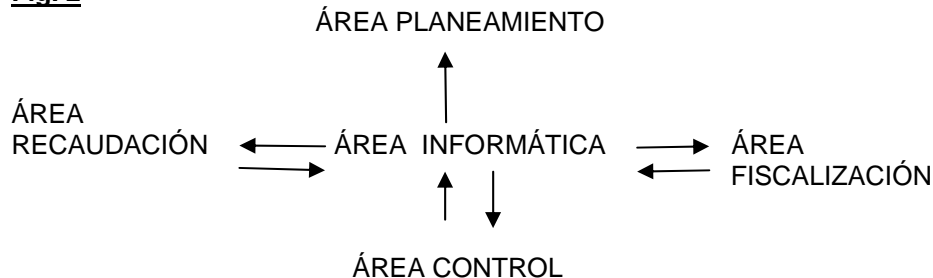
Sin lugar a dudas la norma legal – Art.10 de la Ley 24769 - habla de un procedimiento tendiente a determinar o a cobrar la obligación tributaria. De ello, cabría concluir, que no se encuentran comprendidos en la figura delictual los procedimientos de auditoría y los procedimientos de verificación y los procedimientos de fiscalización que no impliquen un procedimiento de determinación.

Se debe tratar, entonces, de un procedimiento para “determinar” la existencia y magnitud de la materia gravada o para “cobrar” una obligación tributaria determinada.

Por otro lado, en mi modesto juicio, actualmente la informática dentro de la administración tributaria ha ocupado una relevancia tal que no da margen para el análisis conceptual amplio que cada caso merece. Todas las áreas dependen de la informática y las decisiones se basan en la información que la misma arroja.

La relación entre las distintas áreas es explicada por Rubén Pantanalli mediante la siguiente figura:

Fig. 2



El sistema informático aporta datos objetivos que al ser considerados aisladamente por el Fisco, puede llevar a considerar figuras atípicas por típicas.

IX -

Con respecto a elemento temporal, el “momento de conocimiento de iniciación” al que se refiere la norma penal, en función de las opiniones doctrinarias consultadas, podría interpretarse de la siguiente manera:

1- En procesos judiciales: a) Ejecuciones fiscales: Notificación de la boleta de deuda al responsable; b) Juicios ordinarios: Notificación del traslado de la demanda al responsable.

2- En procedimientos administrativos: a) Notificación de la vista corrida que inicia el procedimiento de determinación de oficio; b) Notificación del acta previsional que cuantifica la deuda pretendida; c) Notificación del inicio del sumario administrativo para aplicar una sanción.

Indudablemente, estos aspectos temporales deberían resultar de la letra de la ley penal.

²⁸ MICELE Mario R, “Verificación y Fiscalización en el régimen procesal tributario de la Ley 11683”, Mario R. Micele, Impuestos, Ed. La Ley, Bs. Aires, T° XXXI-A, 1973, p.225 y sgtes.

De lo expuesto en los apartados anteriores el caso más genérico de la figura típica del Art.10 de la Ley 24769 se expone en la figura siguiente:

Fig. 3.

I – El Fisco inicia de un procedimiento determinativo o de cobro.

II - El sujeto se notifica del corrimiento de la vista del Art.17

III – Conociendo el monto de la pretensión fiscal, consignada en la vista, el sujeto se desapodera de ciertos bienes con la intención de impedir que el Fisco cobre su crédito, total o parcialmente.

IV - El acto administrativo, que establece un ajuste similar al de la pretensión consignada en la vista no recurrido, en el plazo perentorio, quedó firme. El monto total del crédito es superior al valor de realización de los bienes realizables que se encuentran en el patrimonio del deudor, por lo cual el Fisco se ve impedido de cobrar su crédito.

X -

A modo de conclusión opino que la figura descrita en el Art.10 de la Ley 24769, en su actual redacción, presenta dos indefiniciones severas y omite considerar lesiones menores al bien jurídico tutelado, todo lo cual, obstaculiza la calificación de la conducta desplegada en cada caso, como típica, y en su caso reprochable, a saber:

- a) Indefinición del momento de toma de conocimiento, a partir del cual se generan las principales consecuencias;
- b) Indefinición de medios comisivos. Nótese al respecto la diferencia en la redacción de la figura penal tributaria con la figura descrita en el derecho penal común;
- c) Omite considerar como no reprochables las lesiones de escasa significación al bien jurídico tutelado.

Las cuestiones mencionadas, podría afirmarse, son *de lege ferenda*.

3ª. Sección - Jurisprudencia

Salidas no documentadas. La CSJ (sentencia del 1|2/10/2010) vuelve a decir algo sobre este impuesto y la naturaleza penal de las sanciones tributarias.

El impuesto a las salidas no documentadas debe ser ingresado por el responsable. Si no lo hiciera sería de aplicación la sanción del Art. 45 de la L. 11683 (omisión culposa de pago de impuesto). Pero para que se configure el ilícito debe conocerse en forma cierta la forma y plazo de ingreso.

Del Dictamen del Procurador en "D'Ingianti, Rosario V. v. Administración Federal de Ingresos Públicos - Dirección General Impositiva", se pueden extraer estas definiciones:

- 1) Las multas son sanciones de naturaleza penal (Fallos 192:229; 195:56, entre otros);
- 2) El Art. 15 de la L. 11683 hace una mención genérica y, como tal, impide a los individuos conocer con antelación mediante pautas inequívocas cuáles conductas están permitidas y cuáles prohibidas (conforme doctrina de Fallos: 308:2236, - Considerando 7-) siendo esto contrario a elementales principios constitucionales;
- 3) Más aún cuando tal prohibición no solamente constriñe la actuación del Poder Legislativo por imperio del Art. 18 de la Constitución Nacional (Fallos: 312:1920, considerandos 9º y 10º y sus citas) sino que, con mayor razón, constituye un imperativo que rige el actuar del poder administrador cuando, en ejercicio de facultades legales, es llamado a integrar los pormenores y detalles necesarios para la ejecución de las llamadas leyes penales en blanco.

FALLO

D. 1126. XLII. D' Ingianti, Rosario Vicente (TF 16.331-I) c/ DGI.

Corte Suprema de Justicia de la Nación
DICTAMEN DE LA PROCURADORA FISCAL:

A fs. 197/200, la Sala IV de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal confirmó la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación, que había revocado la multa aplicada por el organismo recaudador con sustento en el Art. 45 de la ley 11.683 por el impuesto a las ganancias -salidas no documentadas- del período 1995.

Para así decidir sostuvo que, para configurar esta infracción, se requiere que el contribuyente omita el pago del tributo "mediante la falta de presentación de declaraciones juradas o mediante la presentación de declaraciones inexactas".

Destacó que, a la fecha de nacimiento de la obligación, ni la ley ni su reglamentación exigían la confección de una declaración jurada para ingresar el impuesto a las ganancias correspondiente a salidas no documentadas.

Por ello, concluyó que el incumplimiento en que incurrió la actora no puede ser encuadrado en la norma sancionatoria sobre la base de la cual se aplicó la multa cuestionada.

Disconforme, la demandada interpuso el recurso extraordinario de fs. 203/213, concedido a fs. 217 en cuanto se cuestionó la interpretación y el alcance de normas de carácter federal.

Puntualizó que la cuestión federal a resolver radica en el alcance de los Arts. 15 y 45 de la ley 11.683 respecto del impuesto a las ganancias -salidas no documentadas- a la luz del régimen de la resolución general (AFIP) 893.

Este reglamento, explicó, prescribe que el ingreso de la gabela debe realizarse dentro de los quince días hábiles de producida la erogación o salida no documentada y establece los formularios o volantes de pago a utilizar por los diferentes contribuyentes o responsables.

Sin perjuicio de ello, recordó que, según el arto 15 de la ley 11.683, las boletas de depósito y las comunicaciones de pago tienen carácter de declaración jurada y las omisiones, errores o falsedades que en dichos instrumentos se comprueben están sujetos a las sanciones de sus Arts. 39,45 y 46.

En tales condiciones, aseveró que en el período 1995 la normativa vigente exigía la presentación de declaraciones juradas para el impuesto a las ganancias - salidas no documentadas - y, por ende, al no hacerlo y omitir mediante ello el pago del tributo, el contribuyente incurrió en la infracción prevista en el Art. 45 de la ley 11.683.

A mi modo de ver, el recurso federal intentado es formalmente admisible, en tanto se ha puesto en tela de juicio la interpretación de normas de carácter federal (Arts. 15 y 45 de la ley 11.683 y resolución general AFIP 893), siendo la sentencia definitiva del superior tribunal de la causa contraria al derecho que el recurrente ha sustentado en ellas (Art. 14, inc. 30, de la ley 48).

Liminarmente, corresponde señalar que el Art. 45 de la 11.683 sanciona con multa al que omitiere el pago de impuestos "mediante la falta de presentación de declaraciones juradas o por ser inexactas las presentadas".

El aspecto material de la infracción requiere, entonces, de un resultado disvalioso -la omisión en el pago- conseguido a través de la falta de presentación, o presentación inexacta, de declaraciones juradas. Se encuentra fuera de debate en autos que este último requisito presupone que la ley o la autoridad fiscal han fijado la "forma" y el "plazo" para la entrega de las declaraciones juradas, en este último caso en uso de las atribuciones conferidas por el Art. 20 de la ley ritual de la materia.

En tales condiciones, la controversia queda ceñida a dilucidar si, al momento de perfeccionarse la salida no documentada (año 1995), existían "forma" y "plazo" fijados para la entrega de la declaración jurada del tributo autónomo que, ante la falta de individualización de los beneficiarios a cuyo cargo debiera estar el pago del impuesto al rédito percibido, debe soportar a título propio quien hace la erogación (Fallos: 275:83; 323:3376; 326:2987).

La demandada así lo afirma, indicando que ello estaba reglado tanto por la resolución general (AFIP) 893 como por el Art. 15 de la ley 11.683. Adelanto desde ya que disiento con su postura.

En efecto, la resolución general (AFIP) 893 tomó vigencia a partir del 20/1 0/00 establece un plazo especial de ingreso para los hechos imposables perfeccionados desde el 25/11/98 hasta el 20/10/00, fechas que -en ambos casos- son posteriores a las aquí debatidas.

Por otra parte, considero que tampoco puede invocarse el Art. 15 de la ley 11.683 en apoyo de la tesitura fiscal. No se discute que, como indica el precepto, las boletas de depósito y las comunicaciones de pago confeccionadas por el responsable con datos que él mismo aporte tienen el carácter de declaración jurada. El debate finca en la ausencia de una disposición que estableciera "forma" y "plazo de presentación" de la declaración jurada del impuesto a las ganancias -salida no documentada- en el período 1995, o bien especificara las boletas de depósito o los requisitos de las comunicaciones de pago que debían ser empleados para exteriorizar la obligación y satisfacerla.

En mi criterio, ello tampoco puede ser suplido por el Art. 52 del decreto 2353/86 (reglamentación vigente de la ley 11.683 durante el período en juicio), que otorgaba 15 días para el "ingreso" de la obligación pero nada puntualizaba respecto de la "presentación" de la declaración jurada para exteriorizarla. Por ello, pienso que la genérica mención del Art. 15 de la ley 11.683 que efectúa la demandada, en tanto se pretenda invocar como sustento de una sanción de naturaleza penal como lo es la multa (Fallos: 192:229; 195:56, entre otros), debe ser entendida en concordancia con elementales principios constitucionales que vedan la previsión de conductas mediante fórmulas extremadamente vagas o que por su laxitud impidan a los individuos conocer con antelación mediante pautas inequívocas cuáles conductas están permitidas y cuáles prohibidas (confr. doct. de Fallos: 308:2236, cons. 7). Más aún cuando tal prohibición no solamente constriñe la actuación del Poder Legislativo por imperio del Art. 18 de la Constitución Nacional (Fallos: 312:1920, consids. 9°,10 y sus citas) sino que, con mayor razón, constituye un imperativo que rige el actuar del poder administrador cuando, en ejercicio de facultades legales, es llamado a integrar los pormenores y detalles necesarios para la ejecución de las llamadas leyes penales en blanco.

Sobre la base de tales premisas concluyo que el vacío normativo existente respecto de la "forma" y "plazo de presentación" de la declaración jurada correspondiente a la obligación aquí omitida impide tipificar la conducta imputada bajo el Art. 45 de la ley 11.683, pues tal subsunción carecería de uno de los elementos requeridos para la figura típica cual es, vale reiterarlo, la falta de presentación o presentación inexacta de la declaración, jurada en la "forma" y "plazo" fijados por la autoridad de aplicación.

En virtud de lo aquí dicho, opino que corresponde admitir el recurso extraordinario interpuesto y confirmar la resolución recurrida.

Buenos Aires, junio de 2008.
Adriana N. Marchisio

Buenos Aires, 12 de octubre de 2010

Vistos los autos: "D' Ingianti, Rosario Vicente (TF 16.331-I) c/ DGI " .

Considerando:

Que las cuestiones planteadas han sido correctamente examinadas en el dictamen de la señora Procuradora Fiscal, cuyos fundamentos son compartidos por el Tribunal y a los que corresponde remitirse por motivos de brevedad.

Por ello, de conformidad con lo dictaminado por la señora Procuradora Fiscal, se declara formalmente admisible el recurso extraordinario, y se confirma la sentencia apelada. Con costas. Notifíquese y devuélvase. RICARDO LUIS LORENZETTI - ELENA I. HIGHTON de NOLASCO - CARLOS S. FAYT - ENRIQUE SANTIAGO PETRACCHI - JUAN CARLOS MAQUEDA - E. RAÚL ZAFFARONI - CARMEN M. ARGIBAY.

Se deja constancia de que las opiniones vertidas en los trabajos que se publican son de exclusiva responsabilidad de sus autores.