

XLVII JORNADAS TRIBUTARIAS

Ciudad de Mar del Plata, 22, 23 y 24 de Noviembre de 2017

COMISION N° 1 “LEY PENAL TRIBUTARIA ASPECTOS CRITICOS”

DIRECTIVAS DE RELATORIA

0) INTROITO

El temario propuesto por la Comisión de Impuestos del Colegio de Graduados de Ciencias Económicas de Ciudad Autónoma de Buenos Aires para estas Jornadas es el siguiente:

- 1) **Umbral de punibilidad.-**
- 2) **Agravantes del delito de evasión según el carácter apócrifo de la documentación (subjetividad vs objetividad o ambas).-**
- 3) **La responsabilidad penal tributaria de los profesionales en Ciencias Económicas. Auditores y Síndicos. Sus alcances respecto a los artículos 14 y 15 de la ley 24769.**
- 4) **La denuncia penal ¿Análisis del elemento objetivo o análisis completo (subjetividad vs objetividad) previo a la interposición?**
- 5) **La suspensión del juicio a prueba (probation) ¿Aplicabilidad o inaplicabilidad del instituto a los delitos de evasión?**

En este breve introito se agradece el honor dispensado de haber sido designado relator de la Comisión 1 de las XLVII Jornadas Tributarias organizada por el Colegio de Graduados de Profesionales en las Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, compartiendo la grata actividad con la estimada Dra. TERESA GOMEZ, quien se ha de desempeñar con el cargo de presidente, y el Dr. CARLOS ROCA, quien ha cumplir el rol de Secretario de esta Comisión.-

El temario al que ha de abocarse esta Comisión consiste en analizar ciertos aspectos críticos de la Ley Penal Tributaria, tratando de lograr conclusiones útiles que abonen el futuro debate legislativo que ha de propiciar la Comisión creada por **Dto. 103/2017 (BO 14/2/17)**. En consecuencia, siguiendo las instrucciones de las autoridades de esta Jornada, y en la tarea asignada se desarrolla este Informe de Relatoría.-

Este informe trata anuncios sobre la temática a debatir explicitándose, posturas contrapuestas, criterios jurisprudenciales, argumentos, otros, cuyo carácter enunciativo, solo tiene por finalidad constituirse en indicadores para que la doctrina, allegue aportes enriquecedores con que nutrirán el debate a desarrollarse en el seno de esta Comisión.-

A) PRECEDENTES INSTITUCIONALES

Esta institución ha contribuido, en el tiempo, al conocimiento de la materia tributaria, abocándose a distintos tópicos, entre ellos, la Ley Penal Tributaria 24.769. Distintas ediciones de estas Jornadas testifican con considerandos y recomendaciones la labor desarrollada.-

Sintéticamente, la referencia a esta temática se observa, desde distintas perspectivas a partir de la Jornada VII (1977): “Evasión Tributaria; se suceden distintas ediciones donde los temas abordados por esta comisión han motivo trato. En este sentido merece mención las XVII Jornadas (1987) “Régimen de Sanción: Leyes 11683 y 24769 y otras disposiciones nacionales”; XX Jornada (1990): Régimen Penal Tributario: La Responsabilidad del Profesional en Ciencias Económicas; XXIII Jornada (1993): Derecho de Defensa del Contribuyente; XXVIII Jornada (1998): El rol del Contador Público en la Relación Fisco - Contribuyente; XXXVII Jornada (2007): “Responsabilidad profesional en la Ley Penal Tributaria”; XL Jornada (2010): “Análisis crítico de aspectos relativos al Régimen Penal Tributario y Previsional”; XLII Jornada (2012) “Análisis Crítico de la Ley Penal Tributaria”.-

B) HISTORIA PROCESAL Y NORMATIVA DE LA LEY PENAL TRIBUTARIA

La historia es una de las fuentes inagotable del saber humano; especialmente cuando el análisis discurre a posterior, porque permite apreciar el resultado de las soluciones arbitradas a partir de aquellas circunstancias, y pasa a conformar el anaquel de la invaluable experiencia del hombre.-

- **Historia procesal:** La punibilidad tributaria muestra en el tiempo discontinuidad en la aplicación. Bajo nivel de prosecución de las causas. Bajo nivel de condena. Particularidad que puede significar el fracaso de la punibilidad tributaria, o como bien lo expresara el maestro VICENTE O DIAZ, una ley necesitada de adecuación.-
- **Historial normativo:** Los precedentes datan del siglo pasado (ley 3764, Impuesto Interno, del año 1899, prisión por defraudación). La ley 16656 en 1964, introdujo la pena de prisión en la ley 11683. La ley N° 20.658, en 1974 da lugar al primer intento de regular la punibilidad tributaria mediante ley especial. Dos años después se deroga (ley 21344) incorporándose estas penas nuevamente a la ley 11.683.-

El 8 de Marzo de 1990, retorna la punibilidad tributaria a un régimen especial, ley 23771. Se instrumenta la actualización de los umbrales de punibilidad. La ley 24587 modificó umbrales cuantitativos de punibilidad, e insertó la expresión “condición objetiva de punibilidad”. La jurisprudencia aplica la ley penal más benigna ante la modificación de cuantías (“CARRERA, Mario C. s/ recurso de casación”, C N Casación Penal, sala III, 23-04-2002; similar situación se daría con la reforma de cuantía por ley 26.063, y el fallo “PALERO, Jorge Carlos s/recurso de casación”; CSJN, 23-10-2007, DJ 13-02-2008, p.325; Impuesto 2008-5, p. 403).-

La ley 24.769, con vigencia desde el 15 de Enero de 1997, reemplaza a la ley 23.771. Esta norma mediante el artículo 19 inserta la dispensa al fisco de la obligación de denunciar, cuando no mediara el dolo en las conductas (supuesto de interpretación).-

La ley 25.874 (B. O. 22-01-2004) reforma el artículo 15 de la ley 24.769, estableciendo los actuales tres supuestos (referencia a la labor profesional, el agravante de la concurrencia de dos o más, la asociación ilícita con fin ilícito tributario, integrada por tres o más).-

La ley 26.735 a fines de 2011, incrementa las cuantías; establece, entre otros, el agravante sobre facturas falsas o documento equivalente; derogó la dispensa (artículo 19).-

1) UMBRALES DE PUNIBILIDAD

Los umbrales cuantitativos son también denominados “condición objetiva de punibilidad”. Surgen de la política criminal tributaria diseñada por el Estado, considerando la gravedad del hecho. Los límites están en íntima relación con la logística jurisdiccional, de allí a mayor capacidad se admitirá cuantías menores, y viceversa.-

La jurisprudencia considera la cuantía como “...una circunstancia que tiene relación inmediata con el hecho, pero que no pertenece al tipo penal” (“STELLA, Salvador”, T. O. P. E. N° 3, 20-02-2001). Es consecuencia de una decisión legislativa discrecional propia de la política estatal criminal, por ello no se admite revisar judicialmente, su mérito, oportunidad o conveniencia. La consecuencia es que no poder adecuar el ilícito para alcanzarlo por otro tipo penal, porque es colisionar con la tipificación legal (“SOSA, Roberto O y otro”, C N Casación Penal, Sala I, 27-05-2002, Ley On Line).-

La inconstitucionalidad por la injerencia de la inflación y el paso del tiempo no ha sido admitida por la jurisprudencia, la razón “...es un límite a la intervención punitiva del Estado...una medida de política criminal...con el cual una conducta puede dejar de ser punible en virtud de un cambio legislativo” (“A.G.S. GRAPHIC PRINT SRL”, C. N. Penal Económico, Sala A, 11-09-2009, Ley On Line).-

- **Postura sobre los alcances de la cuantía:** Dos criterios pugnan, tanto jurisprudencial, como doctrinariamente. Una: *la cuantía es requisito del tipo* (adhiera GARCIA BERRO; CORTI, CALVO, MANONELLAS; entre otros), los argumentos que sustentan esta postura, son entre otros: a) La Diferenciación entre la defraudación de la ley 11683, de la evasión simple o agravada prevista en la ley 24769; b) La relación directa con los principios de proporcionalidad, lesivo, ofensivo, subsidiario, ultima razón, intervención mínima, fragmentación; los cuales se encuentran conectado estrechamente con la noción de tipo; c) La descripción legal del resultado no puede ser excluido del tipo objetivo; d) Los montos de las evasiones, apropiaciones y aprovechamiento constituyen una de las circunstancias seleccionadas por el legislador para describir la categoría de conductas que integran la prohibición y fundamentan el injusto; e) El cambio legislativo al eliminar la expresión “condición objetiva de punibilidad” (ley 24769, y no incorporada por la ley 26735). f) Se requiere el conocimiento previo por el sujeto de todo aquello que afectará la escala penal; si esto no es así se afecta el principio de culpabilidad, dado que este implica que toda circunstancia de cuya existencia depende la pena, debe ser alcanzado por el dolo o la culpa; g) Se agrega que punibilidad se cierne a las lesiones graves, indicando que el precepto penal cumple con el principio de mínima intervención del Estado y la naturaleza de la ultima ratio asignada al Derecho Penal, para concluir considerando la cuantía un

elemento del tipo. (MANONELLAS: Práctica Profesional 2006-17, p. 9. Editorial La Ley); h) El error del monto se torna relevante, en esta postura, por cuanto al ser una condición que debe saber y conocer el autor, que además debe ser objeto de prueba; en el supuesto de error sobre la cuantía constituirá error del tipo con las correspondientes consecuencias.-

La jurisprudencia adherida a esta posición ha expresado (en oportunidad de juzgarse la reforma de la cuantía por la ley 26735) "...lo que antes constituía una conducta típica, hoy ya no es considerado delito...". Agrega "...dictar el sobreseimiento del imputado, por imperio del artículo 336, inciso 3 del Código Procesal Penal de la Nación en tanto y en cuanto el hecho imputado hoy día no encuadra en una figura legal"; y "...si el monto de evasión para que constituya delito está incluido dentro del mismo tipo penal, parece indiscutible que forma parte de la ley penal..." ("DI LALLA, Fernando Gabriel", T. Oral en lo Criminal Federal de Córdoba N° 1, 01-06-2012, voto de la mayoría).-

La otra postura, considerar las cuantías como una *Condición Objetiva de Punibilidad*. Distintos autores adhieren a esta posición (JESCHEK; STRATENWERTH; DIAZ ORTIZ Y MARCONI; CATANIA; GOMEZ TERESA; entre otros). Los argumentos invocados, entre otros son: a) Se considera puras causas de restricción de la pena; incluso aún dándose el injusto, la acción típica, antijurídica y culpable, el legislador admite la exclusión, es decir la inexistencia del delito; b) Sería una renuncia del Estado a punir cuando la cuantía no es alcanzada; c) Más allá de considerarse una necesidad surgida de la política criminal de la pena, requiere para una consideración punible diferente, un deterioro de los valores del orden protegidos por el correspondiente precepto penal; d) Se considera, en palabra de CATANIA que "no resulta necesario que el sujeto activo del delito haya conocido esa circunstancia o que haya dirigido su voluntad hacia la consecución de aquella", y agrega "...no puede tratarse de una cualidad del resultado cuya inexistencia he predicado, ni puede tomarse como un aspecto de objetivo de la situación generadora del deber actuar, pues aquel nace en los casos en que el monto supera la cuantía, como en aquellos en que no los hace.", para finalmente referenciar al español ACOSTA cuando considera que estos delitos "presenta tres partes claramente diferenciadas. La primera parte describe los elementos del tipo, la tercera fija la pena, y la segunda introduce la oración condicional que recoge la cuantía que habrá de alcanzar la cuota para que pueda considerarse que se ha cometido el delito...Por lo tanto el criterio literal como el sistemático parecen apoyar la idea de que nos encontramos ante una condición objetiva de punibilidad" (Régimen Penal Tributario. Estudio de la ley 24.769, p. 89, 91, 92, Ed. Del Puerto, 09-2005).-

La jurisprudencia ha sostenido "Dichos montos son una condición objetiva de punibilidad y como tales no forman parte del injusto ni de la culpabilidad.", agrega "...se trata de una acción típica, antijurídica y culpable, pero que por cuestiones ajenas al sujeto, no se castiga penalmente por cuestiones de política criminal, expresada como una adecuación de los montos punibles conforme índices económicos que deben irse ajustando con el tiempo."; y "Estas condiciones son objetivas por cuanto NO tienen que ver con el sujeto, ni con la parte subjetiva del delito, al ser independientes de la voluntad del agente. Son circunstancias externas que el legislador por razones de política criminal sustrae de la exigencia del dolo o imprudencia y que permiten crear un criterio neutral de selectividad que hace depender el surgimiento de la punibilidad penal a un hecho ("DI LALLA, Fernando Gabriel", T. Oral

en lo Criminal Federal de Córdoba N° 1, 01-06-2012, del voto disidente del Dr. DÍAZ GAVIER).-

1.1) EXPRESIONES LEGALES CUANTITATIVAS

La historia punitiva tributaria presenta disposiciones, donde distintas modalidades expresan las cuantías: a) Nominal; b) Indexada; c) Porcentual. Cabe una cuarta postura NO incluir las cuantías en la disposición. No se descartan otras posturas-

- **Nominal**

Refiere al actual sistema, el legislador fija las cuantías; responde a los designios de política criminal; el fenómeno inflacionario propicia la adecuación del monto, por la depreciación propia del paso del tiempo. Los recursos logísticos que cuenta el poder jurisdiccional para abocarse al trato de estos procesos, definen estas cuantías.-

- **Inalterabilidad de las cuantías:** Este argumento surge de planteos de inconstitucionalidad con que se ha atacado la invariabilidad de estas cuantías. La repuesta, sostenida en una interpretación estricta de la norma, adujo que se tiene "...por finalidad mantener un tratamiento equitativo e igualitario entre las conductas captadas por el sistema penal tributario a lo largo del tiempo..." Sin embargo la injerencia de la inflación requiere "...la modificación de los montos..." que significó "...compensar la depreciación de la moneda nacional frente al dólar estadounidense y no un cambio de valoración social respecto a la conducta a castigar" ("DI LALLA, Fernando Gabriel", T. Oral en lo Criminal Federal de Córdoba N° 1, 01-06-2012, del voto en disidencia del Dr. DIAZ GAVIER). Este argumento ha sido mencionado por la Procuración General de la Nación (dictamen 5/2012).-

- **Indexadas**

Esta modalidad significa instrumentar mecanismo de ajuste basado en algún índice. Con la ley 23771 se utilizó el índice de precio mayorista. Sin embargo, la inflación en la Argentina no muestra homogeneidad en la evolución de los precios de la variable económica. Algunos precios de la economía demuestran la heterogeneidad de la evolución de los distintos precios. A título ilustrativo se han tomado las variaciones acontecidas entre 1997 (año de sanción de la ley 24769) y Mayo de 2017 de algunas variables, apreciándose los siguientes resultados: Salario vital mínimo y móvil: 4030 %; hacienda: 4400 %; granos (soja, maíz, trigo, girasol): 1750 %; Dólar: 1650 %; Índice de Precio de la Construcción: 2000 %. Determinar la variable más adecuada para establecer la más razonable, amerita un estudio prudente de cada una ella.-

- **Porcentual**

Este modo, ha sido incluido en alguna disposición punitiva tributaria (inciso b, artículo 2 de la ley 23.771), pero marginalmente. No obstante la proporcionalidad es una modalidad interesante, por cuanto la eximición se basa en la incidencia porcentual, conforman un supuesto que se aproxima más al justo, dado que el 40 % de las obligaciones es un porcentaje de incidencia, tanto para los ilícitos cuantitativamente mayores, como menores.-

Deja, pese a todo una duda; el nivel de causa que ingresaran al poder jurisdiccional; por cuanto una causa de \$ 175.000 sobre \$ 430.000 abonado de obligaciones se debería incluir, como así también aquella que la evasión es por \$ 10.000, sobre \$ 23.000 abonado. En ambos casos hoy son evasiones nimias, pero porcentualmente alcanzadas.-

Sin duda, estas apreciaciones llevan a analizar una combinación de esta postura con el nominalismo; es decir fijar cuantías mínimas actualizables, a partir de la cual se aplica un porcentual.-

- **Existencia, o no, de límites cuantitativos**

Esta díada amerita discutirse desde la política criminal. La no inclusión puede significar inundar los tribunales con causas, imposibilitando su resolución. Se pierde así la finalidad de la ley: abocarse a las grandes causas. Una segunda consecuencia del señalado aluvión, requiere del poder judicial abocarse periódicamente a sentar criterio cuantitativos de bagatela; esto último significaría suplantar el vacío legislativo (no enunciar mínimas cuantías), por la definición cuantitativa por el poder judicial, poniendo en juego la seguridad jurídica, la razonabilidad, por la oportunidad de enunciar ese criterio limitante.-

- **Escala implícita de punibilidad**

El ilícito de evasión, más allá de cuál es la envergadura que alcance, la mayor o menor cuantía no disipa la conducta reprochable dolosa. Sin embargo las estructuras jurisdiccionales no son suficiente para abarcar la totalidad de las causas; ante esto una política criminal tributaria orientada o sustentada en una calificación de las conductas por su gravedad, indicaría como solución posible una escala de punibilidad; donde según la entidad cuantitativa de las causas, sería la sanción. Esta postura si se compatibiliza las disposiciones punibles tributarias dispuestas en las leyes 11683 y 24.769, especialmente tomando en cuenta las que disponen cuantías habría una *escala implícita punitiva*, que desarrollamos a continuación.

Escalón	Desde	Hasta	Sanción
1	0,00	1.000,00	Pago exime de sanción
2	1.000,01	400.000,00	Multa artículo 46 (tiene atenuantes)
3	400.000,01	4.000.000,00	Pena de prisión artículo 1 (tiene agravantes)
4	4.000.000,01	----,--	Pena de prisión artículo 2 (tiene agravantes)

Los argumentos para constituir estos escalones son seguidamente enunciados, complementándose con agravantes y atenuantes legislativamente enunciados:

Primer escalón: Esta dado entre una evasión de \$ 0,01 y el límite previsto en el cuarto párrafo del artículo 49 de la ley 11683 (\$ 1000,00): donde el ingreso del tributo exime de sanción.-

Segundo escalón: Está dado entre el límite previsto en el cuarto párrafo del artículo 49 de la ley 11683(\$ 1000,01) y la cuantía prevista en el artículo 1 de la ley 24769 (con la reforma de la ley 26735) que es de \$ 400.000. En el caso se aplica la multa del artículo 46, (rango entre 2 y 10 veces el importe evadido); pero además cuenta con atenuantes donde

dos son los requisitos a cumplir: 1) No ser reincidente; 2) Rectificar la declaración jurada observada.-

Esta reducción cuenta con atenuantes de oportunidad y son los siguientes: 1) La rectificativa de la declaración jurada es presentada antes de correr la vista del artículo 17 de la ley 11683: la multa se reduce a 1/3 del mínimo legal, dos veces del importe del impuesto (primer párrafo, artículo 49, ley 11683); 2) La rectificativa de la declaración jurada es presentada antes de vencer el plazo por el cual se ha corrido la vista del artículo 17 de la ley 11683: la multa se reduce a 2/3 del mínimo legal, dos veces del importe del impuesto (segundo párrafo, artículo 49, ley 11683); 3) Consentir la determinación de oficio, implica: La multa se reduce al mínimo legal (tercer párrafo, artículo 49, ley 11683).-

Tercer escalón (evasión simple): El escalón tiene por límite inferior la cuantía de \$ 400.000, prevista por el artículo 1 de la ley 24.769; y el límite superior lo da la cuantía de \$ 4.000.000, prevista por el artículo 2 de la ley 24.769.-

Conducta agravada: 1) Inciso b del artículo 2 de la ley 24.769; 2) Inciso c del artículo 2 de la ley 24.769; 3) Inciso b del artículo 2 de la ley 24.769; 4) artículo 13 de la ley 24.769; 5) Inciso b del artículo 15 de la ley 24.769; 6) Inciso c del artículo 15 de la ley 24.769.-

Cuarto escalón (evasión agravada): El escalón solo cuenta con el límite inferior de \$ 4.000.000, previsto por el artículo 2 de la ley 24.769.-

Conductas agravadas: 1) artículo 13 de la ley 24.769; 2) Inciso b del artículo 15 de la ley 24.769; 3) Inciso c del artículo 15 de la ley 24.769.-

INTERROGANTES

Las consideraciones vertidas plantean interrogantes que seguidamente se exponen:

¿La cuantía es un elemento del tipo o una condición objetiva de punibilidad?

¿Es razonable la condición objetiva de punibilidad?

¿Las conductas que no alcanzan la cuantía pierden la punibilidad?

¿Se admite considerar la cuantía como atenuante o agravante o ambas a la vez?

Se han enunciado distintas modalidades para cuantificar los límites, Monetaria; Proporcional; Indexada; no incluir las cuantías. Cabe preguntarse:

¿Cuáles de las modalidades enunciadas, u otras, si las hubiera, responde más razonablemente al ordenamiento jurídico constitucional y convencional?

¿Elegida la modalidad, cuales serían los argumentos que la sostienen?

¿Es razonable enunciar una escala de punibilidad?

¿Qué características y/o argumentos sostendrían la escala punitiva?

¿Las modificaciones de las cuantías nominales se enfrenta una actualización encubierta de estas; o una adecuación cuantitativa propia de la política criminal?

2) CONDUCTAS AGRAVADAS POR UTILIZACION DE DOCUMENTOS APOCRIFOS

Agravantes del delito de evasión según el carácter apócrifo de la documentación (subjektividad vs objetividad o ambas).-

El uso de esta clase de documentos está enunciado en el inciso d, del artículo 2 de la ley 24.769 *“Si hubiere mediado la utilización total o parcial de facturas o cualquier otro documento equivalente, ideológica o materialmente falso”*.-

- **Documento: Concepto**

La actividad económica desarrollada por el hombre está compuesta de por hechos económicos, los cuales adquieren relevancia tributaria cuando el legislador inserta aquellos en supuestos legislativo imposables. Los hechos económicos se exteriorizan documentalmente. El documento consiste en la exteriorización escrita de un hecho con significancia jurídica.-

Los documentos, además de su forma escrita, suelen contener el indicio de pertenencia, al ser intervenido por las partes, mediante la firma (tradicional o digital). La ley 26.388 agregó un artículo a continuación del 77 del Código Penal refiriéndose a las particularidades documental propiciada por la informática.-

El inciso d, del artículo 2 hace referencia a la falsedad de la factura o documento equivalente. Estos instrumentos ameritan recordar las previsiones sobre documentos enunciadas en el Código Civil y Comercial (artículos 284, 286, 287, 317 y 319).-

La factura en la actualidad muestra dos expresiones, la tradicional (papel impreso por imprenta se rige por la R G 1415 y modificaciones) y la electrónica (instrumentada por la R G 3749 y sus modificaciones). La 1415 refiere, al igual que la ley penal, al documento equivalente (artículo 8 inciso a, punto 8). Este instrumento es utilizado en la comercialización de granos o hacienda, por mencionar alguna aplicación.-

La disposición penal menciona la falsedad material e ideológica. Al respecto merece referenciarse las disposiciones del Código Penal. El artículo 292 indica la falsedad material, el caso donde es falso el documento o se adultera uno verdadero; la falsedad ideológica, artículo 293, refiere al contenido del documento.-

En materia tributaria se dan alternativamente ambos supuestos, e incluso existen ciertas facturas que comprenden ambos, es decir son a la vez falsas material e ideológicamente.-

Un aspecto que suele acaecer, en el caso de facturas, es la figura de la simulación, la cual es regulada por los artículos 333 a 337 del Código Civil y Comercial. Para estos supuestos el código prevé la nulidad de estos documentos.-

- **La prueba**

La verosimilitud de estos documentos o el hecho económico que representa es motivo de discusión cotidiana entre Fisco y Contribuyente. Cabe entonces preguntarse ¿Asume la factura, idoneidad probatoria?

Este documento es descriptivo de un hecho que identifica a dos sujetos: comprador y vendedor o prestador y prestatario; pero carece del vínculo (la conformidad expresada mediante la firma). Esta particularidad hace perder a la factura suficiencia. NO es casual haber dispuesto el derogado Código de Comercio “Por los Libros Comerciales y las facturas aceptadas” (artículo 208, inciso 5).-

La factura, regulada por una resolución fiscal, exterioriza hechos económicos, más allá de la asignada relevancia fiscal. Entre los efectos tributarios merece mención: determinar el IVA; respalda ingresos y gastos en el Impuesto a las Ganancias. Sin embargo el respaldo es formal, porque el Fisco tiene facultades para impugnar. Cuando esto acontece la prueba no se circunscribe a la mera factura, sino intervienen otros elementos; excepto cuando la factura estuviera conformada, caso contrario pierde la pertenencia.-

La legislación española (artículo 106, Ley General Tributaria, según reforma ley 34/2015), al referirse al carácter de erogación deducible “...deberán justificarse, de forma prioritaria, mediante la factura entregada por el empresario o profesional que haya realizado la correspondiente operación que cumpla los requisitos señalados en la normativa tributaria...”. En cuanto a la prueba el agregado significó “...Sin perjuicio de lo anterior la factura no constituye un medio de prueba privilegiado respecto de la existencia de las operaciones, por lo que una vez que la administración cuestiona fundadamente su efectividad, corresponde al obligado tributario aportar pruebas sobre la realidad de las operaciones”. Ergo, no basta la factura, y requiere al contribuyente probar en contrario. La jurisprudencia española ha coincidido en que se requiere la aceptación del comprador para contar con fuerza probatoria (AP de Alicante, 06-04-2011, El Economista, 01-08-2011).-

2.1) ASPECTOS CONTROVERTIDOS DE ESTOS DOCUMENTOS

La actualidad muestra a la factura, objeto de conflictos Fisco – Contribuyente. Unos tienen origen en conductas reprochables del contribuyente. Otros están sustentados en arbitrariedades incurrida por el Fisco.-

El Fisco por, comodidad, privilegiar la recaudación, perjuicio sobre la cualidad de los contribuyentes; ha ideado un sistema de calificación de conducta, que cada día lo torna más complejo, en desmedro de los derechos de los contribuyentes (Base de contribuyentes no confiables, ex APOC, R G 3832; agregase la calificación de conductas de los contribuyentes: SIPER, RG 3985-E) Ambas disposición están interrelacionadas.-

Estas circunstancias significan derivaciones inconsistentes con el ordenamiento constitucional, convencional y legal, por causar situaciones que imposibilitan al contribuyente probar en contrario, incluso, estos, suelen encontrar circunstancias donde enfrentan mayores dificultades, supuesto donde deben probar el NO (“prueba diabólica”). Agregase que el Fisco no aplica las previsiones de la teoría de la prueba dinámica. En consecuencia existen reproches fiscales, originados en las presunciones de falsedad material o ideológica. Este argumento, permite al Fisco impugnar la factura o documento equivalente, por “apócrifa”; catalogar de dolosa la conducta del contribuyente; y encauzar el reproche en los términos del inciso d, del artículo 2 de la ley 24.769.-

El Fisco, para incluir al contribuyente en la base de los “no confiable”, se basa en conceptualarlo, como inconsistente o incluirlo por alguna otra razón. Inclusión dispuesta unilateralmente, la cual la indica en el registro informático. Esta unilateralidad, para el contribuyente es no tener el día ante el tribunal, como dice JIMENEZ DE ARÉGHEGA. El conocimiento no surge por notificación fiscal, sino por otras circunstancias o consecuencias (la suspensión de la CUIT, la imposibilidad de emitir factura). No se permite ejercitar el derecho de defensa.-

El siguiente paso procesal, consiste recabar del sistema informático a quien, este contribuyente le emitió factura; y proceder a fiscalizar al comprador, impugnando estas facturas. Esta secuencia demuestra que los hechos acontecieron con anterioridad a la inclusión del proveedor en dicha base. Sin embargo y pese al comprador, haber practicado retenciones; haber cumplido con las disposiciones en el modo de efectuar los pagos (artículo 1, ley 25345); haber practicado los controles permitido por el Fisco, igual procede este a la impugnación.-

El contralor practicado por el contribuyente, no solo es una obligación fiscal (artículo 33 bis, ley 11683, t o 1998 y sus modificaciones); sino es propio de la cualidad de buen hombre negocio que goza todo contribuyente.-

La actitud fiscal, pese a la prudencia y buena fe del contribuyente, adquirente de un bien o servicio, por haberse incluido en la base no confiable, incluso a posterior del hecho económico y/o documentación, torna a la factura, ideológica o materialmente falsa, incluyéndose en el supuesto del inciso d, artículo 2, ley 24769.-

Las consecuencias para el contribuyente son: a) Verse sujeto a un ajuste de las declaraciones juradas de IVA e Impuesto a las Ganancias; b) Denunciado penalmente o sujeto a sumario, si no alcanza la condición objetiva de punibilidad.-

Este supuesto propicia ciertas incongruencias: a) La fiscalización es facultad indelegable del Fisco, ergo, no puede arbitrar ninguna modalidad que pueda asimilarse a su delegación; b) El Fisco se excede en el ejercicio de la facultad citada, cuando obliga al contribuyente a fiscalizar al proveedor; este aspecto ha sido criticado por la jurisprudencia (“Bildown S A c/Fisco Nacional (AFIP-DGI) s/ordinario, CSJN, 27-12-2011; en similar sentido “La Proveeduría Agroindustrial SRL s/inf. Ley 24769”, J F Santa Rosa, 27 de Agosto de 2009, causa N° 715/07; “Azucarera del Sur SRL”, TFN, sala B, 13-05-2011; “Axton S A”, TFN,

sala A, 16-11-2010; “Villalonga Furlong S A”, TFN, sala A, 08-09-2010; “Cereales y Servicios SRL”, TFN, sala D, 28-12-2001; entre otros); c) La interposición del Secreto Fiscal (artículo 101, ley 11683, t. o. 1998 y sus modificaciones), lo limita para hacer mejor y mayores controles al contribuyente; d) El Fisco invoca para el ajuste conocimientos de hechos a los cuales ni se le ha permitido el acceso al contribuyente adquirente, ni este ha intervenido en el proceso, originando una desigualdad de este respecto del Fisco en el proceso de impugnación; e) La impugnación es sustentada sobre la base de un proceso fiscal ajeno, al abierto al contribuyente adquirente, no refiriéndose al hecho económico que el contribuyente adquirente pacta con el proveedor impugnado; f) Hace aplicación retroactiva de una situación imputada al proveedor, donde el contribuyente adquirente no ha tenido acceso al proceso fisco – proveedor; g) El principio de buena fe que regla la comercialización es ignorado por el Fisco, da por sentado que este hecho económico ha sido de mala fe; h) La característica que suelen presentar las facturas son: Factura que no refleja los hechos económicos; facturas duplicadas, factura usina.-

Los supuestos de relaciones subjetivas – objetivas que suelen plantearse son los siguientes: a) El sujeto está calificado como “no confiable”, y el comprobante es apócrifo; b) El comprobante es apócrifo, pero emitido por un sujeto confiable; c) El comprobante no es apócrifo, pero el emisor es un contribuyente declarado no confiable.-

La jurisprudencia en distintos pronunciamientos asumió posturas heterogéneas, BERTAZZA Y MARCONI propician un interesante análisis, señalando argumentos a favor de cada una de las posturas (en defensa o en contra de la punibilidad de las facturas), inclinándose por la tesis que “...la utilización de las facturas apócrifas empleadas con la finalidad de evadir impuestos o de ocultar evasión anteriormente consumadas, no es autónomamente punible a tenor de las disposiciones que reprimen las falsedades documentales, por cuanto no se vulnera el bien que tutelan esas disposiciones”; y agregan “La falta de firma le quita el carácter de documento, y la fe pública no se encuentra comprometida en la utilización de un medio artificioso para evadir” (Tratado del Régimen Penal Tributario, T. I, p. 452/456, Ed. La Ley, 10-2010).-

INTERROGANTES

¿Puede el Fisco inferir desde un sujeto calificado “no confiable”, que el instrumento emitido es apócrifo?

¿Es adecuado el modo en que el sujeto calificado es declarado “no confiable”?

¿El instrumento que emite un sujeto “no confiable” puede considerarse verosímil?

¿Qué se requiere para considerarse verosímil un instrumento emitido por un sujeto declarado “no confiable”?

¿Las retenciones son un mecanismo o un indicio de convalidación de las facturas consideradas falsas?

¿Qué alcance tiene el uso de las facturas apócrifas en este ilícito penal?

¿Qué significa factura apócrifa?

¿Las facturas comerciales pueden motivar reproche penal, o son un medio para evadir?

3) RESPONSABILIDAD PENAL DE LOS PROFESIONALES EN CIENCIAS ECONOMICAS

La responsabilidad penal tributaria de los profesionales en Ciencias Económicas. Auditores y Síndicos. Sus alcances respecto a artículo 14 y 15 ley 24769

Este punto analiza la intervención de los profesionales de las Ciencias Económicas en materia tributaria, tanto, en ejercicio de sus incumbencias (artículo 15); como el rol del Síndico (artículo 14).

En materia tributaria, el ejercicio profesional es consecuencia del conocimiento especializado. Existe preocupación sobre el desempeño de los profesionales, tanto por la Administración Tributaria, como los demás poderes del Estado. El legislativo lo advierte a través de la evolución legislativa, el artículo 15 es un ejemplo. La administración ha manifestado preocupación (expresiones de los funcionarios así lo aseveran), llegando a configurar en numerosos casos prejuicios sobre el alcance de la relación profesional entablada con el contribuyente. Esta postura lleva al Fisco a una errónea concepción, el derecho penal del autor, antes que en el derecho penal del acto. Es decir analiza el hecho desde la cualidad de quien interviene, antes que analizar hechos y conductas.-

La doctrina se ha expresado al respecto. SEQUEIRA (refiriéndose a los balances), sostiene la existencia de prejuicios por parte de algunos jueces "...más de una vez, los jueces ignoran esto, y por ende, en cada caso de evasión, imputan al Contador certificante como partícipe del delito, lo que, en la mayoría de las oportunidades es inexacto.", agrega "...los jueces...cuando "ven" a un balance, inmediatamente les entra la duda sobre la participación criminal del contador que lo suscribe." (Régimen Penal Tributario. T. 2, p. 6, Ed. La Ley, 06-2012).-

VICENTE O DIAZ expresó "...existen decisorios penales que, para incriminar al asesor fiscal como partícipe en el delito tributario parten de la premisa de que el mero conocimiento de asesor en la especie traduce por sí sólo poder de decisión sobre el obligado, en la conducta a adoptar en la manifestación veraz de la hipótesis tributaria" y agrega "se ha efectuado indebida extensión de responsabilidad penal sobre el asesor tributario, porque no siempre dicho profesional cumple un rol relevante en las decisiones empresarias, lo cual indica que el mismo no planifica el hacer tributario del agente obligado"; y "en algunos decisorios de segunda instancia, se han formulado categorías harto extensivas de lo que ROXIN denomina "delitos de lesión de un deber específico" para catalogar dentro de los mismos a los asesores fiscales". ("La responsabilidad del asesor fiscal en el marco de la legislación penal tributaria, p. 8, 16º Congreso Nacional de Profesionales en Ciencia Económicas, 10-2006, Doctrina Penal Tributaria, Edición Especial, ERREPAR).-

El ejercicio profesional de las ciencias económicas comprende distintas incumbencias. Las normas que regulan cada jurisdicción definen el alcance, según las respectivas leyes (Nacional: artículo 13 de la ley 20488; Provincia de Buenos Aires, artículo 12 de la ley 10620).-

La amplitud de actividades anunciadas en estas disposiciones, con incidencia tributaria, requieren, de parte los profesionales, y en la relación con el cliente contribuyente, una actitud prudente. En contrario, existen riesgos a incurrir en supuestos reprochables, motivado en la complejidad del Derecho Tributario. Estas circunstancias origina ese halo de prejuicio, que predispone el accionar de la Administración Tributaria.-

Estos prejuicios suelen sustentar la consumación de ilícitos tributarios, en caso de ciertas tareas desempeñadas por los profesionales. Distintos ejemplos demuestran que el Fisco considera que la intervención del profesional, no solo asimilándolo a participe, o alguna otra figura participativa, sino, en algunas circunstancias, ha llegado hasta la autoría.-

Las normas profesionales no basta para desactivar esta concepción “contra profesional”. Las organizaciones profesionales mediante distintos anuncios sugieren medidas de prudencia y acción al profesional, que permitan limitar interpretaciones fiscales inadecuadas por la tarea realizada. Se trata de distinguir y evitar actos que pueden calificar como negligente, o dolosos, distinción sustancial para la existencia o no de estos delitos.-

3.1) RESPONSABILIDAD

La Real Academia Española define *responsabilidad* como “obligación de reparar y satisfacer, por si o por otro, consecuencia de delito, de una culpa o de otra causa legal”; “Necesidad de responder de los actos realizados con capacidad suficiente, o de los realizados por otra persona con la que se está en relación de dependencia legal o voluntaria”; Otras acepciones merecen citarse: a) *judicial* “Obligación que tiene la autoridad judicial de reparar y satisfacer cualquier daño o pérdida ocasionados por ignorancia o malicia en la aplicación de la ley”; b) *objetiva* “La que se basa en el resultado del hecho delictivo, prescindiendo de la responsabilidad moral subjetiva”; c) *penal* “Consecuencia de la imputabilidad de un acto antijurídico, discernida contra el delincuente declarado culpable”.-

En cuanto a la responsabilidad penal, refiere a quien ha cometido el ilícito o intervenido en el mismo de alguna manera. La consecuencia del actuar irresponsable, significa punición para quienes intervienen. Las penas son legalmente establecido y afectan: la vida (no es el caso de Argentina, por no existir la pena de muerte) la libertad (pérdida de la libertad ambulatoria por prisión) la actividad (por inhabilitaciones para el ejercicio) el patrimonio (sanciones pecuniarias, multas). Pero, quien es responsable, puede ser sometido a resarcir a la víctima por el daño ocasionado (acción civil prevista en el ordenamiento jurídico penal).-

Los sujetos alcanzados por la responsabilidad penal alcanza a quien es el autor como a todos los que intervienen de uno u otro modo: coautor, partícipes primarios o secundarios, instigadores, cómplices.-

TERESA GOMEZ expresa que es "...aquella responsabilidad propia de un acto u omisión penado por la ley y realizado por una persona imputable, culpable, carente de excusas y cuyo accionar será sancionado con una pena." Agrega, la participación en el hecho punible es en forma personal garantizándose la vigencia del derecho penal de actos y no de autores, con responsabilidad individual y no objetiva o de resultado (CHIARA DIAZ y FOLCO Ley Penal Tributaria y Previsional 24769 p. 301, cita en Cuaderno de Doctrina y Jurisprudencia Tributaria N° 1, p. 66).-

3.2) LA RESPONSABILIDAD DE LOS PROFESIONALES EN CIENCIAS ECONÓMICAS

La evolución del hombre, los cambios sociales, la influencia de la tecnología, las comunicaciones y la informática han originado una revolución en las relaciones humanas y obviamente, en las sociales. El Derecho Penal, y en particular el Derecho Penal Económico, comprensivo del Derecho Penal Tributario no son ajenos.-

Este escenario produjo numerosas normas, tendientes a regular esas nuevas relaciones. Sin embargo, no siempre se ha obrado con la prudencia y debido cuidado. Suele primar el impulso, el prejuicio, que obrar acorde a razón. La ley penal tributaria, en alguna medida, se encuadra en esa concepción. Las distintas reformas tienden a punir a los profesionales, y en particular a los profesionales de las Ciencias Económicas, endilgándole responsabilidades y punibilidad, que hasta esta altura, amerita calificar de preocupante.-

Las normas no siempre tienen el debido contenido, es más, suelen incurrir en oscurantismo que requieren interpretación. La ubicación de los límites de estas transgresiones, origen del reproche penal, lleva a la revisión de conceptos fundamentales. Así merece recordar: el sujeto potencialmente reprochable, el hipotético evasor, es el contribuyente; el contribuyente es quien genera los hechos económicos (imponibles por obra del legislador), la tergiversación de estos hechos habilita la evasión de impuesto, luego según la conducta seguida se estará ante un hecho punible o no.-

El profesional de las Ciencias Económicas se relaciona con la persona contribuyente, y con la documentación que exterioriza esos hechos; sin embargo, difícilmente se relacione con el hecho en su actuación profesional. Una primera apreciación genérica es que, difícilmente pueda tener dominio del hecho: evadir el pago de tributos al fisco, salvo haber actuado con esa intención.-

El Código Penal, en su parte especial y las leyes penales especiales, tipifican el reproche; luego, los artículos 45 a 49 prevén las relaciones subjetivas con quien es el autor del hecho. Quien no es autor, pero se le imputa alguna participación, debe mediar el dolo en la conducta para considerárselo parte del ilícito.-

Existen circunstancias o sujetos por sus cualidades que sus actos pueden asimilarse a una participación, cuando no han tenido ninguna injerencia. Este obrar es en general previo y necesario a la consumación del ilícito, porque sin ella no es posible concretar el delito (un caso es la certificación contable para el trámite por el cual se solicita algún beneficio, si no hay certificación, no prospera el trámite, ergo no hay consumación, si medió tentativa, se elaboró la documental).-

ROBIGLIO hace una interesante mención, cuando refiere, a la tendencia del derecho penal, en buscar solución, en la etapa anterior a analizar el dolo "...en el aspecto objetivo del tipo..." y agrega "...hoy en día es corriente la tendencia en doctrina a eliminar de los requisitos de la tipicidad subjetiva el dolo como elemento volitivo, bastando el conocimiento" (Jornadas II de Derecho Penal Tributario, Asociación Argentina de Estudios Fiscales, p. 83). La conclusión que extrae es que, primero, habrá un estadio objetivo, si este es superado, se avanzará en el análisis, sobre la existencia o no de dolo.-

Esta apreciación requiere analizar y apreciar la intervención del Contador, porque, en la mayoría de los casos, sino todos, su actuación es previa a la consumación del hecho ilícito, más allá de cuál fuera la conducta seguida en su tarea (intencional, o no). Ahora en el normal desempeño de la tarea, merece interrogarse ¿Cuál es el grado de conocimiento que tiene sobre la falsedad del hecho exteriorizado por un documento o factura, especialmente cuando esta no presenta indicios de reproche? La actuación, salvo intención expresa, se circunscribe a la mera realización de la tarea, ergo asimilar una participación profesional dolosa, requiere la adecuadas probanza de la intencionalidad en el obrar.-

Continúa expresando Carolina Robiglio que la cualidad de garante, atribuible al profesional, por el deber de ejercer responsablemente su profesión. ¿Qué alcance tiene la cualidad de garante? El profesional, por su conocimiento, puede estar en condiciones de discernir la conducta adecuada a seguir el contribuyente. En ese sentido merece que puntualice los riesgos que deparan ciertos hechos. Este sugerir es el adecuado de un ejercicio profesional razonable.-

Sin embargo, el problema más común que suele presentarse es la factura emitida por un sujeto no confiable, y la injerencia que hubiera tenido en la tarea profesional. Porque precisamente, los actos profesionales pueden a posterior el Fisco considerar viciada la licitud, por impugnó el documento o factura que respalda la tarea.-

La impugnación fiscal ex post es un hecho objetivo, ergo la imputación profesional, certificar o informar en un acto, cuando el documento o factura impugnada no presentaba indicios de ilicitud, es incurrir en una imputación al profesional, basada en una responsabilidad objetiva, por cuanto la obligada y lícita intervención profesional da lugar a una calificación posterior basada en la cualidad de profesional; y no sustentado en una conducta dolosa.-

Esta responsabilidad, si bien no emerge de la ley, se observa subyacente por los citados prejuicios (fiscales o de la judicatura, adicionándose en el caso del organismo tributario el facilismo que propicia estas posturas objetivas), la responsabilidad objetiva, expresada en el decir "está hecho por profesionales"; desvirtúa la concepción penal del derecho penal del acto, al reemplazarlo por el derecho penal del autor. Postura, que llevó a decir a VICENTE OSCAR DIAZ "...no puede llevarnos a aceptar que se le atribuya responsabilidad penal tan solo por su portación de título".-

Esta postura objetiva suele fundar reproches penales por el Fisco a los profesionales contraría la concepción liberal penal que atraviesa horizontal y verticalmente el ordenamiento jurídico argentino. Ergo debería desterrarse estas malas prácticas punibles.-

3.2.1) FACILITAR LA COMISION ILICITA TRIBUTARIA

El inciso a, del artículo 15 de la ley 24769, refiere a la responsabilidad que puede endilgarse a profesionales que incurrieran en los actos descriptos y sobre los elementos mencionados. El debate de esta comisión se remite a los profesionales de las ciencias económicas, procediéndose a analizar, hasta donde el ejercicio profesional puede dar lugar a confusión, propiciando ilícitos penales tributarios.-

Este supuesto requiere a quien se impute actuar a sabiendas, con conocimiento que el acto profesional tiene por finalidad facilitar la comisión de ilícitos tributarios. La doctrina, la jurisprudencia y las normas profesionales describen los verbos: dictaminar, informar, certificar; los alcances, significado y consecuencia para las tareas profesionales. Los otros verbos citados (diere fe, autorizare) difícilmente este profesional los ejecute, son propios de otras incumbencias.-

Los instrumentos o actos que surgen de la labor profesional y referidos a las Ciencias Económicas son el dictamen, el informe, la certificación, y el objeto de la tarea será sobre actos jurídicos, balances, estados contables o documentos.-

- **Confección de los documentos:** Este aspecto amerita señalarse, porque no todos los instrumentos son confeccionados por el Contado Público. Debe distinguirse, quienes confeccionan la documentación. En el caso de Balance y Estados Contables, son emitidos por la empresa; el Contador Público evaluará, siguiendo las normas contables y de auditorías y emitirá un informe al respecto opinando favorablemente, con salvedad o absteniéndose.-

En el caso de informes especiales o certificaciones la elaboración del informe o la certificación será llevada a cabo por el profesional; pero lo hará a partir de la documentación presentada por el requirente del trabajo. En suma, cualquiera fuera la tarea encomendada es posterior al hecho.-

Las modalidades, en la emisión de estos informes, puede derivar en dos supuestos distintos, uno, cuando emite opinión sobre la documentación tenida a la vista, el otro cuando no lo hace (certificación).-

- **Roles de los profesionales de las Ciencias Económicas en materia tributaria**
El profesional en el quehacer cotidiano asume distintos roles: Auditores; Asesores Tributarios; Liquidadores impositivos; elaboración de instrumentos contables (dictámenes, informes, certificación).-

- **Auditor:** Esta actividad cuenta con frondosa regulación. La Federación Argentina de Consejos Profesionales en Ciencias, a través de sus más de 40 resoluciones e informes,

ha regulado esta tarea (Resoluciones Técnicas; Memorando de Secretaría Técnica N° A-65 de 2006 de la F A C P C E, actualizado y refrendado en abril de 2104; Código de Ética Profesional, en particular el artículo 19; entre otros). Esto representa una guía y a la vez un aval importante para la tarea desarrollada, más allá de: El carácter de contralor, que asume ex post, a los hechos; la revisión selectiva o por muestreo de la documentación; la razonabilidad de los estados contables, que reemplaza la precisión.-

Sin embargo, el balance es la base de sustentación de declaraciones juradas tributarias (por caso, Impuesto a las Ganancias). Este es el punto donde la tarea surge como riesgosa, en razón de los prejuicios mencionados (de la administración, como de algunos jueces).-

- **Liquidador impositivo:** Esta tarea profesional es proclive a una imputación. Sin embargo, la presentación de la declaración jurada da lugar a la distinción entre: a) *Confeccionar* (se asimila a preparados a partir de elementos; “hacer determinadas cosas materiales, especialmente compuestas como licores, dulces, prendas de vestir”) la declaración significa que el profesional reflejará los hechos económicos indicados por el contribuyente, según el respaldo documental acercado por este, es decir se está en presencia de una tarea eminentemente mecánica, más, en la actualidad, con las limitaciones para algunos contribuyentes de su presentación informática; b) *Hacedor de la declaración jurada*: El uso de esta nominación, si bien pareciera sinónimo de la anterior, no lo es (hacer: “fabricar, formar una cosa dándole la figura, norma y traza que debe tener”, hacedor: “Que hace, causa o ejecuta alguna cosa”, tiene reminiscencia religiosa invocándose a Dios como el Supremo Hacedor); en estos casos el profesional interviene, decidiendo que ingreso o gasto se han de incluir. Existe decisión, existe dominio del hecho, en consecuencia en este supuesto amerita el riesgo, no así en la confección.-

Si bien en ambos casos lo que se tiene es documental para realizar la declaración jurada, en una, *confeccionar*, compila esa documentación, con lo cual el accionar es razonable y propio de la actividad profesional; como *hacedor*, decide cual documental integrar; este, hacer, tiene injerencia en el dominio del hecho, tornando difusa los alcances de la tarea.-

Estas apreciaciones, salvo que fuera demostrado un accionar doloso por parte el profesional, no amerita considerar, per se, que la actividad profesional expresada en estos actos conformen una conducta reprochable. TERESA GOMEZ expresa “...no será tarea propia del asesor/liquidador, ni la investigación, ni la inspección de los datos del obligado.”.-

- **Asesor.** Esta actividad profesional es más riesgosa, por cuanto es difusa la distinción de una buena conducta, a una reprochable. Ergo la prudencia en el accionar se impone, por cuanto el asesoramiento es la tarea que más dificultades origina para encontrar la intencionalidad funcional; cuando transgrede la norma; cuando incurre en responsabilidad penal. NO obstante, debe puntualizarse, no existe reproche penal, sino media la intención de participar en la actividad delictiva del cliente, adoptando y/o aplicando el saber al hecho reprochable.-

VICENTE O DIAZ considera que para atribuir responsabilidad penal a los asesores es necesario diferenciar si el profesional ha puesto en escena intencionalmente la conducta

incriminada, la cual responde en más o en menos a la voluntad del cliente, o si al contrario, el consultante fiscal ha puesto en escena en forma dolosa la conducta por omisión o comisión por sí mismo.-

3.3) ASPECTOS DEL EJERCICIO PROFESIONAL

Existen ciertos aspectos del quehacer profesional que ameritan enunciarse por la injerencia que tiene en ese desempeño. Uno es el referido al control fiscal de la documentación (ya mencionado anteriormente) que lleva a cabo el profesional; donde hará un chequeo mediante la técnica de muestreo, respecto de las facturas que exteriorizan los hechos económicos del contribuyente. Ese control es limitado por el Fisco, ergo, si ha actuado adecuadamente y la factura no presenta una inconsistencia notoria (no hay relación entre la compra y la actividad), mal se puede endilgar al profesional un actuar reprochable, por lo tanto, la aplicación ex post de criterios fiscales no debe hacer mella en el actuar.-

La **Economía de Opción**, otro tópico riesgoso. Indicar caminos legales que permitan ahorros impositivos no es reprochable; más, malas interpretaciones fiscales, suelen, inadecuadamente, sustentar conductas reprochables.-

VICENTE O DIAZ expresa “la economía de opción no es fraude, porque es una oportunidad diseñada especialmente por el legislador y, de manera alguna, se traduce en un fraude de ley” y agrega “la economía de opción aconsejada por el asesor tributario no es fruto de ardid de una indeseada exoneración del impuesto, sino que es la búsqueda razonable y legítima del ahorro impositivo” (“La responsabilidad del asesor fiscal en el marco de la legislación penal tributaria, p. 7, 16º Congreso Nacional de Profesionales en Ciencia Económicas, 10-2006, Doctrina Penal Tributaria, Edición Especial, ERREPAR).-

Las inconsistencias legales y/o interpretativas de la legislación tributaria muestra entre sus disposiciones lagunas del derecho, insuficiente definición normativa; las cuales también dan lugar a interpretaciones y/o acciones inconsistentes. Estas particularidades abren la necesidad a solicitar asesoramiento por el contribuyente. Las interpretaciones, en estos casos, suelen ser heterogéneas. Estas circunstancias motivan acciones fiscales involucrando a los asesores tributarios. Sin embargo, esta tarea, debidamente fundada por el asesor, no debería significar reproche penal.-

El accionar fiscal suele motivar inconsistencia al cambiar los criterios de una fiscalización a otra. El supuesto, una primera fiscalización conforma la postura fiscal del contribuyente, propiciando la confianza en la bonanza del trato dispensado por este. Sin embargo, en acciones de control posterior, cambia el criterio, y con ello suele no solo involucrar al contribuyente, sino también al asesor por el accionar, ahora reprochable, cuando fue la propia Administración Tributaria que indujo al contribuyente a ejercer la actividad de esa manera.-

Numerosas y excelentes expresiones doctrinarias se han pronunciado respecto del hacer profesional, señalando particularismos que merecen mención. La cualidad del profesional, el conocimiento técnico son componentes riesgosos, por ser los límites difusos entre el buen actuar y el reprochable, permitiendo al Fisco pergeñar construcciones riesgosa para los profesionales; induce la norma a que el Fisco considere la cualidad de la persona como

factor decisivo de la comisión ilícita, aplicando la concepción, derecho penal del autor, criterio contradictorio con la concepción penal vigente en el país, derecho penal del acto (SEQUEIRA, Régimen Penal Tributario, t. II, p. 3, Ed. La Ley). La responsabilidad profesional en el desempeño de su tarea no puede motivar, per se, reproche penal. Este inciso ha sido considerado por algunos autores como un agravante en la comisión de ilícitos enunciados en la ley 24769 (CATANIA, Régimen Penal Tributario. Estudio de la ley 24.769, p. 216, Ed. Del Puerto, 09-2005). Otros han hecho hincapié en los balances, no son propiedad del profesional, solo realiza meros controles, en el caso de tomar conocimiento de irregularidades, constituirá previsiones que cubran eventuales contingencias derivadas de aquellas, el secreto profesional es un límite a la divulgación de esas irregularidades; por consecuencia este aspecto, salvo intervención intencional del profesional, no debería el Fisco extender el reproche al profesional (YEDROS: Doctrina Tributaria año 14, t. XVI, N° 186, 09-1995, p. 208-213).-

En suma, el profesional en el desempeño de esta actividad enfrenta el adagio que, *no solo se debe ser, sino parecerlo*. Es decir no basta el buen actuar, sino que debe haber demostraciones de ese buen actuar. SEQUEIRA, con tono crítico a la actitud fiscal, expresa “...embistiendo al profesional que asesora, que defiende, que patrocina en un juicio no se termina con la delincuencia de ninguna clase de delito, menos el delito penal tributario de evasión de impuestos o cargas previsionales...”-

- **Inconstitucionalidad**

Existe opinión en doctrina que admite la inconstitucionalidad de este precepto, entre otros, VERON, argumenta la postura considerando que se define una conducta reprochable que tiene recepción en otras normas (artículo 20 bis del C P); considera al artículo 15 una expresión superflua y exagerada, careciendo de fundamento jurídico la severa represión pretendida, más cuando el esfuerzo debe dirigirse a sus autores (contribuyentes); porque resulta en definitiva intimidar o limitar la actividad profesional. RAUL GUTMAN expresa que parece exagerado atribuir más responsabilidad a los profesionales que los propios autores del delito, argumento este, sustento de la inconstitucionalidad sostenida, también, por CASAS (La Información t. LXII, 1990, p. 803). En similar sentido HADDAD. Otro argumento es la desproporcionalidad de la pena respecto del hecho, aunque en este punto existe también divergencia, entre las menciones admisible, CATANIA, quien descarta el carácter agravante de la pena, por cuanto descarta considerarlo un “supuesto de agravación de la responsabilidad, a causa, generalmente, de la condición personal que ostenta el imputado”.-

Estas posturas ameritan analizar la inconstitucionalidad de este precepto, entre los aspectos que merecen considerarse, es la razonabilidad de la pena, es decir si es desproporcionada o no; la relación efectiva y real entre contador y cliente; la conducta seguida, es decir, si obra prudentemente adecuado a derecho, o hay una intervención, de alguna manera, en los hechos punibles. Amerita así el interrogante *¿La sanción legal es adecuada al accionar del contador?*

- **Característica de la pena**

La pena endilgada a los profesionales de ciencias económicas, por este supuesto, no hay uniformidad de opinión en la doctrina sobre su caracterización. Del texto surgiría una

condicionalidad, la existencia de una sentencia condenando al sujeto pasivo, ergo perdería autonomía. Hay quienes consideran una pena conjunta (MACCHI); una pena aneja y accesoria (ROMERA – DE LA RUA - ZAFFARONI); una pena principal (CATANIA - CESANO).-

En cuanto a la punibilidad de este hecho y la trascendencia CATANIA dice “...no necesariamente en todos los casos se reprime de igual modo o en menor cuantía a los partícipes que a los autores, en efecto, el artículo 45 del C P prevé la misma pena para los autores, los instigadores y los partícipes necesarios”, y agrega “...el artículo 48 del C P establece que las relaciones de circunstancias y calidades personales cuyo efecto sea disminuir o excluir la penalidad no tendrán influencia sino respecto del autor o cómplice a quienes corresponden, circunstancia por la cual es posible que el autor reciba menor pena que el cómplice o ninguna pena mientras el cómplice si es penado” (Régimen Penal Tributario. Estudio de la ley 24769, p. 217)

Esta multiplicidad de opinión, a la que se podría agregar otras doctrinas, dan lugar a un interesante debate, que amerita el interrogante *¿Qué característica tiene esta pena?*

INTERROGANTES

Las consideraciones vertidas imponen otros interrogantes:

¿Es un supuesto de participación agravada o es un tipo penal autónomo?

¿Se está en presencia de un delito de peligro o de resultado?

¿Cuál es el criterio a seguir con la prueba?

¿Es razonable o es un exceso este supuesto reprochable?

3.4) CONCURRENCIA O PARTICIPACION AGRAVADA (inciso b, artículo 15)

Este supuesto punible refiere a personas que intervienen en el hecho punible, los que necesariamente pueden o no ser profesionales, dado que a diferencia del “inciso a”, no hay referencia a actos o acciones que signifiquen involucrar a los profesionales.

La concurrencia, enunciada en este inciso, indica una acción donde debe mediar la contribución para el logro de un determinado fin ilícito. La razón de la multiplicidad de persona, aumenta la efectividad del delito. No es igual la acción individual que la colectiva. Más por la complejidad normativa que caracterizan a estos ilícitos tributarios.-

La tipificación de los ilícitos tributarios indica que la comisión es propia de quien está inscripto como contribuyente; es quien presenta la declaración jurada fraudulenta, o petitioner un beneficio, o se apropia de retenciones o percepciones. La comisión del acto tiene una unicidad insuperable; difiere con otros ilícitos, por caso, el homicidio, donde dar muerte a una persona, pueden intervenir dos o más pegando, disparando un arma, o acuchillando; la violación: acontece algo similar, pueden intervenir más de uno violando a la víctima. En los delitos tributarios el autor es el contribuyente.-

En consecuencia la concurrencia amerita un adecuado análisis, porque respondería a una acción conjunta de roles diferentes, (cómplices, coautor, participe, etc.).-

En cuanto al acuerdo previo, no es requisito requerido, aunque CATANIA aclara que sería necesario constatar un mínimo de convergencia intencional, pues se requiere que se actué con dolo directo y para la comisión de un delito determinado. Agrega, en relación al conocimiento de los concurrentes, deben conocer que concurren más de dos, pese que se admita el desconocimiento de las tareas a realizar por cada uno de los otros miembros.-

DURRIEU considera que la concurrencia significa "...la unidad de voluntades, constituyendo una unidad de acción de voluntad psíquica y resultado objetivo en la perfección del delito, llevando adelante su cometido, o sea perfeccionando el verbo de la figura...refiere únicamente a la existencia de coautores, excluyendo toda forma de participación" (Derecho Económico, Suplemento especial de La Ley, 02-2004, p. 93/94).-

BERTAZZA Y MARCONI explican los criterios imperantes, uno estricto, "...la figura solo se proyecta al caso de coautores...", el otro amplio "...el término "para", da la idea de contribución al hecho principal, por lo que permite la inclusión del autor, coautor y cómplices primarios y secundarios, a la vez que descarta al instigador". Indicando más aceptable esta última (Tratado del Régimen Penal Tributario, t. II, p. 334, Ed. La Ley).-

VIOLA es crítico respecto de esta figura, y en referencia al liquidador de impuesto dice que se trata de sortear recaudos de la asociación ilícita; agravándose con el riesgo de la pena anticipada, por la cuantía de la pena, la cual no permitiría la excarcelación (cita SEQUEIRA, Régimen Penal Tributario, T. II, p. 50, Ed. La Ley 06-2012).-

La jurisprudencia ha configurado esta figura expresando "actúe con el concurso de dos o más personas y que estas últimas intervengan en la ejecución del hecho...que responda a una convergencia previa de voluntades...no una simple reunión ocasional." ("GFA; BL; BC" S C Mendoza, sala II, 01-12-1997, J A Informática Jurídica doc. N° 16657); y agregase "...el concurso de dos o más personas, cuando todos los intervinientes tuvieron dominio del hecho, previo acuerdo circunstancial entre ellos, acometiendo todos contra el bien jurídico" ("CL", C. Criminal y Correccional, Sala I, 06-12-1993, cita SEQUEIRA, Régimen Penal Tributario, T. II, p. 59, Ed. La Ley 06-2012).-

La actuación del Contador puede configurar participación en este ilícito en supuestos como el de asesoramiento; sin embargo debe asumirse una imputación probadamente fundada, por cuanto la intervención que puede asimilarse, más allá de los reparos expuestos sobre la imputabilidad por este rol, debe ser compartida con otras dos o más personas, y con la intención de cometer algunos de los ilícitos de la ley 24769.-

La cantidad de participantes el Fisco suele conformarla con, el titular del negocio, un empleado trascendente en tareas administrativas (el "mano derecha"), y obvio, el contador; más, la actuación del profesional, no basta declamar la concurrencia, por ostentar el título o el estudio contable presentar la declaración jurada. La conducta debe ser adecuadamente probada.-

3.5) ASOCIACION ILÍCITA (inciso c, artículo 15)

Este supuesto, tiene, en términos genéricos, el precedente del Código Penal (artículo 210). El inciso refiere a una organización o asociación destinada a cometer cualquiera de los delitos tipificados en la ley 24.769. Es decir son organizaciones, cuyas acciones tienden a preparar la comisión de ilícitos (este destina a cometer), es decir no requiere la consumación los delitos tributarios. Existe la tendencia a considerar el ilícito autónomo, por cuanto se relaciona con organizar el cometido del ilícito. La jurisprudencia sostuvo "...resulta suficiente que se compruebe el acuerdo de voluntades entre los integrantes de la asociación en el sentido de cometer delitos, sin que se requiera un efectivo comienzo de ejecución de aquellos" ("VIAZZO, Roberto G y otros", C N Penal Económico, Sala B, 21-07-2006, Impuesto 2006-21, p. 2609).-

Estas organizaciones son consecuencias no deseada de la, ya mentada, evolución del hombre y los avances tecnológicos, incrementados a partir de las últimas década del siglo XX. Los ilícitos económicos (entre los que se encuentran los tributarios) son complejos, de allí surgen estas estructuras. El tributario tiene raíces profundas, porque al ser financiación del Estado, la afectación lleva a valorar, no solo la hacienda pública, sino la lesión social que provoca afectar la sociedad, en particular a quienes se encuentran en posturas, menos o escasamente pudiente. Por ello, no solo, amerita la afectación directa de la hacienda pública, sino el peligro de afectarla.-

El peligro que importa para la sociedad estas organizaciones, motivan la preocupación del legislador, por eso el avance legislativo, centrándose no solo en el bien jurídico hacienda pública; sino en el peligro de afectarla. Esta concepción de peligro ha motivado la consideración jurisprudencial (del voto del Dr. GRABIVKER y Dr. PIZZATELLI en mayoría en "L.A.D.B., P.A.S., A.F.L., H.F., M.A.H., J.M.C., M.L.D. y A.R.F., en causa n° 1705/05 D. B. LA., y otros (contribuyente C. S.A.-I.G. S.A.) s/ asociación ilícita", T Oral Penal Económico, Sala B, 30-11-2006).-

- **Bien Jurídico Protegido: El orden público:** La protección del bien jurídico protegido por esta figura penal es la tranquilidad pública que en palabra de FOTAN BALESTRA "lo que la ley tutela...es la tranquilidad pública que resulta de la confianza general en el mantenimiento de la paz social...la expresión tranquilidad pública tiene la virtud de eludir la ambigüedad que por sus distintas acepciones y disipar contenido que tiene la formula orden público, al par que señala la verdadera naturaleza del bien jurídico lesionado por estos delitos" (cita por CATANIA Régimen Penal Tributario, Estudio de la ley 24769, p. 223, Ed. Del Puerto, 09-2005).-

La jurisprudencia ha conceptualizado el *orden público* como "...sinónimo de tranquilidad pública o paz social, es decir, de la sensación de sosiego de las personas integrantes de una sociedad nacida de la confianza de que pueden vivir en una atmosfera de paz social, por lo que los delitos que la afectan producen alarma colectiva al enfrentarlos con hechos marginados de la regular convivencia que los pueden afectar indiscriminadamente" ("STANCANELLI, Néstor E", CSJN, 20-11-2001).-

SOLER sostiene, la finalidad de esta figura penal se endereza a alcanzar con el tipo, a quienes presten ayuda a los contribuyentes para evadir impuestos, cuando actúen dentro del marco de una organización delictiva” (DAMARCO, Jorge: Tratado Jurisprudencial y Doctrinario – Régimen Penal Tributario, t. II, p. 857, Ed. La Ley).-

La jurisprudencia refiriendo a la finalidad dijo “tiene que ser la ejecución de actos calificados por la ley como delitos del derecho penal, pues si éstos no se tipificaran como tales la asociación carecería de ilicitud” (“STANCANELLI, Néstor E y otro”, CSJN, 20-11-2001, considerando 5°).-

En referencia a los profesionales, SOLER señala el riesgo de esta figura “...que se transfigure la realidad calificando a una simple sumatoria de personas como asociación ilícita, cuando, en verdad, aquella carece de los atributos que califiquen dentro del tipo penal...” y prosigue en referencia a los profesionales “...renuncien a idear legítimos mecanismos elusivos o de economía tributaria, por el potencial riesgo de colisionar con una interpretación que le asigne a tales recomendaciones alguna connotación que incurra en la calificación de defraudación” y describiendo la realidad agrega “abre las puertas para que una dosis de arbitrariedad o prejuicio pueda filtrarse para calificar este tipo de conductas profesionales a la hora de formular una denuncia y/o al dictarse un auto de procesamiento o de condena en sede judicial” (DAMARCO, Jorge: Tratado Jurisprudencial y Doctrinario – Régimen Penal Tributario, t. II, p. 857, Ed. La Ley).-

• **Elementos constitutivos de la asociación ilícita**

Los elementos constitutivos de esta figura, según fallos y doctrina, son: a) la participación en una organización; b) Organización cuya cantidad de miembros tenga como mínimo tres; c) El propósito de la misma es el cometido de delitos tributarios; d) Saber que se está integrando una organización o asociación delictiva.-

La composición de la organización, según la literalidad del inciso, hace mención a un Jefe y a un organizador, que por el texto los asimila como iguales, aunque según la significación del término debe distinguírsele. CATANIA puntualiza esa diferenciación entendiendo por *jefe*, a “...los que mandan a otros miembros de la asociación, debiendo tratarse de un ejercicio efectivo del mando, por lo que recibir obediencia de los restantes integrantes.”; mientras *organizadores* son “...aquellos miembros que han actuado en el establecimiento u ordenamiento de la asociación, siempre que formen parte de aquella, quedando fuera de la imputación quien organiza la asociación pero no forma parte de ella cuya responsabilidad deberá ser investigada por instigación”.-

La jurisprudencia refiere a que, entre los miembros, debe haber: acuerdo previo; permanencia (distinción con la concurrencia, requiere actividad continuada ilícita), más allá que modificaran los miembros; conocimiento de los integrantes de la ilicitud de los planes; el acuerdo de voluntades debe ser estable y con caracteres de cohesión y organización, entre los miembros; los ilícitos a cometer responden a formatos generales e indeterminados, aún cuando refieran a una misma modalidad delictiva; la indeterminación de los delitos no serán los delitos sino la pluralidad de ilícitos a cometer. (“AQUINO, Ricardo”, C N Casación Penal, Sala IV, 30-05-2007, cita en SEQUEIRA: Régimen Penal Tributario, T. II, p. 87. Ed. La Ley).-

- **Integrante:** Se considera integrante de una asociación ilícita a quienes cumplen algún rol, a sabiendas de estar integrándola, y la finalidad es cometer ilícitos. En el caso del artículo 15 inciso c, requiere que estos ilícitos sean tributarios.-

La jurisprudencia indica, se adquiere la calidad de integrante de una asociación ilícita, cuando se actúa a sabiendas de la finalidad de la organización, y la actividad que realiza (del voto del Dr. GRABIVKER y Dr. PIZZATELLI -mayoría).”; “L.A.D.B., P.A.S., A.F.L., H.F., M.A.H., J.M.C., M.L.D. y A.R.F., en causa n° 1705/05 D. B. LA., y otros (contribuyente C. S.A.-I.G. S.A.) s/ asociación ilícita”, T Oral Penal Económico, Sala B, 30-11-2006)

- **Participación de funcionarios fiscales:** Existen hechos que por la complejidad requiere la integración de funcionarios fiscales. Recientes publicaciones periodísticas dan cuenta de estas intervenciones, distintas causas judiciales demuestran el hecho (causa “DENGRA, Serafín y otros”, FSA 7992/2014; “L.A.D.B., P.A.S., A.F.L., H.F., M.A.H., J.M.C., M.L.D. y A.R.F., en causa n° 1705/05 D. B. LA., y otros (contribuyente C. S.A.-I.G. S.A.) s/ asociación ilícita”, T Oral Penal Económico, Sala B, 30-11-2006, entre otras).-

- **Inconstitucionalidad de la Asociación Ilícita**

Las posturas sobre la inconstitucionalidad es heterogéneas; distintos argumentos avalan la posiciones encontradas, los cuales versan sobre la pena; la razonabilidad; la abstracción; principio de inocencia, el riesgo de prisión preventiva; entre otros.-

- **La pena:** La pena de este ilícito, se ha dicho, es superior a la pena establecida para la consumación del ilícito.-

Se sostiene la constitucionalidad en base a que es una valorización legislativa, por consecuencia “...no parece arbitrario, sino una consecuencia de la discreción legislativa cuyo ejercicio, no incumbe al Poder Judicial” (“V., R. G. y otros”, C N Penal Económico, sala B, 24-02-2006, Ley On Line; en similar sentido, negando la desproporción o no razonabilidad sobre el mínimo de la pena, del voto del Dr. GRABIVKER y Dr. PIZZATELLI -mayoría).”; “L.A.D.B., P.A.S., A.F.L., H.F., M.A.H., J.M.C., M.L.D. y A.R.F., en causa n° 1705/05 D. B. LA., y otros (contribuyente C. S.A.-I.G. S.A.) s/ asociación ilícita”, T Oral Penal Económico, Sala B, 30-11-2006).-

A favor de la inconstitucionalidad se sostiene por la relación desproporcionada de la pena adjudicada al ilícito de peligro respecto del de resultado que se ha de cometer. En relación a la aplicación de la proporcionalidad en las limitaciones del derecho de las personas, se cita el artículo 17 del Proyecto de Reglas Mínimas de las Naciones Unidas para la Administración de la Justicia Penal ("Reglas de Mallorca") que dispone que debe tenerse cuenta, para mensurar la proporcionalidad, “...la gravedad del hecho imputado, la sanción penal que pudiera corresponder y las consecuencias del medio coercitivo adoptado”.-

La jurisprudencia fundó la desproporcionalidad, por ser mayor la pena de este inciso, que la aplicada por el delito consumado (“CHEN QIBIN”, J N Penal Tributario N° 1, 02-09-2005,

Impuesto 2005-19, p. 2518; en similar sentido “SZU HIU LEE”, J. N. Penal Tributario N° 1, 02-09-2005).-

- **Principio de inocencia, riesgo a prisión preventiva:** la razón de la crítica se basa en las consecuencias de una pena mínima superior a 3 años, la cual las disposiciones legales someten al riesgo que se trunque el goce de la libertad durante el proceso.-

Entre los argumentos, sostén de la inconstitucionalidad, se basan en la consagración de una pena anticipada, violando el principio de inocencia previsto en el artículo 18 C N° (“CHEN QIBIN”, J N Penal Tributario N° 1, 02-09-2005, Impuesto 2005-19, p. 2518).-

En este sentido amerita considerar que la eximición no procede, en tanto hubiere riesgo de fuga del imputado o entorpeciera la investigación (artículo 319 CPPN). Sin embargo, el mayor riesgo surge de la realidad carcelaria. Según informe de la Comisión Interamericana de Derechos Humanos (30-12-2013) la población carcelaria de Argentina (año 2010 eran 59.227), el 53 % se encontraba sujeta al régimen de prisión preventiva (31.142). Este hecho ha motivado fallos posteriores, donde suelen aplicar penas que subsanen estas detenciones, especialmente, en casos de inocencia, o punibilidad menor. La consecuencia es un daño irreparable; nadie lo repara; nadie asume responsabilidad.-

Estas razones ameritan considerar el tiempo de condena establecido en la disposición por la complejidad de estos ilícitos, además de las circunstancias fácticas descritas, en particular sin hay ciertos criterio automático para no otorgar el beneficio de eximición de prisión.-

Las penas severas no siempre motivan el éxito. La eficiencia de los sistemas surgen del halo de infalibilidad, traducido, penas fundadas; desactivar presuntas conductas reprochables; evitar declamaciones abstractas. El prestigio del ilícito emerge de la conciencia social, basta mencionar la problemática del narcotráfico en Italia (década del 90 del siglo XX), la cual, se combatió con éxito cuando la sociedad legítimo la lucha contra el mal. Sin legitimidad social, los preceptos legales pierden efectividad. En suma las conductas reprochables se combaten, no por la propia norma, sino por una política criminal estructural comprensiva de los distintos aspectos basada en la legitimación social.-

- **Razonabilidad:** La razonabilidad es una repuesta al realismo social; realismo que muestra la creación de organizaciones abocadas a proveer documentos, para facilitar maniobras de evasiones. En consecuencia el hecho preparatorio, no es solo la mera asociación, como se ha sostenido jurisprudencialmente, sino el tráfico de soporte documental, logístico, informático (la factura electrónica, programas de adulteración informático). Esta apreciación expresa dos acciones reprochables, una, la evasión; dos el tráfico instrumental, informático o no, para evadir. En consecuencia cabría desde esta apreciación evaluar adecuadamente este inciso, y la redacción.-

La comisión de los ilícitos tributarios es propio de quien es contribuyente, consumado mediante presentación de declaración jurada (consumación) o petición de beneficio (inicia la consumación). Este inciso dice “destinadas a cometer”; la literalidad, pareciera indicar, que es la asociación, quien ha de cometer los delitos tributarios. Esta observación ha motivado la preocupación de la doctrina. SOLER dice “...el tipo delictivo de la asociación

ilícita no puede aplicarse a estos delitos pues las organizaciones o asociaciones no pueden cometerlos por sí misma, a lo sumo podrán auxiliar a los sujetos pasivos para que incurran en ello.” Tratado Jurisprudencial y Doctrinario – Régimen Penal Tributario, t. II, p. 862, Ed. La Ley). Estas apreciaciones ameritan la revisión y evaluación de esta expresión a los efectos de contar con un contenido razonable irreprochable.-

- **Abstracción:** La abstracción de la redacción motiva la crítica, por entender la doctrina que la indefinición del texto normativo abre el reproche constitucional, al considerar que la mera asociación es un tipo penal abierto e indefinido.-

SOLER, al expresar el riesgo de esta figura, funda la crítica desde el ejemplo. Así plantea: tres pintores compran una escalera para pintar, sin embargo se indica que la actividad de pintar encubre una asociación ilícita para robar, y la compra de la escalera no es para pintar, sino para escalar muros y robar. Es decir cualquier acto lícito (en el caso comprar una escalera), basta pergeñar un relato, y se puede llevar a incursionar en esta clase de ilícitos.-

SOLER argumentando, con sustento en la abstracción, cita trae un interesante pronunciamiento jurisprudencial referido a la inconstitucionalidad de esta figura, aunque relacionado con el artículo 210 del CP. La crítica se basa en la indeterminación del tipo legal; la afectación a la legalidad; el escandaloso uso abusivo de la figura para justificarse detenciones; agregase el estado mediático en que suele incurrir estas acciones. MARTIN FEDERICO, en su voto expresa críticamente “de lo que aquí se trata es el uso del derecho penal como herramienta de persecución con el objetivo infamante de descalificación ética y jurídica del oponente; de este modo los inquisidores de cada periodo han impregnado la vida pública de delincuencia y antijuricidad”; y agrega “Estamos ante una ley penal en blanco, como un comodín penal normativo para utilizar cuando no se encuentra ninguna figura penal disponible para penar una conducta, lo que es violatorio del principio de legalidad consagrado por el artículo 18 de la C N”; evocando al camarista DONNA prosigue “se trata en sí mismo, de un delito problemático, más aún cuando se lo ha confundido, y no una vez con la participación criminal y ha terminado de ser un saco roto en donde han ido a parar casos que no superan la mera complicidad en uno o varios hechos” (Citas de SOLER sobre el voto de MARTIN FEDERICO, en fallo del Tribunal Oral Penal Federal N° 1, Tratado Jurisprudencial y Doctrinario, Régimen Penal Tributario, t. II, p. 858/859. Ed. La Ley).-

SOLER, en este sentido, dice “No existe en la figura de la asociación ilícita incorporada a la ley penal tributaria una descripción clara de conducta que se reprime, ni se define el bien jurídico protegido por cuyo motivo, consideramos que la norma sancionada es inconstitucional” (Tratado Jurisprudencial y Doctrinario, Régimen Penal Tributario, t. II, p. 860. Ed. La Ley).-

Este autor, señala que las organizaciones destinada a cometer ilícitos tributarios, cuya actividad es el tráfico de documentación para evadir, no estarían alcanzadas por este inciso, admitiendo si calificar en el inciso b, lo cual muestra una abstracción que enerva la aplicación del precepto para hechos a los que se tuvo por intención combatir.-

INTERROGANTES

Las consideraciones vertidas ameritan cuanto menos el análisis de este inciso, en virtud de existir dudas fundadas sobre su constitucionalidad, lo cual debería considerarse la revisión de su redacción. Desde estas apreciaciones caben los siguientes interrogantes:

¿La figura de la asociación ilícita es constitucional o inconstitucional?

¿Amerita el cambio de redacción del precepto legal?

3.6) SINDICO (ARTICULO 14 LEY 24769)

La responsabilidad penal, definida en el artículo 14, indica que serán objeto de esta imputación, por los hechos punibles de esta ley, quienes tengan facultades directivas en el sujeto obligado. La literalidad de la norma extiende a quienes ejercen facultades de contralor, incluyendo al Síndico y los miembros del Consejo de Vigilancia.-

La figura del síndico de sociedades comerciales es regulada en la Ley de Sociedades Comerciales; y siendo su función velar por los intereses de los accionistas, por lo tanto las intervenciones están dirigida a proteger los intereses de estos, antes que los fiscales.-

La jurisprudencia indicó que las funciones de fiscalización interna, propias del síndico, se refieren a la administración de la sociedad y al interés de los accionistas, pero no se deriva de ellas un deber de preservar los intereses del fisco que genere responsabilidad por una omisión impropia (“SUDATLANTICA Compañía de Seguros”, C N Penal Económico, sala A, 02-02-2000, entre otros).-

VICENTE O DIAZ expresa que el mero ejercicio del cargo de síndico no tiene identidad, por si mismo, para encartarlo en la reprimenda penal tributaria si no aparece en ejercicio un accionar penalmente reprochable sobre actos que exceden la temática de las normas de la ley de sociedades contenidas en los artículos 294 a 296 (Cita TERESA GOMEZ C D y J Tº 1, p. 68).-

En suma, salvo que participó en acciones dolosas que menoscaben la hacienda pública, no habrá por el mero desempeño de su función una conducta reprochable.-

Surgen los siguientes interrogantes:

¿Es posible objetivamente extender el reproche de un ilícito cometido por la sociedad?

¿Es razonable incluir en la redacción de este supuesto a la figura del Síndico?

4) DENUNCIA PENAL OBJETIVA

La denuncia penal ¿Análisis del elemento objetivo o análisis complemento (subjetividad vs objetividad) previa a la interposición?

El derogado artículo 19 previó la dispensa a la Administración Tributaria de impetrar la denuncia penal, cuando el merito de la causa lo indicara, es decir carece de contenido

doloso. Esta particularidad procesal se relaciona con la complejidad de la norma tributaria, motivadas en interpretaciones disímiles entre Fisco y contribuyente. Siendo la finalidad evitar la acumulación de causas penales; y el dispendio de recursos jurisdiccionales que significa abocarse a un proceso sin causa penal.-

CATANIA propicia una interesante apreciación. El primer párrafo del artículo 19 "...carece de todo sentido práctico pues ni los funcionarios del organismo recaudador, ni éste como ente, se encuentran obligado a efectuar una denuncia de un hecho inexistente o de un hecho no delictivo. Se trata de una excepción a ningún principio" (Régimen Penal Tributario. Estudio de la Ley 24769, p. 293, Editores del Puerto, 2005).-

La pretensión de esta norma, más que dispensa, se está ante una inconsistencia jurídica, porque indica, que a la resulta de la determinación de oficio, los funcionarios fiscales discernen sobre la existencia de un ilícito o de la determinación de una deuda.-

El segundo párrafo es una disposición, propia de la ley de procedimiento administrativo. El discernimiento sobre propiciar o no la denuncia merece fundar la decisión en el acto de determinación de oficio. Esta alternativa evita denuncias sin contenido doloso, por caso, las sostenidas en el incumplimiento formal de las formas de pago, pese a la verosimilitud de la materialidad de los hechos.-

DURRIEU Y BECERRA, no ven mal la derogación, y argumentan evitar el encubrimiento de causas penales tributarias por parte de los funcionarios fiscales; agrega "...atenta contra el sentido común obligar a los funcionarios del órgano recaudador a denunciar como delitos de hechos que no lo son. Convierte a los agentes del fisco en autómatas y confunde la marcada línea que existe entre una infracción tributaria y un delito penal" (cita de SEQUEIRA, Marcos Alberto: Análisis Exegético de la ley 24769, p. 296. Ed. La ley, 06-2012).-

CARLOS E EDWARDS por su parte ha expresado que esta facultad de no denunciar "...tenía por finalidad evitar las denuncias infundadas, concentrando toda atención y eficacia de la persecución penal en aquellos casos en que sí se ha cometido un delito tributario o previsional; además la anterior redacción requería una serie de controles previos para no denunciar..." (cita de SEQUEIRA, Marcos Alberto: Análisis Exegético de la ley 24769, p. 296. Ed. La ley, 06-2012).-

Estas realidades procesales indican un criterio fiscal objetivo simplista, el cual consiste, denunciar todos los ajustes que superen el umbral cuantitativo de punibilidad, sin interesar la punibilidad o no del hecho.-

Este accionar significa perjuicios innecesarios para quienes intervienen en el proceso. La *Administración Tributaria* requiere disponer un esfuerzo innecesario que representa costo al erario público, ergo a la sociedad que es quien soporta el costo de los errores de la administración pública. Al *Poder Jurisdiccional* abarrotado de procedimientos un poder escaso de recursos logísticos para soportar sobre cargas por causas inexistentes. *Institucional*, propicia acciones sin causa que la sustente en base a desidia, políticas erróneas, negligencias. El *contribuyente* por ser sometido a una acción proceso no solo

procesal, sino además una presión psíquica lindante con la tortura por la naturaleza del sometimiento, más cuando se tiene el íntimo convencimiento de haber obrado acorde a las premisas de convivencia social, es decir sin haber mediado conducta reprochable, además del costo innecesario que significa la defensa a ejercer.-

Este poder inadecuado deriva en distintas y posibles consecuencias. Para el contribuyente, por la naturaleza procesal, significa quedar encuadrado en algunos de los supuestos de sobreseimiento (artículo 336 del CPPN, inciso 2: el hecho investigado no se cometió; inciso 3: el hecho investigado no encuadra en una figura penal; inciso 4: el delito no fue cometido por el imputado; inciso 5: media una causa de justificación, de inimputabilidad, inculabilidad, o una excusa absolutoria). Para el funcionario incurrir en supuestos de falsa denuncia (artículo 245 C P).-

Entonces surge los interrogantes siguientes:

¿Amerita reinsertar la dispensa?

¿Si es afirmativa la repuesta se mantiene o se modifica la redacción del derogado artículo 19?

5) SUSPENSION DEL JUICIO A PRUEBA

La suspensión del juicio a prueba (probation) ¿Aplicabilidad o inaplicabilidad del instituto a los delitos de evasión

El Código Penal regula por los artículos 76, 76 BIS, TER y QUATER este instituto. Las finalidades son: desbrozar los estrados judiciales de causas menores; responder a las tendencias internacionales a superar la pena privativa de libertad, o dicho en otras palabras a una más acotada y racional uso de aquella; atenuar la estigmatización del procesado; satisfacer a la victima; atenúan la frondosidad procesal; inducir el trato de causas que tienen entidad punitiva; consideración por el derecho que las penas privativas de la libertad han entrado en crisis, primero Europa, luego América, esta instituto se consustancia con esta postura, que es una consecuencia de la evolución en las concepciones de justicia, actualmente, la justicia restauradora.-

• Concepto

Este instituto consiste en la paralización temporal del proceso mediante el cual el Estado ejerce su pretensión punitiva, a partir de la petición del imputado y en tanto este cumpla las condiciones impuesta por el poder jurisdiccional durante un cierto lapso de tiempo (periodo de prueba).-

Las condiciones para adherir a este instituto es la razonabilidad de la pena, el delito por el cual se es procesado no debe ser considerado grave, enorme, desproporcionado. Requiere la solicitud por parte del procesado. Debe ofrecer una reparación del daño a la víctima, la razonabilidad de la indemnización serán evaluada por el Juez; el juez suspesará la pena que pudiere dictarse. Las circunstancias del caso, y la admisibilidad del fiscal propician la suspensión del juicio.-

La consecuencia de cumplir con esas condiciones, significará la liberación del imputado de la acción penal (extinción de la acción), el dictado del sobreseimiento definitivo, y no se considerará antecedente penal el ilícito comprendido en ese proceso. El incumplimiento dará lugar a la prosecución del proceso.-

- **Exclusión: delitos graves:** La Suspensión del Juicio a Prueba no es generalizada, tal cual surge de la ley, pese a inclinarse la jurisprudencia por un criterio amplio. La inaplicabilidad, se relaciona con aquellos que afectan gravemente a las personas humanas (homicidio, violación, secuestro seguido de muerte, entre otros). (GONGORA, Gabriel A s/causa 14.092”, CSJN, 23-04-2013; “ORTEGA, René V”, C N Casación Penal, Sala II, 07-12-2010).-

- **Finalidad procesal**

La estructura procesal abocada a los ilícitos tributarios no tiene adecuada estructura logística, por consecuencia es positiva la inclusión de este instituto. Responde a una de las finalidades: desbrozar los estrados judiciales de causas cuantitativamente nimias. Siendo esta una de las razones para sostener el instituto. Esta finalidad ha motivado su reconocimiento en expresiones de los poderes de la Nación (Ejecutivo nota de envío del proyecto al Congreso, por el Poder Ejecutivo, como en los debates parlamentarios que derivó en la ley 26735.-

- **La suspensión del juicio a prueba en el ámbito tributario**

La aplicación de este instituto ha motivado cambio de criterios, se pasó de la restricción, sujeción a la ley, (“KOSUTA, Teresa R”, C N Casación Penal en pleno, 17-08-1999) a la amplitud, privilegia la salida procesal (“ACOSTA, Alejandro E”, CSJN, 23-04-2008).-

En el derecho penal tributario demoró la admisibilidad (“PERROTA Walter”, C N Casación Penal, Sala II, 09-05-2008, en similar sentido “PIASKOWSKI, Rosa Regina s/recurso de casación, C N Casación Penal, sala III, 05-06-2008; la Corte se expidió en términos similares meses después, causa “NANUT”, 07-10-2008).-

El trato legislativo de este instituto mostró oscilaciones. Actualmente no se aplica a ilícitos tributario (ley 24769), como a ilícitos aduanero (22.415).-

La reparación de la víctima en el ámbito tributario: El criterio aplicado por la jurisprudencia, cuando estuvo vigente el instituto, responde a las reglas del instituto, antes que a la reparación del daño a la hacienda pública (“LITTAU, Dardo R.”, C N Casación Penal, Sala I, 20-04-2010).-

- **Evolución de la concepción de Justicia**

Este instituto es parte de la evolución de los derechos del hombre, alineándose en las nuevas concepciones humanista concebidas a partir de 1945 (creación de las Naciones Unidas). La O. N. U. propicia la difusión de la Convenciones sobre Derechos Humanos, y la proliferación de convenciones internacionales y continentales.-

El ordenamiento penal argentino se caracteriza por contar con numerosos institutos, cuya finalidad es la atenuación de la punibilidad, fuera, reduciendo o eximiendo de penas (suspensión de juicio a prueba, título XII, Libro I del CP; condena condicional, artículo 26 C P; suspensión de la ejecución de la condena, artículo 27 bis, C P; amnistía, artículo 59, inciso 2 C P; entre otros).-

Las normas jurídicas no son casuales, sino causales, y sustancialmente reflejan la evolución del hombre y sus aspiraciones. En esa inteligencia se observa el nacer de una *justicia restaurativa*, que deja atrás la mentada *justicia reparatora*, postura, esta última, que supera la anterior *justicia punitiva*, la cual privilegiaba la condena.-

La concepción restaurativa tiene por finalidad profundizar lo que insinuara la reparación, y consiste en compatibilizar los intereses y derechos del autor, la víctima y el interés social.-

La razón de este cambio de concepción encuentra sustento en distintos argumentos interesantemente expuesto por CESANO (Código Penal: CHIARA DIAZ, t. III, p. 275): a) La pena de prisión constituye un fracaso histórico: no solamente no socializa, sino se ha demostrado lo contrario; b) La prisión constituye un perjuicio para el recluso, pero también para su familia; c) En el ámbito de la criminalidad no grave la repuesta carcelaria es más perjudicial que beneficiosa socialmente; d) Las prisiones no tienen arraigo social, ergo, las condiciones son negativas para la recuperación de las personas; e) Las políticas carcelarias son consideradas en las nuevas visiones nidos de arbitrariedad, ante de reencauzar socialmente a la persona.-

Agregase una concepción diferente donde la punibilidad para el autor, no necesariamente es restauración para la víctima. En ciertos casos, la realidad muestra haberse logrado justicia, más no siempre satisfacción. Esa circunstancia asemeja más a una concepción de venganza que a un verdadero acto de justicia. El ilícito es alcanzado por la pena, sin embargo el perjuicio moral, económico, físico, no siempre encuentra adecuada reparación la víctima, menos aún a la sociedad.-

Estas ausencias de devolución, fueron forjando estas nuevas concepciones, pasando de la justicia punitiva, a la reparatora (asimilada al concepto de indemnización) para ser superada por la restauradora (considerada una concepción integral de justicia).-

Para la Real Academia Española *reparar* significa “Componer, aderezar, o enmendar el menoscabo que ha padecido una cosa”; “Desagraviar, satisfacer al ofendido”; “Remediar o precaver un daño o perjuicio”. *Restaurar* es definido como “Recuperar o renovar o volver a poner una cosa en aquel estado o estimación que antes tenía”.-

La restauración indica rehacer la situación anterior, es decir reubicar a las personas preexistentes al hecho en el lugar de partida, donde la víctima, salvo, aquellos supuestos imposible de restaurar por el carácter irreversible del daño (homicidio, violación). La restauración se asimila con la recuperación del orden preexistente al hecho; tiende al logro de la recomposición social, pone atención en la víctima, la sociedad, el victimario, es una concepción integradora. La concepción de la justicia restaurativa superar la justicia

reparadora. No basta de punir al victimario; por ello NO es casual la reclamación legislativa a los derechos de la víctima.-

Esta evolución llevó a CYNTHIA OLSON a decir “Este enfoque (justicia restaurativa) pretende transformar el sistema de justicia penal por medio del reconocimiento de las siguientes situaciones: de que las víctimas mismas, individualmente consideradas, así, como la comunidad resultan perjudicadas por los actos delictivos; de que los delincuentes deben asumir la responsabilidad por su conducta y tener la oportunidad de reparar el daño y de rehabilitarse; y de que es preciso trasladar nuestro énfasis filosófico de lo retributivo a lo restaurativo. El Estado se convierte así en socio de las comunidades” (cita por CESANO en nota 32 de p. 282, CHIARA DIAZ: Código Penal, t. III)

Esta particularidad, aporta un argumento más, a la moderna concepción humanista del Estado de Derecho Democrático. *El Estado al servicio del hombre*, y aún más, *el Estado al servicio de la sociedad*.-

- **Tendencia punitiva**

Las penas, y especialmente la privación de la libertad, no solo requieren una norma que la disponga, sino, legitimidad social; es decir, la igualdad del reproche social no existe. Aquellos que afectan a la vida; el secuestro de persona, seguido de muerte; ilícito sexual, entre otros, la sociedad peticiona, exige medidas de cercenamiento a la libertad. Diferente es la apreciación social, respecto a otros ilícitos, los cuales no hay demandas sociales importantes; entre estos, se encuentran los económicos, comprendiendo a los tributarios.-

Este mayor o menor arraigo social tiene íntima relación con los valores, la entidad del hecho, la afectación del bien jurídico protegido, y una nueva concepción sobre la realidad del derecho. El daño a la salud, sin llegar al homicidio, no es igualmente considerado por la sociedad, cuando alguien agrede a una persona, a cuando la agresión proviene a consecuencia de la falta de medios en la atención hospitalaria, por carencia de recurso al no pagar el impuesto. Prevalece una concepción individualista del delito, ante que una concepción social.-

Estas particularidades, como otras, abonan estos cambios, y han sido determinante de estudiar por parte de la ciencia jurídica punitiva mecanismos sustitutivos a la pena privativa de la libertad, circunscribiéndola a los supuestos ilícitos más graves.-

Entre las modalidades puede enunciarse lo que JESCHECK ha dado en nominar la priorización de la pena de multa. Esta postura se ha visto reflejada en el Código Penal Alemán (reforma de 1969); como el Código Penal de Austria (reforma de 1974); recientemente apreciado esta postura en el cambio de sanción en el caso MESSI (se cambió pena privativa de la libertad, por multa).-

Inglaterra en su reforma de 1972 incorporó el nominado servicio comunitario, como tendencia a atenuar la aplicación de penas privativas de la libertad. Las Reglas de TOKIO (Naciones Unidas, Resolución 45/110, 14-12-1990), refieren a este cambio en busca de suplantarse la pena privativa de libertad por métodos alternativos (desde sanciones verbales, indemnización a la víctima, servicios a la comunidad, hasta arresto domiciliario). Esta

normativa prevé que el plazo y modalidad de control, queda supeditada a las disposiciones del derecho interno de cada país, que adhiera a estas reglas.-

- **Legislación comparada:** Los países europeos (Alemania; Suecia) a partir de la de la década del 40 y 50 inician la incorporación de institutos que atenúan las penas privativas de la libertad. América obre en similar sentido, aunque más tarde, finales del siglo XX (Brasil; Paraguay; Uruguay, entre otros).-

- **Evolución del Instituto en la Legislación argentina**

El Código Penal incorpora la Suspensión del Juicio a Prueba, mediante ley 24.316 (B O 19-05-1994) por la cual se agrega al Libro I, el Título XII, regulándose este instituto en los citados artículos 76 BIS; 76 TER; 76 QUATER.-

En materia tributaria, la no mención legal dio lugar al debate, sobre la admisibilidad o no, motivado especialmente por la redacción del artículo 10 de la ley 24316. El artículo 27 bis del Código Penal incorporó otra atenuación sobre la prisión, permitiendo la suspensión condicional de la pena, la cual es otorgada bajo determinadas condiciones.-

Tiempo después, cuando ya pacíficamente se admitía la aplicación a ilícitos tributarios; la voluntad legislativa dio por tierra con la aplicación de este instituto. El agregado al artículo 76 BIS, de un último párrafo estableció *“Tampoco procederá la suspensión del juicio a prueba respecto de los ilícitos previstos por la leyes 22415 y 24769”* (Art. 19, ley 26735, BO 28-12-2011).-

La ley 27147 (B O 18-06-2015) agregó el artículo 76 al Título XII del Código Penal sustituyendo con la siguiente redacción: *“La suspensión del juicio a prueba se regirá de conformidad con lo previsto en las leyes procesales correspondientes. Antes la falta de regulación total o parcial, se aplicarán las disposiciones de este Título”*.-

- **Reflexiones sobre las últimas reformas**

La sanción de la ley 26735 (BO 28-12-2011) y la ley 27147 (BO 18-06-2015) deparan reflexiones, que parecieran reubicar la discusión en los inicios, cuando se incorporaba este instituto al acervo jurídico punitivo.-

- **LEY 26735:** Esta reforma propició un perfil restrictivo a la ley 24.769; pese a adecuar las cuantías (artículos 1, 2, 3, 6, 7, 8, aumentan el 400 %; el artículo 9 el incremento fu del 100 %, (\$ 10.000,00 a \$ 20.000,00). Deja sin efecto las siguientes liberalidades: a) La prohibición a aplicar la Suspensión del Juicio a Prueba; b) La restricción a evitar el proceso, solo se admite regularizar si no mediara inicio de fiscalización; c) La eliminación de salir mediante el pago (“fuga del proceso”, también nominada “bala de plata”); entre otros.-

Las argumentaciones (nota de envío al Congreso, como dichos en el debate) muestra ciertas inconsistencias. Se restringen las citadas liberalidades, se hace hincapié en el cumplimiento de las obligaciones tributarias (del Diputado ALBRIEU). Pero a la vez se expresa en esta reforma *“no entraña una modificación de la política criminal en la materia”*. Y se agrega

que se procura “disminuir el flujo de nuevas causas en los juzgados con competencia en la materia”; y “optimizar su gestión mediante un incremento de casos resueltos con sentencias condenatorias”.-

Las expresiones dejan dudas sobre la congruencia de esta última modificación legal, y predispone la revisión sobre la factibilidad de la aplicación o no del instituto. Basta recordar que el criterio jurisprudencial al fundarse en una interpretación amplia superó similares restricciones legales a las ahora planteadas.-

- **LEY 27147:** La sanción de esta norma define el carácter procesal de este instituto al decir “La suspensión del juicio a prueba se regirá de conformidad con lo previsto en las leyes procesales correspondientes...”

Esta innovación legislativa permite observar que las normas procesales nacionales y federales se rigen por el Código Procesal Penal de la Nación; y las provinciales por cada uno de los códigos procesales de cada Provincia.-

La segunda parte complementa el criterio procesal “Antes la falta de regulación total o parcial, se aplicarán las disposiciones de este Título”

Este sesgo procesal dado al instituto significa que al no contar ni la ley 24.769, ni el Código Aduanero, con este. Ser leyes especiales ambas, y por imperio del artículo 4 del Código Penal, extiende la aplicación del Título XII del Código Penal a ambos ordenamientos. En consecuencia, según lo dispuesto en el artículo 76 bis, los ilícitos aduaneros y tributarios no están comprendidos en este beneficio.-

INTERROGANTES

El desarrollo de este informe ha hecho hincapié en la evolución de los derechos del hombre; el trato punitivo dispensado a las conductas reprochables por la doctrina, la jurisprudencia, y las normas; la convicción social de los ilícitos; las nuevas posturas sobre justicia, especialmente el florecimiento de la restaurativa, superando otras concepciones (la punitiva y más reciente, la reparadora); la realidad social; la consideración de la víctima, del autor, de la sociedad; a lo que se agregan otros argumentos como la razonabilidad, la ultima ratio o principio de la mínima suficiencia que asume el derecho penal, la legalidad, el principio de igualdad. Estas apreciaciones permiten plantear los siguientes interrogantes:

¿Es razonable no aplicar este instituto a los ilícitos tributarios?

¿Está concluida la discusión sobre su vigencia?

¿Las posturas amplias o restrictas cayeron en la abstracción?

Hemos intentado incentivar a los autores (profesionales de las Ciencias Económicas y del Derecho) a fin de que publiquen sus opiniones sobre los temas que hemos presentado. Estamos convencidos que el debate no concluirá. La ley Penal Tributaria y Previsional,

como el resto de las normas que punen los delitos económicos resultan controvertidas y controversiales. Esperamos haber logrado nuestro objetivo y que los autores se sientan motivados y nos obsequien con sus opiniones doctrinarias.

Ciudad de Buenos Aires, 30 de junio de 2017

Dr. (CP) Gerardo Vega
Relator - Comisión N° 1