

---

## PRESCRIPCIÓN TRIBUTARIA Y DELITO FISCAL

---

Por **CRISTIAN SCOPONI**<sup>1</sup>

(Publicado en la REVISTA DE DERECHO TRIBUTARIO Nº 131 (Julio, Agosto y Septiembre/2011), perteneciente al Asociación Venezolana de Derecho Tributario)

**SUMARIO:** I.- Planteo del tema –hipótesis conflictiva-. II.- Fundamento y régimen de la prescripción. II.a.- En materia tributaria. II.b.- En materia penal. II.c.- Conclusión sobre la viabilidad de la hipótesis conflictiva. III.- Dos cuestiones previas. III.a.- Relevancia de la determinación administrativa de la deuda en el proceso penal. III.b.- Consumación del delito de evasión. IV.- Tratamiento de la hipótesis conflictiva. IV.a.- Algunas opiniones de la doctrina nacional. IV.b.- La cuestión en el derecho español. V.- Conclusión. VI.- Conclusión adicional.

### **I.- Planteo del tema –hipótesis conflictiva-**

El tema que pretendo abordar en este trabajo se vincula con una problemática de escaso tratamiento en el ámbito nacional –no así en la

<sup>1</sup> Abogado. Doctorando en Derecho (UCA – Rosario). Director del Centro de Estudios de Derecho Penal Tributario (UCA – Rosario). Especialista en Derecho Tributario (UCA – Rosario). Posgrado en Derecho Penal Tributario (Universidad de Buenos Aires). Docente Universitario de Grado y Posgrado (UCA – Rosario). Docente Investigador Rentado (UCA – Rosario). Miembro del Centro Argentino de Estudios en lo Penal Tributario y de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales. Socio titular del estudio SCOPONI & Asociados – Abogados ([www.scoponi.com](http://www.scoponi.com)).

doctrina y jurisprudencia española donde el tema tiene un vasto abordaje, cual es la referida a las posibilidades emergentes desde el ejercicio del poder punitivo frente a la operatividad del instituto de la prescripción en el ámbito del derecho tributario. Concretamente el tema se centra en analizar las posibilidades de condena por delito tributario cuando la facultad del fisco para determinar y exigir la deuda ha prescrito bajo el régimen de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y modif.). El tema recobra especial importancia en orden al umbral cuantitativo exigido por la ley 24.769 para la configuración del delito de evasión.

También se impone observar como cuestión de importancia dogmática y motivo de la carencia de univocidades ancladas solo en la cuestión técnica a dilucidar, lo relativo a la identidad subjetiva, en cuanto es el Estado en ambos casos el sujeto detentor del poder –ya sea de determinar y percibir el tributo o de aplicar pena- ejercido sobre el contribuyente. Estimo que esta circunstancia, si bien no es apta por si para dar forma a una posible solución, no puede quedar ajena en la valoración de las diversas aristas emergentes la dogmática. Es más, creo que dicha cuestión debe motivar al intérprete a buscar la solución que resulte más acorde a los principios rectores del ámbito penal, especialmente los de lesividad, *ultima ratio* y mínima intervención, sin implicar ello, so pretexto de justicia material, provocar deformaciones dogmáticas inaceptables.

Aclaro que la hipótesis de trabajo se centrará en el delito de evasión de impuestos –tipo básico y cualificado- y tomando como supuesto que la prescripción en materia tributaria ha ocurrido y luego, bajo esas circunstancias y respecto de ese tributo y período, se constituye un proceso penal.

De allí la utilidad de analizar, en primer lugar, los perfiles del instituto de la prescripción tanto en materia tributaria cuanto penal, para verificar la viabilidad de la hipótesis conflictiva insinuada.

## **II.- Fundamento y régimen de la prescripción**

En lo que aquí interesa, este instituto se funda en una prevalencia de la seguridad jurídica por sobre la justicia, lo que viene impuesto como exigencia de racionalidad y elemento pacificador en el ámbito social. Claro está, y para evitar confusiones, que esa prevalencia de la seguridad jurídica, viene luego de un adecuado período en que el sujeto –privado a *posteriori* de un derecho- ha demostrado desinterés en su ejercicio.

Es la sociedad misma la interesada en dotar de certeza y seguridad a las relaciones jurídicas, cuando el titular se desentiende durante un tiempo prolongado, para que los conflictos humanos se finiquiten dentro de un plazo razonable a fin de que ellos no se mantengan indefinidamente latentes ni en estado de perpetua suspensión.<sup>2</sup>La seguridad que trae el instituto de la prescripción a las relaciones jurídicas confiere estabilidad a los derechos y es el verdadero fundamento de la prescripción. Es, además, uno de los casos en los que el valor seguridad no se contrapone al valor justicia<sup>3</sup>.

### **II.a.- En materia tributaria**

Aún sin prescindir del marco fundante precedentemente expuesto, en el ámbito del derecho tributario el instituto reconoce alguna particularidad debido a que la prescripción no solo opera sobre la acción tendiente a exigir el pago de tributos, sino que también proyecta su efecto extintivo

<sup>2</sup> Cf. LOPEZ HERRERA, Edgardo; *Tratado de la prescripción liberatoria*, 2da. ed., Buenos Aires, Abeledo Perrot, 2009, pág. 35.

<sup>3</sup> *Ibidem*, pág. 37.

sobre las facultades de verificar y fiscalizar por parte de la administración, las declaraciones juradas presentadas por los contribuyentes y, en su caso proceder a determinar de oficio la materia imponible<sup>4</sup>.

No puede dejarse de lado el argumento diferencial de la capacidad contributiva como limite al accionar del fisco, ya que de admitirse que subsista indeterminadamente en cabeza del Estado la posibilidad de exigir las obligaciones fiscales no satisfechas en su momento, podría generar la situación de que se acumulen deudas tributarias que excediesen la capacidad económica actual del sujeto pasivo<sup>5</sup>.

Normativamente, la prescripción se encuentra prevista a partir del art. 56 de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y modif.), siendo por mandato del art. 112 de la misma ley, aplicable a todos los tributos que aplica, percibe y fiscaliza la Administración Federal de Ingresos Públicos – Dirección General Impositiva (AFIP-DGI). Dicha norma dispone un plazo general de cinco (5) años de vigencia de “...las acciones y poderes del fisco para determinar y exigir el pago de los impuestos regidos por la presente ley...”<sup>6</sup>, regulando como *dies a quo* de dicho plazo “...desde el primero de

<sup>4</sup> La ley 11.683 (t.o. en 1998 y modif.) establece en su art. 11, y como regla general, el sistema de “autodeterminación” del tributo por parte del contribuyente al disponer que “la determinación y percepción de los gravámenes que se recauden de acuerdo con la presente ley, se efectuará sobre la base de declaraciones juradas que deberán presentar los responsables del pago de los tributos en la forma y plazos que establecerá la Administración Federal de Ingresos Públicos”. Si el obligado no cumple con esta actividad debiendo hacerlo, o haciéndolo lo hace en defecto el fisco procede a determinar oficiosamente (art. 16 y siguientes de la norma precedentemente citada).

<sup>5</sup> Cf. DIAZ SIEIRO, Horacio – VELJANOVICH, Rodolfo – BERGROTH, Leonardo; *Procedimiento Tributario*, Buenos Aires, Macchi, 1993, pág. 399.

<sup>6</sup> No abordamos el régimen normativo respecto del derecho penal infraccional, por exceder el objeto aquí perseguido.

*enero siguiente al año en que se produzca el vencimiento de los plazos generales para la presentación de declaraciones juradas e ingreso del gravamen” (art. 57)<sup>7</sup>.*

## **II.b.- En materia penal**

En materia penal la prescripción de la acción para ejercer el poder punitivo estatal, también participa del marco conceptual establecido pero goza de un perfil propio ya que es posible afirmar que la misma constituye un modo de proteger la garantía de toda persona a ser juzgada dentro de un plazo razonable. Si bien este instituto y su propio régimen legal suele ser suficiente protección, puede ocurrir que no lo sea a pesar de haber transcurrido un plazo excesivo de duración del proceso (por la operatividad de causales de suspensión y/o interrupción). En este último caso la jurisprudencia de nuestro Máximo Tribunal ha diseñado en los últimos años la denominada causal extintiva en base a la “insubsistencia de la acción penal” por el transcurso del tiempo<sup>8</sup>.

Desde el derecho positivo, las normas que gobiernan este instituto en el ámbito penal están previstas a partir del art. 59 del Código Penal (CP), el que indica que *“la acción penal se extinguirá: inc.2) por la prescripción”*, estableciéndose como regla general en el art. 62 inc. 2) que ello ocurrirá *“después de transcurrido el máximo de duración de la pena señalada para el delito, si se tratare de hechos reprimidos con reclusión o prisión, no pudiendo en ningún caso, el término de la prescripción exceder de doce*

<sup>7</sup> Este modo de regular el *dies a quo*, reconoce como lógica y principal razón, una pauta organizacional para la administración tributaria, dada la masividad de su operatoria habitual.

<sup>8</sup> Cf. por todos CSJN *Fallos* 327:4815, donde se sostuvo que cualquiera sea el criterio que se adopte respecto de la suspensión del curso de la prescripción la duración del proceso penal por casi dos décadas, viola ostensiblemente las garantías del plazo razonable del proceso y del derecho de defensa.

*años ni bajar de dos*”. El *dies a quo* esta previsto en el art. 63 del CP, donde se estipula que *“la prescripción de la acción empezará a correr desde la medianoche del día en que se cometió el delito o, si éste fuese continuo, en que cesó de cometerse”*.

La estructura normativa de la prescripción se evidencia bastante sencilla, sin embargo no ocurre lo mismo a la hora de interpretar el momento en que debe entenderse que se ha “cometido el delito” en los términos del último artículo citado. En términos generales y de acuerdo a la postura mayoritaria se pone de relieve que la comisión está prevista en orden al delito y no a la acción del sujeto activo, por lo cual debe estarse a la producción del resultado típico. Indica SOLER<sup>9</sup> que al referirse la ley a la comisión del delito, y no al día en que tuvo lugar la acción –como si lo hace el código alemán-, ha de entenderse que la prescripción comienza a correr en el momento en que se produce el resultado típico de la figura correspondiente. ZAFFARONI<sup>10</sup> por su parte, sostiene que por comisión del hecho no puede entenderse comisión del resultado, puesto que lo contrario sería identificar el momento de comisión con el de consumación, lo que no siempre es correcto; por ello sostiene que la posibilidad de perseguir la conducta comienza con la tentativa, por lo cual si allí nace la posibilidad de perseguir, allí debe nacer la cuenta de la prescripción.

Comparto la noción expresada en primer término, acudiendo a una cita del profesor español CHOCLÁN MONTALVO<sup>11</sup> que indica que el delito

<sup>9</sup> Cf. SOLER, Sebastián; *Derecho Penal Argentino*, Buenos Aires, TEA, 1992, Tomo II, pág. 543.

<sup>10</sup> Cf. ZAFFARONI, Eugenio – ALAGIA, Alejandro – SLOKAR, Alejandro; *Derecho Penal – Parte General*, Buenos Aires, Ediar, 2005, pág. 901/2.

<sup>11</sup> Cf. CHOCLÁN MONTALVO, José Antonio; *Consumación y prescripción del delito fiscal*, publicado en *Actualidad Penal*, Sección Doctrina, 2000, Ref. X, pág. 219, tomo 1, Editorial La Ley España.

está consumado, y por lo tanto da comienzo al cómputo de la prescripción, cuando se ha realizado todos los elementos del tipo penal.

Volveremos sobre la consumación, en punto al delito tributario específicamente.

### **II.c.- Conclusión sobre la viabilidad de la hipótesis conflictiva**

Tomando en consideración los regímenes prescriptivos precedentemente expuestos, es dable afirmar sin lugar a dudas que la hipótesis objeto de este trabajo puede verificarse, en términos de viabilidad temporal. En efecto, si tomamos la figura de evasión impositiva agravada, veremos que su pena máxima, a la postre plazo de prescripción de la acción, es de nueve (9) años. Con lo cual, es absolutamente factible que al momento de la actuación de la jurisdicción penal por dicho delito, al fisco se le hayan vencido ampliamente los cinco (5) años que la normativa tributaria le brinda para determinar y exigir el pago del tributo en cuestión<sup>12</sup>. Es decir la declaración jurada oportunamente presentada y que resulta sospechada por el juez penal de ser fraudulenta por un importe superior al millón de pesos (\$ 1.000.000), ya no podrá ser impugnado por el fisco para proceder a la determinación de oficio de la obligación tributaria<sup>13</sup>.

También debo concluir que siendo requisito para efectuar la denuncia por parte de la AFIP-DGI la determinación de oficio de la deuda, de acuerdo a la interpretación que cabe hacer al primer párrafo del art. 18 de la ley 24.769 –según análisis que ampliaremos *ut infra*- de verificarse esta hipótesis, la *notitia criminis* deberá llegar a los órganos oficiales predispuestos encargados de la persecución penal, por canales distintos de la denuncia de la administración (ej. denuncia por terceros).

<sup>12</sup> El plazo de cinco (5) años es único para las acciones “determinar y exigir”.

<sup>13</sup> La determinación de oficio, según el art. 16 de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y modif.) procede ante la falta de presentación de declaraciones juradas o cuando las presentadas resulten impugnables.

### **III.- Dos cuestiones previas**

Es importante abordar de manera preliminar dos cuestiones que considero esenciales al momento de establecer la conclusión en el presente trabajo, por su notable influencia en el desarrollo del delito de evasión, esto es el rol que es dable asignar a la determinación de oficio de la deuda tributaria en el esquema procedimental regulado en el art. 18 de la ley 24.769 y el momento adecuado del *dies a quo* de la prescripción penal, que necesariamente nos vincula con cuestiones de consumación.

#### **III.a.- Relevancia de la Determinación administrativa de la deuda en el proceso penal**

Constituye un tema de singular relevancia el analizar y sentar posición, respecto del lugar que habrá de ocupar la determinación administrativa de la deuda en el ámbito de la ley 24.769. Ello ya que según la posición asumida será la conclusión sobre la hipótesis a la que intento dar respuesta.

La norma cuya redacción genera interpretaciones divergentes –que como es sabido, son hijas de la falta de claridad en la labor legislativa- es fundamentalmente el art. 18 que a continuación se transcribe:

*El organismo recaudador, formulará denuncia una vez dictada la determinación de oficio de la deuda tributaria, o resuelta en sede administrativa la impugnación de las actas de determinación de la deuda de los recursos de la seguridad social, aun cuando se encontraren recurridos los actos respectivos.*

*En aquellos casos en que no corresponda la determinación administrativa de la deuda, se formulará de*



*inmediato la pertinente denuncia, una vez formada la convicción administrativa de la presunta comisión del hecho ilícito.*

*Cuando la denuncia penal fuere formulada por un tercero, el juez remitirá los antecedentes al organismo recaudador que corresponda a fin de que inmediatamente dé comienzo al procedimiento de verificación y determinación de la deuda. El organismo recaudador deberá emitir el acto administrativo a que se refiere el primer párrafo, en un plazo de noventa días hábiles administrativos, prorrogables a requerimiento fundado de dicho organismo.*

Diversas son las posiciones generadas en torno a dicho artículo, y particularmente en lo que hace a fijar la naturaleza jurídica de la determinación de oficio a los efectos del proceso penal. En la labor por definir la apertura expuesta por la norma, se ha variado desde asignarle calidad de cuestión previa, cuestión prejudicial, condición de procedibilidad, hasta los que afirman que resulta irrelevante para el actuar en el marco del proceso penal.

Lo que resulta de interés en el marco del presente trabajo, y a los efectos de indagar sobre la hipótesis conflictiva originante, es dividir a las posiciones en dos grupos, según la incidencia de dicho procedimiento sobre el proceso penal. Agrupando entre los primeros, a los que consideran que sin determinación de oficio no hay posibilidad de accionar penalmente (con una variante sobre las posibilidades del juez penal de investigar respecto del monto evadido) y, entre los segundos, a los que consideran que la determinación administrativa de la deuda, si bien útil al proceso penal, en caso de no verificarse no obsta la actuación del

proceso donde se ventila la posible existencia de un delito tipificado en la ley penal tributaria<sup>14</sup>.

Dentro de los primeros cabe citar como ejemplo, lo sostenido por DIAZ SIEIRO<sup>15</sup>, quien indica que *“el tema no admite discusión alguna. Cuando el artículo 18 de la ley 24.769 exige que se efectúe la determinación de oficio en forma previa a la promoción de la acción penal, se está refiriendo al dictado del acto administrativo que culmina el procedimiento (...) es decir, una vez producida la mentada determinación de oficio, la Dirección General Impositiva puede formular la correspondiente denuncia penal, y el contribuyente, a su vez, interponer el recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación. Esto demuestra que cuando la ley 24.769 se refiere a la determinación de oficio que la Dirección General Impositiva debe realizar en forma previa a la formulación de la denuncia penal, no puede estar refiriéndose a otra cosa más que al acto administrativo que finaliza el procedimiento administrativo”*, agregando sobre el carácter de dicho acto que *“...el dictado de la determinación de oficio de las obligaciones tributarias del imputado es, a nuestro entender, un requisito previo e imprescindible para la promoción de la acción penal (...) constituyendo, en la causa penal, al menos una condición o presupuesto de procedibilidad **ante cuya ausencia es imposible la promoción de la acción penal**”* –el destacado me pertenece-. Asimismo, este autor niega que se trate de una cuestión prejudicial, con fundamento en que no sería

<sup>14</sup> Para analizar las distintas posiciones en toda su extensión, recomiendo el erudito trabajo de LÓPEZ BISCAYART, Javier y DECARLI, Enrique; *Determinación de oficio y proceso penal (Un lugar para cada cosa, y cada cosa en su lugar)*, publicado en AAVV, *Derecho Penal Tributario – Cuestiones Críticas*, 1ra. ed., Santa Fe, Rubinzal Culzoni, 2005, páginas 77/120.

<sup>15</sup> Cf. DIAZ SIEIRO, Horacio D.; *La determinación de oficio de las deudas impositivas y el proceso penal tributario. Una primera aproximación al artículo 18 de la ley 24.769*, publicado en PET N° 135 (Ed. La Ley).

factible que la determinación administrativa, no firme, vincule al juez penal, con lo cual deja operativa la defensa del imputado respecto del monto evadido.

Por su parte GARCIA VIZCAINO<sup>16</sup>, en posición extrema, afirma el carácter de cuestión prejudicial que reviste la determinación de oficio, fundado entre otras cosas en la carencia de conocimientos en materia técnica-tributaria por parte de los jueces penales, y concluye aseverando que, en el caso de que la determinación de oficio transite por las vías recursivas previstas en el art. 76 de la ley 11.683, *“va de suyo que no podría dictarse sentencia penal si la determinación de oficio no quedo firme (cfr. Art. 10 del CPP). Lo contrario implicaría la posibilidad de escándalo jurídico, por la eventualidad de pronunciamientos contradictorios”*. Es fácil advertir, que invocada la naturaleza de cuestión prejudicial de la determinación de oficio, surge como destino inevitable, en salvaguarda de la coherencia intrínseca del razonamiento, la exigencia de firmeza, ya que lo resuelto hará cosa juzgada para el juez penal, lo cual es propio de las cuestiones prejudiciales.

Jurisprudencialmente, esta opinión ha sido sostenida por la Cámara Federal de Apelaciones de San Martín en los fallos "Donato, Pascual" del 15.10.2002, "Lavadero Anca" del 18.04.2000, "Florida Automotores" del 26.09.2000 y "DGI - Mercedes" del 24.10.2000<sup>17</sup>, donde se ha reputado a la determinación administrativa de la deuda como condición de procedibilidad para instar la acción penal, con lo que, de no haber sido realizado dicho procedimiento, corresponde desestimar la denuncia en sede penal, ordenando el archivo de las actuaciones.

<sup>16</sup> Cf. GARCIA VIZCAINO, Catalina; *Derecho Tributario*, 2da. ed., ampliada y actualizada, Buenos Aires, Depalma, 2000, Tomo II (Parte General), pág. 279 y siguientes, en especial 284.

<sup>17</sup> Fallos citados por LOPEZ BISCAYART y DECARLI; *op. cit.*, pág. 78.

Respecto de la segunda línea de pensamiento, que aquí ubicamos como aquella que, más allá de la naturaleza asignada a la determinación de oficio, entiende que la inexistencia de la misma no es óbice para el desenvolvimiento inicial del proceso penal, encontramos la opinión de LOPEZ BISCAYART y DECARLI, quienes sostienen, con profundos argumentos vinculados al derecho tributario sustantivo, que *“...el delito de evasión depende del previo nacimiento de la obligación tributaria que fuera luego ardidosamente omitida por montos que superen los establecidos por la ley como topes mínimos para los distintos tipos penales (...) la obligación tributaria nace con el acaecimiento del hecho imponible y la determinación de oficio no tiene carácter constitutivo de la obligación, sino que su efecto es meramente declarativo de su existencia y medida. En esta inteligencia, la existencia del delito de evasión es independiente de la determinación de oficio. Repárese que si la maniobra evasiva nunca se descubriera, no habría determinación de oficio por tales hechos. El delito se hubiera consumado de todas formas en el momento en que se debía ingresar al fisco la suma correspondiente y no se lo hizo. Queda claro entonces que la existencia de los delitos que nos ocupan no dependen en absoluto de la realización de la determinación de oficio”*<sup>18</sup>.

En el mismo sentido, solo que con argumentos emergentes de la normativa que regula la articulación de la relación procesal penal, sostiene CATANIA<sup>19</sup> que *“...no es posible coincidir con la caracterización de la producción de la determinación de oficio como un requisito sin el cual no puede llevarse adelante una investigación penal. En efecto, si bien la determinación del impuesto cuyo pago se omitió y del monto correspondiente resulta un requisito lógico y un requisito procesal para la aplicación de una sanción, tanto administrativa como penal, lo cierto es*

<sup>18</sup> Cf. LOPEZ BISCAYART, Javier y DECARLI, Enrique; op. cit., pág. 117.

<sup>19</sup> Cf. CATANIA, Alejandro; Régimen Penal Tributario: estudio sobre la Ley N° 24.769, 1ra. ed., Buenos Aires, Del Puerto, 2005, pág. 285/6

*que por aquella circunstancia no se torna necesario que se haya llevado a cabo una determinación de oficio de la deuda tributaria para que se dé comienzo a una investigación penal”, e indica que el primer párrafo del art. 18 de la ley penal tributaria debe “interpretarse como una precisión del ámbito temporal en que aquella obligación debe ser cumplida por los funcionarios (específicamente determinados) que tiene el deber de efectuar la denuncia. En ese sentido no puede soslayarse que la norma se dirige a los funcionarios del organismo fiscal y que su incumplimiento no posee ninguna clase de sanción invalidante específicamente prevista”.*

Por su parte la Sala A de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, ha sostenido que “no resulta de los términos en que se encuentran concebidos los artículos 18 y 19 de la ley 24.769 que se haya creado con ellos un requisito sin el cual no pueda darse curso a la acción. La denuncia, en el régimen procesal en vigencia, no es determinante del inicio de la acción penal. Con ella únicamente se debe dar intervención al agente fiscal (art. 180 del mismo cuerpo legal) que es quien tiene expresamente conferida la titularidad de su ejercicio (conf. art. 5 del citado código de forma). Por lo demás, no puede entenderse que la Ley Penal Tributaria haya derogado o deba prevalecer sobre el mencionado código procesal, cuando no surge ninguna derogación expresa, y cuando la intención del legislador quedó precisada con una ley posterior, la N° 24.946 que ratificó las prerrogativas del Ministerio Público (arts. 25, inc. c, 26 y 29). Que, por otra parte, tampoco puede compartirse la afirmación de que el ejercicio del derecho de defensa en juicio, cuyo resguardo es obvia atribución del Poder Judicial, se vea afectado por el hecho de que dicho Poder tome intervención con prelación a la tramitación que pudiera ser de incumbencia de determinados funcionarios dependientes del Poder Ejecutivo”<sup>20</sup>.

<sup>20</sup> Sentencia recaída *in re* “ASBON SA” del 7.05.2002.

En similar sentido la Sala B del órgano jurisdiccional citado, ha indicado *“que, con respecto al agravio del recurrente vinculado con el presunto incumplimiento de lo previsto por el art. 18 de la ley 24.769, debe indicarse que este Tribunal ha establecido: cuando se trata de delitos de acción pública, como en el caso en examen, una vez delimitado debidamente el hecho objeto de investigación, la instrucción de las actuaciones no puede quedar limitada a investigar a quienes han sido individualizados por la denuncia, dado que aquello implicaría una violación al principio procesal de legalidad (arts. 71 del Código Penal, 5° del CPPN y 29 de la ley 24.946) y a su derivación, la indivisibilidad subjetiva de la acción penal pública, por la cual, en los casos en que hayan participado varias personas en la comisión de un delito, la acción penal debe dirigirse contra todos ellos (...). Por aquellas previsiones legales, también se impone al Ministerio Público Fiscal la obligación de iniciar, de oficio, todos los casos en los cuales se advierte la posible comisión de un delito de acción pública (...). Que, en consecuencia, si se tiene en cuenta lo expresado anteriormente, no se advierte que por el art. 18 de la ley 24.769 se haya establecido una excepción a lo previsto por las normas mencionadas por aquella consideración, por la cual se supedita el impulso de la acción de los delitos de acción pública, por parte del Ministerio Público Fiscal, a la realización del procedimiento administrativo de determinación de oficio de la deuda tributaria; por lo tanto, por la circunstancia señalada no se afecta la garantía del debido proceso ni el derecho de defensa en juicio”<sup>21</sup>.*

Esta posición, a la que sin dudas adhiero, no significa que se rechace la determinación de oficio en el seno del proceso penal, muy por el contrario,

<sup>21</sup> Sentencia recaída *in re* “ROPPIC SA” del 17.12.2004. Ver también de la misma Sala “C. L., M.; Estudio C. L. S.H.” del 24.04.2009, especialmente considerandos 15 y 16 del voto del Dr. Hornos.

es un acto que considero de suma utilidad para el andamiaje inicial de una causa penal por delito tributario, de allí que valga la oportuna cita de lo expresado por FRIDENBERG<sup>22</sup> al sostener que *“la praxis demuestra que la gran mayoría de las causas penales tributarias son iniciadas conforme al primer párrafo del art. 18 de la LPT, dando cumplimiento al previo dictado del acto determinativo. Asimismo, no se conocen procesamientos sin la previa intervención de la AFIP en orden a la cuantificación del perjuicio fiscal de la conducta a investigarse, de modo tal que este requisito legal se cumple, tanto por parte de la AFIP-DGI, en su rol de denunciante, como del órgano jurisdiccional penal”*. Además adviértase que de no ocurrir de ese modo se llegaría a la pérdida de la posibilidad prevista en el art. 16 de la ley 24.769 por indeterminación de la pretensión fiscal.

No debe pensarse a la determinación de oficio como el modo de garantizar calidad en los asuntos que llegan a la justicia penal. Ello, estimo, debe afincarse en directivas y estructuraciones internas de la administración tributaria y, a nivel normativo, con la inmediata derogación del art. 19 de la ley penal tributaria, que impone una pesada carga a quien desee hacer uso de la posibilidad de no denunciar<sup>23</sup>.

Finalmente, debe afirmarse la procedencia de la discusión ante el Juez penal de cuestiones vinculadas con la materia tributaria. Sin duda que la amplitud para ello, en armonía con la extensión que ha de reconocérsele en sede penal al derecho de defensa, no puede ser acotada so pretexto de pertenencias técnicas; así lo ha entendido la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, cuando sostuvo que *“sí se tiene en*

<sup>22</sup> Cf. FRIDENBERG, Juan Pablo; *Aspectos controvertidos del régimen penal tributario. Análisis a partir del derecho argentino y comparado*, publicado en IMP2009-1 (enero), 1.

<sup>23</sup> Dicha derogación esta prevista en el proyecto remitido por el Poder Ejecutivo mediante Mensaje 379 del 17 de marzo de 2010.

*cuenta que la omisión de pago de la deuda tributaria constituye un elemento del tipo penal se advierte que la constatación del surgimiento de la obligación tributaria de pago, su antecedente, el acaecimiento del hecho imponible y, en consecuencia, la determinación del hecho imponible previsto legislativamente, no sólo constituye parte del examen que los jueces en lo Penal Tributario están habilitados a efectuar, sino que resulta un examen necesario para afirmar o negar la existencia de un hecho delictivo de evasión tributaria. (...) Que, en este contexto, la afirmación de que las consideraciones sobre la naturaleza jurídica del hecho imponible y de la existencia de la obligación tributaria son propias y exclusivas del organismo recaudador, en el sentido pretendido por la parte querellante, no resulta más que una aseveración de fundamento parcial, carente de sustento legal alguno, y por el contrario, contraría a las disposiciones legales que rigen la materia". El acierto de dicho decisorio me exime de efectuar mayores comentarios, siendo, además, una cuestión actualmente superada. Sin embargo, debo también destacar que se verifica cierta línea jurisprudencial que interpreta que no solo es válida la discusión de cuestiones tributarias ante el juez penal, sino que las determinaciones de aquel en este campo implican cosa juzgada para la esfera administrativa sobre las materias abordadas, por ejemplo sobre la existencia o no del hecho imponible o bien sobre el aspecto cuantitativo de la obligación tributaria. Así lo ha entendido el Tribunal Fiscal de la Nación al sostener que "Cabe revocar la resolución por la cual se reajustaron las obligaciones impositivas del contribuyente en virtud de un incremento patrimonial no justificado, cuando en la causa penal por presunta evasión fiscal se rebatieron las circunstancias de hecho y prueba sobre las que se había estructurado la presunción de incremento patrimonial no justificado ya que, atento a una interpretación prudente del art. 20 de la ley 24.769 y a fin de evitar un escándalo jurídico, no*



*corresponde apartarse de los hechos probados en sede penal a efectos de evaluar la procedencia del mentado ajuste*<sup>24</sup>. Con ello queda claro que el argumento de garantizar el derecho de defensa, como sustento de pretender elevar a una cuestión obstaculizante la realización de la determinación de oficio de la deuda, no es válido; es más, creo que el mejor modo de garantizar el derecho de defensa, es complementando, en el ámbito del proceso penal, la defensa material con una defensa técnica capaz de actuar con gran idoneidad sobre los aspectos sustanciales, formales, procesales y penales vinculados al tributo presuntamente evadido.

### **III.b.- Consumación del delito de evasión**

Si bien he adelantado la temática aquí abordada al tratar del régimen de la prescripción de la acción penal en general, es importante considerar lo referido al momento consumativo del delito de evasión en particular, ya que tiene sus rasgos específicos en orden a la complejidad del objeto de ataque de la acción, esto es el tributo y, fundamentalmente, sus distintas técnicas de liquidación.

Partiendo de la consideración del delito de evasión como un delito que requiere, además del especial modo de ataque al bien jurídico –desvalor de acción- la producción de un resultado –desvalor de resultado-, las posiciones asumidas en nuestro medio consisten en considerar que el delito se consuma con la presentación de la declaración jurada engañosa o ardidosa por parte del contribuyente o bien cuando vence el plazo para

<sup>24</sup> Sala B in re “Almeida, Nora M.” del 2.11.2004. Ver también en dicho sentido: Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala III in re “Procesamiento Industrial Laminado Argentina SA” del 13.10.2006 y Sala V in re “Agroferia SRL” del 15.07.2008 y Tribunal Fiscal de la Nación, Sala C in re “Tecson SA” del 06.03.2009.

efectuar el pago, como consecuencia del importe resultante de la cuantificación efectuada en dicha declaración.

En efecto, quienes parten de la interpretación del art. 63 del CP que postulara SOLER y que citamos *ut supra*, consideran que el delito de evasión se consuma con la omisión de pago al vencimiento de la obligación, indicando que no será factible la tentativa puesto que de mediar declaraciones engañosas u ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño y, no obstante ello, se paga el tributo, aquellas maniobras quedarán simplemente en el campo de los actos preparatorios y, por ende, son impunes<sup>25</sup>.

Así lo entiende la Sala B de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, toda vez que sostiene que el delito de evasión tributaria, en los casos en que no se ha presentado dicha declaración y para el impuesto a las ganancias, *“...requiere, para la tipificación, la evasión del pago de tributos; por lo tanto, no puede soslayarse que aquel delito no se agota con el acaecimiento del hecho imponible, sino que, por lo menos, el desarrollo del suceso deberá alcanzar el momento en que la obligación tributaria se ha tomado exigible y el incumplimiento del pago al momento del vencimiento del plazo para la efectivización de aquél”*<sup>26</sup>. Por su parte el mismo tribunal ha expresa en sentencia reciente sobre un supuesto de presentación de declaración jurada *engañosa* *“...que por la conducta desarrollada por el contribuyente, esto es, la presentación de una declaración jurada en la cual se habrían declarado datos falsos —*

<sup>25</sup> Cf. MACCHI, Miguel A.; *Sistema penal tributario y de la seguridad social*, Buenos Aires, Abaco, 1998, pág. 106.

<sup>26</sup> Cf. Sentencias recaídas en “Incidente de Prescripción de la Acción Penal de Ricardo Kon y Javier Recchini, Interpuesto por el Dr. J. G. y el Dr. M. M., Letrados defensores de Ricardo Kon y Javier Recchini y Diego Gubbel en Causa N° 1831/2000, Caratulada: Viazzo, Roberto G. y otros s/ inf. Ley 24.769” del 2.11.2007 y “EAP SA” del 20.07.2007.

*transgrediéndose, de este modo, el deber de informar verazmente que se impone por el principio de autodeterminación al cual se hizo referencia por el considerando 5° de la presente— y mediante el pago en defecto del impuesto debido, en principio, se habría completado objetivamente el tipo penal en análisis (artículo 1° del Régimen Penal Tributario), pues resulta irrelevante en el caso que no hubiese transcurrido el plazo máximo previsto para el cumplimiento de aquella obligación, porque por la presentación efectuada con anterioridad el contribuyente ejerció la opción otorgada por la normativa establecida por la A.F.I.P.-D.G.I. para la presentación de aquélla hasta el vencimiento del plazo (...) con lo que habrá en principio tipicidad si la utilización de los medios engañosos ocurrió de manera concomitante o posterior al hecho generador pero antes del término previsto por el tributo para su cumplimiento”<sup>27</sup>, con lo que su postura admite ciertos matices.*

Por su parte, los que distinguen entre la comisión y la consumación del delito de evasión, sostiene que la comisión ocurre cuando el contribuyente exterioriza los ardides o engaños tendientes a la evasión del impuesto, como por ejemplo, cuando el contribuyente presenta la declaración jurada engañosa<sup>28</sup>.

En dicho sentido puede citarse lo resuelto por la Sala A de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, al resolver que habiendo la contribuyente presentado la declaración jurada cuestionada del

<sup>27</sup> Causa “ARESCO SA” del 3.07.2009

<sup>28</sup> Cf. FRIDENBERG, Juan Pablo; *El delito de evasión impositiva: apuntes en materia de prescripción*, publicado en Revista de Derecho Penal Tributario del Centro Argentino de Estudios en lo Penal Tributario, Año X, Nº 8, Buenos Aires, 2003, pág. 36.

impuesto a las ganancias en forma temporánea, el hecho imputado se habría consumado en aquel momento<sup>29</sup>.

En lo referente a tributos cuyo periodo fiscal es inferior al año –caso del IVA que agrupa hechos imponibles instantáneos bajo declaraciones juradas mensuales- la cuestión se ventila en similares términos. La variante consiste en determinar si debe estarse –ya sea desde su presentación o pago, vencimientos que suelen coincidir- a la última declaración jurada engañosa o bien a la última del período anual. En general, la posición mayoritaria, tomando como fundamento la anualidad enunciada expresamente en el art. 1 de la ley 24.769 respecto del delito de evasión –que indica “...*por cada tributo y por cada ejercicio anual, aun cuando se tratase de un tributo instantáneo o de período fiscal inferior a un año*”- entiende que debe estarse a la última declaración jurada del ejercicio anual, con independencia de que sea engañosa o no<sup>30</sup>.

<sup>29</sup> Cf. Sentencia dicta en la causa “PUMPCOLD INGENIERIA SRL” del 28.06.2006.

<sup>30</sup> Así por ejemplo lo ha entendido la Sala B de la CNAPEcon., in re “Servicios de Alta Tecnología SA” del 30.11.2005. En el mismo sentido se han pronunciado ambas salas de la Cámara Federal de Apelaciones de Rosario, citando respecto de la Sala A los precedentes “PAOLINI” del 9.2.2011 y “SEMILLERIA STAMATTI” del 20.05.2009, y en relación a la Sala B puede consultarse “SULFAQUIM” del 30.11.2010, sin bien en este último, la sala interpreta sentido indicado pero poniendo el acento en el denominado “*delito continuado sui generis*”, posición que reconoce la autoría del Dr. BONZON RAFART respecto de sus votos como miembro de la Sala A de la CNAPEcon. (vg.r. “Estancias Vidania” del 24.06.2005). Me permito en esta nota al pie una breve crítica a la teoría enunciada en último término, y es que la misma no me parece útil para remitir la consumación hasta la última declaración jurada del período anual, ya que el hablar de delito continuado, supone la ilicitud de todas las declaraciones juradas siendo en consecuencia absurdo el planteo; si en cambio se conjugan en esa continuidad declaraciones juradas veraces –que son las presentadas en

En posición minoritaria, se considera que el *dies a quo* de la prescripción debe dar comienzo a partir de la última declaración jurada engañosa del período anual –claro está siempre que no coincida con la última ya que el planteo resultaría abstracto-, asumiendo la misma los Juzgados Nacionales en lo Penal Tributario N° 2<sup>31</sup> y 3<sup>32</sup>, y, en reciente pronunciamiento, por la Sala A de la CNAPEcon<sup>33</sup>. Me parece importante traer como fundamento de esta posición –que no comparto- lo expresado por GARCIA BERRO al resolver como titular del Juzgado en lo Penal Tributario N° 2 en la causa citada ut supra, donde sostuvo que la prescripción comenzaría a contarse desde la consumación formal, indicando que *“...resulta oportuno entonces recordar que cabe distinguir entre consumación formal y consumación material o entre consumación y agotamiento. En efecto, la consumación formal tiene lugar cuando se realizan los elementos determinados del tipo delictivo, mientras que la consumación material o agotamiento implica la consecución por el autor de la finalidad perseguida por él, abundando para ello en la dinámica comisiva (...) los hechos consistente en la supuesta evasión tributaria del art. 1 de la ley 24.769 que se investiga en autos en orden al Impuesto al Valor Agregado se habrían consumado formalmente al momento en que vencieron los plazos para el pago voluntario de las obligaciones tributarias correspondientes al mes de agosto de 2002 (respecto al ejercicio fiscal*

último término-, lo continuado no sería el delito sino la acción de presentar declaraciones juradas. En fin, creo que es suficiente fundamento la anualidad expresamente consagrada en el art. 1 de la ley penal tributaria.

<sup>31</sup> Cf. causa 214/05 resuelta el 3.11.2005.

<sup>32</sup> Cf. causa 1752/03 resuelta el 11.04.2006.

<sup>33</sup> Cf. causa “Eco System” resuelta el 8.6.2010, con disidencia del Dr. BONZON RAFART, quien en base al denominado “delito continuado sui generis” remite a la última declaración jurada del período anual.

*2002) y al mes de noviembre de 2003 (respecto al ejercicio anual 2003) – ya que, en tales momentos, se habrían verificado presuntas evasiones tributarias superiores a \$100.000 respecto a cada período anual-, pero se habrían consumado materialmente, o se habría agotado, al momento en que vencieron los plazos para el pago voluntario de las respectivas obligaciones tributarias correspondientes al período fiscal diciembre de 2002, es decir, enero de 2003 (respecto al ejercicio anual 2002) y al período fiscal noviembre de 2003, es decir, en diciembre de 2003 (respecto del ejercicio anual 2003)”.*

Doy por concluido el panorama consumativo del delito fiscal, ratificando mi opinión de que el mismo se tiene por configurado al realizarse todos los elementos del tipo penal –donde claro está, incluyo el monto previsto<sup>34</sup>- y por consiguiente es allí donde se sitúa el dies a quo de la prescripción, que tomará para el caso de que no coincidan, el vencimiento para el pago de la obligación tributaria.

#### **IV.- Tratamiento de la hipótesis conflictiva**

##### **IV.a.- Algunas opiniones de la doctrina nacional**

A pesar del escaso tratamiento que recibe esta cuestión en el ámbito nacional, es posible encontrar algunas posiciones doctrinarias que en forma directa o indirecta, brindan una respuesta sobre las posibilidades del juez penal ante la prescripción de las facultades del fisco para

<sup>34</sup> No comparto el tratamiento de condición objetiva de punibilidad dispensado al umbral cuantitativo previsto en la ley penal tributaria, ya que resultaría configurativo de un caso de responsabilidad objetiva, no soportado por nuestro esquema constitucional, acorde a un derecho penal liberal donde el principio de culpabilidad sirve de eje en la imputación de conductas reprochadas penalmente.

determinar la obligación tributaria, siendo contestes, en general, en negar la posibilidad de llegar al dictado de una sentencia de contenido punitivo.

Así lo hace DIAZ SIEIRO, quien trata el tema en relación al derogado bloqueo fiscal y a las declaraciones juradas rectificativas presentadas previamente al inicio de la determinación de oficio –con lo que la conclusión es extensiva al supuesto bajo estudio- y sostiene que *“el legislador, tal vez en forma deliberada, o por falta de previsión, al otorgarle a la determinación de oficio de la deuda fiscal, al menos, la naturaleza de un presupuesto de procedibilidad ante cuya ausencia es imposible la promoción de la acción penal, ha establecido importantes restricciones a la perseguibilidad de los delitos tipificados en la ley 24.769. Ello así, pues en aquellos casos en los que la ley 11.683 no permita determinar de oficio las obligaciones fiscales del contribuyente, no podrá instarse la causa penal, de acuerdo a lo que establece el comentado artículo 18 de la ley 24.769”*<sup>35</sup>.

Por su parte NERCELLAS, indica que *“si la deuda tributaria ha prescripto no hay obligado, no existe posibilidad de daño al bien jurídico, el fisco carece hasta de la posibilidad de determinar el monto de la supuesta deuda, todo lo que permite concluir que también ha caducado la posibilidad persecutoria de la oficina penal del mismo Estado que ha dejado caer la posibilidad de cobrarla si realmente existía”*<sup>36</sup>.

A su turno NAVARRINE, resalta que *“no es el delito la fuente de la obligación de pago sino, al revés, el incumplimiento defraudatorio de la obligación el que hace a la esencia de la infracción penal. Consecuentemente, si prescribieron las facultades del Fisco para el*

<sup>35</sup> Cf. DIAZ SIEIRO, Horacio D.; *loc. cit.*

<sup>36</sup> Cf. NERCELLAS, Marta, *¿la ley penal modificó el significado de la categoría período fiscal?*, publicado en el libro de ponencias de las III Jornadas de Derecho Penal Tributario, Buenos Aires, Errepar, 2008.

*ejercicio de sus acciones y poderes, no pudiendo exigirse la deuda tributaria, desaparece la condición objetiva de punibilidad para el ejercicio de la acción penal*<sup>37</sup>.

Finalmente encontramos la opinión de VIOLA, que con cita del art. 1097<sup>38</sup> del Código Civil, precisa que *“la renuncia (expresa o tácita) al cobro de los tributos por no haber realizado los procedimientos tendientes a su determinación oficiosa, hace tener por abdicada la acción criminal”*, y en un segundo argumento –en concordancia parcial con NERCELLAS- apela a la nota de “obligado” como autor calificado del delito especial propio de la evasión, indicando que *“si no existe un obligado porque la deuda se encuentra prescripta, no se verifica el delito en cuestión, por carecer de uno de los componentes típicos”*<sup>39</sup>.

En orden a clarificar la posterior conclusión, advierto que los autores precedentemente citados obstan la actuación del juez penal en base a los siguientes **argumentos** centrales: **1.** reputando como condición de procedibilidad la determinación de oficio de la deuda; **2.** La prescripción elimina la deuda y por lo tanto no hay posibilidad de daño al bien jurídico; **3.** La prescripción elimina la deuda y por lo tanto no es posible hablar de “obligado” en los términos requeridos por la figura de evasión; **4.** La prescripción elimina la deuda y por lo tanto no puede verificarse de ningún

<sup>37</sup> CF. NAVARRINE, Susana C.; *Las nuevas precisiones sobre los hechos que interrumpen la prescripción del delito fiscal*, publicado en PET N° 249.

<sup>38</sup> Art. 1.097. La acción civil no se juzgará renunciada por no haber los ofendidos durante su vida intentado la acción criminal o por haber desistido de ella, ni se entenderá que renunciaron a la acción criminal por haber intentado la acción civil o por haber desistido de ella. Pero si renunciaron a la acción civil o hicieron convenios sobre el pago del daño, se tendrá por renunciada la acción criminal.

<sup>39</sup> Cf. VIOLA, José; *Derecho Procesal Penal Tributario*, 2da. ed. actualizada y ampliada, Buenos Aires, La Ley, 2009, pág. 234/5.



modo la condición objetiva de punibilidad requerida por el delito de evasión; 5. Interpretando la inactividad del fisco en materia tributaria como renuncia que también se hace extensiva al *ius puniendi*. Solo el argumento reseñado en el numeral 1) es el que obsta desde la normativa procesal, siendo los restantes operativos a nivel típico.

#### **IV.b.- La cuestión en el derecho español**

En España, la cuestión que aquí se considera<sup>40</sup> ha tenido un importante desarrollo, por lo cual tratare de citar de forma breve las opiniones de mayor peso registradas sobre el tema. Todo ello en el convencimiento de que nuestro sistema tributario y particularmente la materia penal tributaria, están en gran parte inspirados en dicho sistema jurídico –basta para notar ello resaltar la identidad estructural del delito de evasión tributaria<sup>41</sup> -.

<sup>40</sup> Cabe destacar que en los mismos términos que los analizados en el derecho argentino, la hipótesis es factible de verificarse también en el derecho español, ya que el art. 131 del Código Penal prevé un plazo de cinco (5) años para la prescripción del delito de evasión, mientras que los poderes de la administración tributaria para determinar la deuda y exigir su pago prescribe a los cuatro (4) años en virtud del art. 66 de la Ley General Tributaria (58/2003). Para un análisis sobre la problemática de los plazos prescriptivos aplicables ver el interesante trabajo de SERRANO GOMEZ, Alfonso; *Prescripción de los delitos contra la Hacienda Pública*; publicado en Actualidad Penal Nº 45, Sección Doctrina, Quincena del 1 al 14 de Dic. 2003, Ref. XLV, pág. 1151, tomo 3, Editorial La Ley España y COTILLAS MOYA, José Carlos; *La prescripción del delito contra la Hacienda Pública*; publicado en La Ley Penal, Nº 9, Sección Informe de Jurisprudencia, Octubre de 2004, Editorial La ley España.

<sup>41</sup> Regulado en el art. 305 del Código Penal Español (Ley Orgánica 10/1995 y modif.).

Siguiendo en este punto a BAJO FERNANDEZ<sup>42</sup>, diré que las posiciones de mayores repercusiones doctrinarias son la que establecen que operada la prescripción en sede tributaria, resulta imposible aplicar la pena prevista en el art. 305 del Código Penal Español, y se basan en los siguientes –y principales- argumentos:

a) **Atipicidad sobreviniente por imposible lesión al bien jurídico.** Al respecto sostiene el autor que el hecho de que la Administración tributaria no pueda, a partir de los 4 años, determinar la deuda, exigir el pago, imponer sanciones ni conminar a la devolución de los ingresos indebidos, convierte en imposible la lesión del bien jurídico a partir de la prescripción administrativa. En apoyo de esta tesis la prescripción tributaria trasciende al delito fiscal por la vía de la imposibilidad de lesión del bien jurídico se encuentran los siguientes razonamientos: a) a partir del cuarto año, cumplido el plazo de prescripción tributaria, no hay cuota defraudada porque no hay ya deuda exigible, ni obligado tributario, ni objeto material del delito, ni sujeto activo y b) si la Administración renuncia a su derecho de autoprotección porque no despliega su actividad inspectora durante cuatro años, se entiende que no hay perjuicio alguno, por lo tanto, tampoco existiría ya un bien jurídico a proteger.

b) **Aplicación analógica de la excusa absolutoria.** Se sostiene que la prescripción constituye una excusa absolutoria fundada en derecho tributario, que afecta al Derecho penal, por lo que se trataría de un

<sup>42</sup> Cf. BAJO FERNANDEZ, Miguel; *La polémica prescripción del delito fiscal (A propósito de la STS de 6 de noviembre de 2000)*, publicado en Actualidad Penal, Sección Doctrina, 2001, Ref. VIII, pág. 129, tomo 1, Editorial La Ley España y en el mismo sentido BAJO FERNANDEZ, Miguel y BACIGALUPO, Silvina; *Delitos Tributarios y Previsionales*, Buenos Aires, Hammurabi, 2001, pág. 110 y siguientes.

supuesto a incluir en el art. 305.4<sup>43</sup> CP y de entender que tal hipótesis no cabe en el mencionado artículo, la excusa absolutoria anterior podría fundamentarse en una analogía *in bonam partem* (legítima en Derecho penal) con dicho art. 305.4 CP. La prescripción tiene, pues, una repercusión sobre la punibilidad de la defraudación tributaria. Agrega, con cita de CHOCLÁN MONTALVO que para conseguir armonizar el orden tributario y penal, hay que partir de la idea de la falta de necesidad de pena una vez extinguida la obligación tributaria y, en consecuencia, en tal supuesto, la exigencia de la no intervención jurídico penal. Se propone, entonces, sostener que el delito fiscal esté sujeto a un presupuesto general de punibilidad: la subsistencia de la deuda tributaria. Además transcurridos los cuatro años y producida la extinción de la obligación de pago, el contribuyente no puede ya regularizar su situación tributaria mediante pago.

<sup>43</sup> El mismo dispone que “Quedará exento de responsabilidad penal el que regularice su situación tributaria, en relación con las deudas a que se refiere el apartado primero de este artículo, antes de que se le haya notificado por la Administración tributaria la iniciación de actuaciones de comprobación tendentes a la determinación de las deudas tributarias objeto de regularización, o en el caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, antes de que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración autonómica, foral o local de que se trate, interponga querrela o denuncia contra aquél dirigida, o cuando el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias. La exención de responsabilidad penal contemplada en el párrafo anterior alcanzará igualmente a dicho sujeto por las posibles irregularidades contables u otras falsedades instrumentales que, exclusivamente en relación a la deuda tributaria objeto de regularización, el mismo pudiera haber cometido con carácter previo a la regularización de su situación tributaria”. Es indudable la similitud con la extinción prevista en el art. 16 de la ley 24.769, sin bien con una gran divergencia desde lo temporal.

## V.- Conclusión

A modo de conclusión, considero que la hipótesis planteada al inicio del presente debe resolverse afirmando que el órgano jurisdiccional puede avanzar en el proceso penal hasta la imposición eventual de una condena, a pesar de haber prescrito las facultades del fisco para determinar y exigir el tributo. Las razones por las que me inclino a pensar ello, aun cuando mi posición *a priori* haya sido la de buscar argumentos para obstar el ejercicio del *ius puniendi* estatal, son las siguientes:

Si se reafirma que sin deuda vigente no puede existir ejercicio de poder punitivo, se atribuye a la ley penal tributaria un mero carácter de norma de coacción pro recaudación lo que en nuestro sistema constituiría prisión por deudas, prohibida constitucionalmente (Ley 514 y art. 7.7 del Pacto de San José de Costa Rica).

El delito tributario exige algo más que una deuda, y ese plus no resulta afectado por el transcurso del tiempo; concretamente me refiero al no ingreso integro y oportuno del tributo mediante el ocultamiento o la distorsión de la materia imponible. La oportunidad y no solo el monto, hacen al bien jurídico protegido, de allí que el daño no se neutraliza con la prescripción tributaria.

Deben descartarse además los obstáculos fundados en la imposibilidad de llevar a cabo la determinación administrativa de la deuda, ya que ello no hace a la existencia de la obligación oportunamente evadida que nace al verificarse el hecho imponible. Todo ello en un todo de acuerdo con la relevancia que le he adjudicado al tratar los tópicos vinculado a la misma (ut supra III.a.-).

Respecto de los argumentos esgrimidos en relación a la obligación tributaria prescripta su aptitud para hacer desaparecer el elemento típico “obligado”, debo indicar, con cita de NAVARRINE que “*la obligación*

*tributaria prescripta existe como obligación natural y si se la paga no se puede reclamar su devolución*<sup>44</sup>. Además, de aceptarse este criterio, cualquier pago sobreviniente a la consumación eliminaría la obligación, el obligado y por lo tanto el delito, lo cual resulta dogmáticamente inaceptable.

En efecto, la mirada de quien actúa la ley penal en una sentencia, debe girar hacia el pasado y en lo que hace al aspecto sustancial del delito en cuestión el momento en el cual el análisis debe detenerse es el de la consumación, que ocurrido marca, fundamentalmente, la imposibilidad de participar en el delito, la imposibilidad de desistir voluntariamente y además inicia el computo de la prescripción. De allí que no pueda sostenerse la atipicidad sobreviniente, aun cuando, como apunta BAJO FERNANDEZ<sup>45</sup>, lleve a consecuencias no del todo aceptables.

Al respecto resulta contundente lo sostenido por la jurisprudencia española en orden rechazar *“la atipicidad de la conducta como consecuencia de una eventual prescripción de la deuda tributaria, con base en que la tipicidad es un concepto que viene referido al momento en que se realizó la acción u omisión, y en dicho momento no cabe duda alguna de la existencia de la deuda tributaria y de su elusión en forma típica, por lo que se consumó la actuación delictiva sin que pueda incidir en la tipicidad, ya realizada, una eventual extinción posterior de la deuda tributaria”*<sup>46</sup>.

<sup>44</sup> Cf. NAVARRINE, Susana C.; *La prescripción de los delitos tributarios*, publicado en PET 2001-161.

<sup>45</sup> Cf. BAJO FERNANDEZ, Miguel, *loc. cit.*

<sup>46</sup> Cf. Sentencias del Tribunal Supremo Español 1336/2002, 2069/2002 y 44/2003, citadas por SOLAZ SOLAZ, Esteban, *El delito fiscal: aspectos conflictivos*, publicado en La Ley Penal, Nº 20, Sección Jurisprudencia aplicada a la práctica, Octubre 2005, Editorial La Ley España.

Asimismo respecto de la supuesta analogía con la excusa absolutoria –de posible traslación sobre el art. 16 de la ley 24.769- también la jurisprudencia ha reaccionado adversa con sólidos argumentos al indicar que *“la aplicación de una norma por analogía requiere que concorra identidad de razón, siendo evidente que las razones de utilidad que subyacen en la excusa absolutoria de regularización tributaria -el favorecimiento o promoción del pago voluntario- no concurren cuando la extinción del crédito tributario se produce por causas ajenas al contribuyente”*<sup>47</sup>.

## **VI.- Conclusión adicional**

La interpretación que propugno debe generar, al menos, dos inquietudes, una que se proyecta sobre el rol de la AFIP-DGI en un proceso penal trasuntado en esas condiciones y otra sobre la cuestión de la utilización de la posibilidad extintiva prevista en el artículo 16 de la ley penal tributaria.

Respecto del rol de la administración tributaria, entiendo que la misma o no puede tener ningún tipo de intervención en el proceso penal con la particularidad bajo estudio. Concretamente creo que no puede constituirse como querellante, ya que ha demostrado desinterés sobre el débito tributario conjuntamente con sus derivaciones. Permanece la lesión al bien jurídico pero se ha evidenciado desinterés por el organismo. Sobre este punto creo conveniente aclarar que, partiendo de considerar que los delitos tributarios afectan la hacienda pública en sentido dinámico, la víctima es la administración tributaria en cuanto el Decreto 618/97 le atribuye las facultades de *“verificar, percibir y fiscalizar”* los tributos

<sup>47</sup> Cf. Sentencia del Tribunal Supremo Español 1688/2000, citada por SOLAZ SOLAZ, Esteban, *loc. cit.*

nacionales, siendo en cambio el damnificado el Estado en cuanto sujeto activo de la obligación tributaria emergente de la verificación fáctica del hecho imponible –y por ello acreedor del importe tributario no ingresado o ingresado parcial o tardíamente-, resultando desde este punto legitimado para el ejercicio de la acción penal el representante del Ministerio Público Fiscal. Por las mismas razones, también entiendo adecuado que el Juez Penal no recurra al organismo mencionado para determinar el quantum de la deuda fiscal, sino que simplemente lo haga mediante la prueba pericial con intervención de otros organismos de apoyo en investigaciones en el campo de la delincuencia económica. Es coincidente lo sostenido en la doctrina española por MARTINEZ GALINDO<sup>48</sup> –con cita de CHOCLÁN MONTALVO- quienes piensan que -ante un proceso penal en las condiciones analizadas- *“...lo dudoso, en este sentido, sería que el Juez Penal pudiera servirse de la Agencia Tributaria y sus servicios de inspección para llevar a cabo la comprobación de la deuda, como afirmó Choclán Montalvo, al manifestar que, «extinguida la acción para exigir el pago, la Administración no tiene legitimación para pasar al Ministerio Fiscal un tanto de culpa que no puede ya ser declarada», debiendo en este caso, el Juez Instructor «procurarse medios de investigación autónomos para la comprobación del posible delito»”*.

De allí que una vez determinado el monto presuntamente evadido en base a dicha modalidad, pienso que debe poder ejercerse la facultad extintiva prevista en el art. 16 de la ley 24.769, ya que de lo contrario el imputado quedaría en desigualdad respecto de otros imputados en razón del mismo delito, por una cuestión imputable a la inacción de la administración tributaria, cosa que considero inaceptable por elementales razones de justicia.

<sup>48</sup> Cf. MARTINEZ GALINDO, Gema; *Especialidades de la prescripción en el delito fiscal*, publicado en La Ley Penal, N° 52, Sección Estudios, Septiembre 2008, Editorial La Ley España.

Finalmente, de *lege ferenda* y sin perjuicio de mantener mi postura desde los aspectos sustanciales de la cuestión tratada, la conclusión a la que arribo luce algo teñida por cierto grado de carencia axiológica, de allí que en ejercicio de lo indicado al iniciar el presente trabajo al punto de buscar la solución que resulte más acorde a los principios rectores del ámbito penal, especialmente los de lesividad, *ultima ratio* y mínima intervención, considero que debe pensarse como alternativa la no aplicación de una pena, desde el punto de vista del principio de oportunidad en el ejercicio de la acción penal que finca en válidos criterios utilitaristas, máxime atendiendo a la identidad subjetiva entre titular de la facultad fenecida por inacción y el poder punitivo –si bien con las disquisiciones técnicas apuntadas *ut supra*–.

Observa MAIER<sup>49</sup> que “*la propuesta política que afirma la oportunidad en el ejercicio de la persecución penal no es más que una de las herramientas para racionalizar el sistema*”, agregando que “*la limitación de la persecución penal, por intermedio de los criterios de oportunidad, puede brindar una contribución útil a la solución de problemas actuales del sistema penal. Genéricamente expresado, dos son los objetivos principales para los que la aplicación de criterios de oportunidad se puede convertir en un auxilio eficaz: la descriminalización de hechos punibles, evitando la aplicación del poder penal allí donde otras formas de reacción frente al comportamiento desviado pueden alcanzar mejores resultados o donde resulte innecesaria su aplicación; la eficiencia del sistema penal en aquellas áreas o para aquellos hechos en los que resulta indispensable su actuación como método de control social*”.

Debe tenerse especialmente en cuenta que, si bien cerrada como pauta general desde el art. 71 del Código Penal, la oportunidad en el ejercicio

<sup>49</sup> Cf. MAIER, Julio B. J. *Derecho Procesal Penal Argentino*, Buenos Aires, Hammurabi, 1989, Tomo 1 (vol. b) Fundamentos, pág. 555 y siguientes.



de la acción no es ajena para la ley penal tributaria ni para el derecho argentino, por lo cual sería deseable legislar criterios que permitan encuadrar casos como el presente. Sostiene magistralmente HASSEMER *“tanta legalidad como sea posible, tanta oportunidad como sea necesaria (política y económicamente en el momento)”*<sup>50</sup>.

<sup>50</sup> Cf. HASSEMER, Winfried; *La persecución penal: legalidad y oportunidad*, en *Hacia una nueva justicia penal*, publicación del Consejo para la consolidación de la democracia, según cita de CAFFERATA NORES, José I.; *Cuestiones actuales sobre el proceso penal*, 3ra. ed. actualizada, Buenos Aires, Del Puerto, 2000, pág. 45.