



COLEGIO DE GRADUADOS EN CIENCIAS ECONOMICAS

126 años al servicio de la profesión (1891-2017)

XLVII JORNADAS TRIBUTARIAS

CIUDAD DE MAR DEL PLATA, 22, 23 Y 24 DE NOVIEMBRE DE 2017

RECOMENDACIONES DE LA COMISIÓN N° 1

"LEY PENAL TRIBUTARIA. ANÁLISIS CRÍTICO Y PROPUESTAS DE REFORMA"

AUTORIDADES:

Presidente: Dra. Teresa GOMEZ

Relator: Dr. Gerardo Enrique VEGA

Secretario: Dr. Carlos ROCA

VISTO

Los trabajos presentados

1. "Análisis de la Evasión Agravada por el Uso de Facturas Apócrifas y su óptica desde el Derecho Constitucional", Dra. Karen D. AGUERREGOYHEN
2. "Ley Penal Tributaria: Análisis Crítico y Propuestas de Reforma": Dr. Humberto J. BERTAZZA y Dr. Norberto J. MARCONI
3. "Sobre el delito previsto en el artículo 9 de la Ley Penal Tributaria de apropiación indebida de los Recursos de la Seguridad Social: Aspectos actuales a la luz de la Ley 27.260 y su posible modificación" Dr. Enrique L. CONDORELLI
4. "Facturas Apócrifas, Ley Penal Tributaria y Derecho Tributario" Dr. Alberto M. GOROSITO
5. "Agravantes del delito de evasión según el carácter apócrifo de la documentación (subjetividad versus objetividad o ambas) Dra. Emiliana S. PRADO
6. "Aspectos Críticos de la Factura Falsa" Dra. Ivana R. SICUELO; Dr. Juan M. Vega y María S. VEGA.

Las exposiciones de los panelistas: Dr. Javier LOPEZ BISCAYART; Manuel TESSIO, Dr. César LIVIN; Dr. Esteban D. SEMACHOWICZ.

Las colaboraciones acercadas por la Dra. Gabriela TOZZINI, y el Dr. Alejandro CATANIA; que designado panelista, causas de fuerza mayor impidieron contar con su presencia, más, si con sus aportes académicos.

Las opiniones aportadas por los presentes. El debate desarrollado durante el trabajo de la comisión. Los precedentes de anteriores Jornadas Tributarias, entre otras, 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” lleva a los siguientes Considerandos y Recomendaciones:

CONSIDERANDO

A) GENERALIDADES

1. EVOLUCION DE LA CONCEPCION HUMANISTA DEL DERECHO

El ser humano responde a una concepción evolucionista que ha permitido grandes avances en los ámbitos del conocimiento, induciendo una transformación propiciada, entre otros factores, por la globalización y las herramientas: informática y comunicación. Concibiéndose desde la instantaneidad el llamado “tiempo real”. Esta nueva situación, ha influenciado en todos los aspectos del quehacer.

Los Derechos del hombre no han estado ajenos, especialmente desde 1945 (nace Naciones Unidas, 1948 OEA), que, con las sanciones de tratados, pactos, convenciones, han reafirmado la enunciación de los derechos y garantías, agregándose reglas obligatorias a cumplir por los Estados Partes, que sostienen, reafirman, y hacen posible la libre, plena y efectiva vigencia de los Derechos.

Esta evolución continúa con la finalidad de una vida mejor para los hombres, incluso para aquellos, que por ciertas circunstancias suelen incurrir en conductas reprochables. Desde esta óptica surgen críticas severas a las penas privativas de libertad. En esa línea se observan enormes esfuerzos en búsqueda de soluciones punibles alternativas. Las REGLAS DE TOKIO (Naciones Unidas, Resolución 45/110, 14-12-1990) son un esfuerzo propiciando este cambio **para los delitos menores**. Trato distinto debe dispensarse a los delitos graves.

Las argumentaciones críticas son numerosa (estado de las cárceles, calidad de trato, escasa resocialización o en contrario se agudiza la predisposición delictual), sin embargo, alumbra en el firmamento, una nueva

concepción utilitarista del hombre, que consiste en apreciar la funcionalidad del ser en el sistema social, y desde allí la privación de la libertad se la aprecia desde una visión utilitaria económica, al considerar que un hombre privado de la libertad requiere de un costo estatal por costear el encierro; deja de aportar económicamente a la sociedad; y finalmente redimir por multa, significa ingreso a las arcas estatales.

Sin embargo, no solo los derechos y garantías del hombre motivan cambios, transformaciones. En el delito acontece algo similar, la organicidad, economicidad, complejidad, e internacionalización nutren ciertos delitos, cuya injerencia en la humanidad muestra una expansión geométrica, sin solución de continuidad.

Los citados delitos son llamados “de tráfico” (narcóticos; armas; trata de personas, órganos; influencia), cuyos resultados económicos son inconmensurables; provocando delitos consecuentes (lavado de dinero, terrorismo, evasión).

Estos delitos, con sustento en la globalización, se han diseminados en el mundo, provocando la reacción de las sociedades. Entre las repuestas, merece mención, considerar a quienes delinquen, la calificación de enemigos sociales, por las consecuencias que provocan: **directa**, el daño a personas o bienes, **indirecta**, un caso es la evasión y la afectación de la hacienda pública sustrayendo capacidad de prestación de servicio al Estado, y las repercusiones sobre los habitantes de las naciones, fuera a la salud (hospitales sin insumos o recursos humanos adecuados), la seguridad (insuficiencia o ineficiencia en la prestación), la educación (causal de desigualdades o profundización de las existentes).

Esa concepción enunciada en los finales del siglo XX, por GUNTHER JAKOBS, y criticada por CANCIO MELIA, ante el riesgo de diseminación a otras ramas de derechos, motiva y llama a la prudencia, el equilibrio y la razonabilidad, cualidades, que deben ser el horizonte con el cual los hombres deben pergeñar las soluciones a conflictos.

Esta visión induce alcanzar soluciones razonadas y acorde a las tendencias humanistas que hoy priman en el mundo, Argentina no es la excepción.

2. ACTUALIDAD ARGENTINA

La regulación en Argentina, de la relación jurídica tributaria fisco contribuyente, muestra ciertas particularidades preocupantes, las cuales se reflejan en las normas, pero, más aún en el accionar de la Administración Tributaria.

Una situación controvertida surge en supuesto de facturas falsas; otro, la inseguridad que provoca las normas legales (la carencia de mínimo en las facturas falsas; la restricción infundada a aplicarse la suspensión del juicio a prueba, tanto en materia aduanera, como tributaria; las definiciones y desproporcionalidad de las sanciones pergeñadas en la ley 24769, para casos

de actuación profesional, o concurrencia, incluso la asociación ilícita, la indefinición del artículo 9, entre otras).

Otro aspecto, lo constituye la escasa o nula jerarquía social dispensada al impuesto, es decir no tiene, como valor social, raigambre en la sociedad.

La complejidad procesal atenta con la efectiva punibilidad, cuando corresponde, a los ilícitos penales tributarios.

La inestabilidad y oscuridad de las normas tributarias, los cambios de criterios fiscales, son origen de conflictos, que suelen ser contraproducente a ambas partes de la relación jurídica tributaria, tanto al contribuyente, por soportar la acción, como el fisco que ve frustrada la recaudación (cuando esta correspondiere).

3. LA VALORIZACION DE LOS BIENES JURÍDICOS

El bien jurídico es valorizado desde dos ámbitos, el social, es el dispensado por la sociedad, y el legislativo, que responde a política criminal del Estado. Esta diada, cuando coincide, el combate de los ilícitos se torna efectivo, cuando no ocurre, se frustra la efectividad.

Esta diáspora dificulta las ejecuciones de las políticas penales tributarias, se requieren mayores esfuerzos, y hasta tornan inviables las acciones represivas. Los delitos económicos se alinean en una concepción social insensible. La sociedad adopta un criterio diferente cuando sus miembros son afectados por delitos tradicionales (homicidios, secuestro seguido de muerte, violación, violación seguido de muerte, o robo seguido de muerte). Los hechos sociales públicamente conocido ameritan esta consideración. Estas concepciones sustentan la legitimidad o no de las normas.

Merece mención la disparidad de efecto, entre los delitos de tráfico y los tradicionales. Mientras estos despiertan repudio, pasión, reclamos de mayor punibilidad (las expresiones sociales se manifiestan con marchas numerosas, y hasta acciona violentamente la sociedad, ataques a comisarías), los delitos económicos no producen efectos algunos, podría hablarse de insensibilidad social. Sin embargo, los efectos de estos últimos suelen ser más desbastadores que los tradicionales, e incluso suelen provocar los delitos económicos la ocurrencia de los tradicionales. Ejemplo: La evasión es la restricción de la hacienda pública, ergo los servicios que presta el Estado son menores, y los prestados de menor calidad; esta particularidad, en salud, puede significar muertes, por insuficientes recursos aplicados a los hospitales; e incluso las muertes ocasionadas por ilícitos tradicionales, suelen ser consecuencia de la evasión por la inadecuada aplicación de recursos a la seguridad.

La afectación de los delitos económicos tiene una incidencia más grave socialmente, de lo que la sociedad percibe. Estas consecuencias motivan la peligrosidad social y la necesidad de contar con modalidades de protección innovadora (tanto en la represión, como en las técnicas investigativas). Es

decir, debe apuntarse a restringir los mecanismos ilícitos (ejemplo: facturas falsas). Aunque siempre respetando el debido proceso, porque en contrario se puede incurrir en excesos, que motivaran las citadas críticas de CANCIO MELIA. (GÜNTHER JAKOBS; CANCIO MELIA MANUEL: Derecho Penal del Enemigo, CIVITAS Ediciones, 2003, Madrid España)

B) PARTICULARIDADES

1. MAGNITUD DE LAS PENAS

La pena debe contar con la debida proporcionalidad, en defecto, seguramente no superara el test de razonabilidad. En este punto debe contemplarse la valorización social de la conducta,

La particularidad observada en esta ley, y mantenida en el proyecto de reforma recientemente presentado en el Congreso de la Nación 15-11-2017, es que existe discordancia entre la valoración del bien jurídico protegido y la sanción punitiva. Entre las discrepancias observadas, surge la pena mínima indicada para el artículo 15 inciso b Ley 24769, (cuatro años), la cual se confunde con la máxima en un supuesto de aplicación (artículo 12 bis, según proyecto 11, inciso b), o con escaso margen respecto a los ilícitos enunciados en los artículos 1, 4,6, 7, 9, 10, 11,12.

Apreciaciones estas que indican una contradicción con las tendencias humanistas del Derecho, la concepción utilitarista funcional de la pena (Reglas de TOKIO, Naciones Unidas, Resolución 45/110, 14-12-1990); el principio de inocencia, y el carácter de pena anticipada que suele configurar este instituto. Además, debe tenerse presente el escaso valor social, que actualmente cuenta el impuesto.

La jurisprudencia, respecto del mínimo de la pena, ha indicado que incurre en inconstitucionalidad, por considerar, que es una punibilidad anticipada, antes que una restricción de derecho, permitiendo la prisión preventiva.

Estas elevaciones pretenden enervar otras figuras que abogan por la libertad del hombre (artículo 26 del C P, condena con libertad condicional).

Encuentra otro argumento en la reforma a la ley 24.660, introducida por la ley 27.375 (BO 28-07-2017), donde no se contempló, entre la negativa a la excarcelación los delitos económicos, comprendiendo a los tributarios.

En esta fundamentación merece la crítica a algunos supuestos punitivos enunciados en la ley 24.769, por considerarse agraviantes a derechos y garantías constitucionales.

2. LEY PENAL TRIBUTARIA. PARTICULARIDADES. INCLUSION EN EL CODIGO PENAL.

La redacción de ley penal tributaria presenta algunas cuestiones controvertidas, motivando criterios doctrinarios disímiles y hasta pronunciamientos jurisprudenciales heterogéneos.

En términos generales estas leyes suelen ser la repuesta legislativa al reclamo social, más en estos casos, no siempre existe un análisis meduloso de los preceptos que se incorporan, o como resultan luego de modificado.

En relación a la generalidad y consecuente carencia de certeza con que suelen enunciarse los ilícitos económicos, merece citarse el Congreso de la Asociación Internacional de Derecho Penal (El Cairo 1984) bien ha dicho (punto II.8) “debería evitarse el recurso de cláusulas generales...Se debería describir con precisión el comportamiento prohibido”, “...la técnica del reenvío, según la cual las actividades reguladas fuera del Derecho Penal son tipificadas por referencia, puede suponer un peligro de imprecisión, de falta de claridad y de una delegación demasiado amplia del poder legislativo a la Administración.”, “El comportamiento o el resultado prohibidos deberían estar especificados en la medida de lo posible por el Derecho Penal”. Del punto II.9, en relación a los delitos de peligro abstracto, han sido considerado “...un medio válido para combatir estos delitos...”; pero es crítico cuando la finalidad es el facilismo “La introducción de los delitos de peligro abstracto no puede justificarse por la simple razón de facilitar la prueba”.

Las disidencias comentadas contrarían las tendencias humanistas mencionadas. Agregase, la pérdida del sano equilibrio de la punibilidad, por cuanto no se ha meritado, debidamente, la relación razonable entre, hecho punible y pena.

La finalidad de la norma ha mostrado a lo largo de la historia una oscilación constante, entre si se está ante una herramienta de recaudación o una ley punitiva de ilícitos tributarios, con una tendencia más a lo primero, que a lo segundo. Esta particularidad marca un apartamiento del objetivo perseguido por una ley penal tributaria.

La aplicación muestra una multiplicidad de causas, se estima en 1500 causas promedio anual, desde la vigencia del régimen penal, lo cual rondaría en 40.000 causa, sin embargo, los efectivamente condenados son una cifra ínfima en comparación con las causas.

Las causas de este índice tan bajo de condena son: a) La constante repetición de régimen de liberación de sanciones, incluidas las penales tributarias, la frecuencia de las amnistías oscila en cinco años (a título de ejemplo: Ley 26476, 2008; 26860, 2013; 27260, 2016); b) La inadecuada política de cuantías objetivas de punibilidad, que por aplicación de la ley penal más benigna eximen de punibilidad los delitos menores; c) La duración de las causas penales, suelen llegar a indagatorias al borde de la prescripción, e incluso prescriptos los periodos más antiguos, cuando fueron varios años los

fiscalizados; d) La inadecuada valoración de la punibilidad de los hechos por la Administración Tributaria; como la conducta seguida por el contribuyente.

El origen del hecho punible se lo observa en un hecho económico que por voluntad del legislador es imponible.

Entre las observaciones, amerita considerar el supuesto indicado en el inciso a, artículo 15, Ley 24769, el cual muestra una inclinación por el derecho penal de autor, antes que el derecho penal del acto.

Un aspecto de disidencia es si amerita incluir los ilícitos tributarios en un capítulo del Código Penal, o contar con una ley especial. Sin embargo, argumentos como la unicidad, sistemática, y concordancia, indicaría razonable inclinarse por incorporarlos al Código.

3. LAS CUANTIAS OBJETIVAS DE PUNIBILIDAD

La naturaleza jurídica de estos montos que el legislador incluye en la legislación penal tributaria es para no someter a un proceso penal a las cuestiones menores, más, sin embargo, no se libera de sanción a esos ilícitos, por cuanto quedan sujetos a sanciones pecuniarias, en forma de multa según los artículos 45, 46 o 48 de la ley 11683.

Esta modalidad de los ilícitos tributarios no ha tenido un trato estable en el tiempo, observándose diversos criterios. Se ha aplicado la actualización de los montos; se ha optado por modificarlos aleatoriamente.

En la legislación comparada se cuenta con otros criterios, que es la reforma periódica, más la cuantías a aplicar a los ilícitos es la de la fecha en que acontece el hecho (un caso es España).

La problemática de los pisos de punibilidad encuentra en el fenómeno inflación una causa de distorsión. Estas distorsiones afectan cualquier método automático que se quisiera arbitrar, por la inestabilidad jurídica que esa modalidad puede deparar.

4. APROPIACION INDEBIDA DE RECURSOS DE LA SEGURIDAD SOCIAL (ARTICULO 9)

El primer interrogante a plantearse es sobre si la acepción “aporte”, al que refiere el art 9 de la Ley 24.769, reformada por la Ley 26.735, queda integrado solamente por el “aporte jubilatorio” y/o por el “aporte de la obra social”.

La jurisprudencia es concordante en cuanto a que dentro de los rubros (recursos) que integran el sistema de la seguridad social y, por ende, el tipo penal previsto por el referido artículo 9 de la ley N° 24.769, se halla el porcentaje retenido correspondiente a los aportes a la obra social.

En cuanto al supuesto, tratado en esta Comisión y referido a casos de amnistías, donde se exime de sanción y se suspende la causa por un concepto (aportes de la seguridad social) y no otros, como el aporte por obra social, si bien puede inducir a alguna confusión, la eximición legal propiciada por el legislador, refiere a un concepto. Sin embargo, al desbrozarse el contenido de los aportes denunciados, deriva en que el remanente requeriría confrontarlo con la cuantía punible, y en caso de no alcanzarla, la suspensión debería extenderse a los aportes de la obra social.

5. PRESENTACION ESPONTÁNEA

La ley 24.769, en su actual texto, enuncia este instituto en el artículo 16, el cual prevé la extinción de la acción penal para quienes regularicen, sin que se diera los supuestos restrictivos enunciados.

El proyecto de ley, en su artículo 16 indica la posibilidad de aceptar y cancelar en forma incondicional las obligaciones evadidas con más los accesorios. Para lo cual establece ciertas restricciones materiales (solo para determinados ilícitos) y temporales (plazo de 30 días hábiles posteriores al acto procesal por el cual se notifique fehacientemente la imputación penal que se le formula); condicionándolo a una “única vez”.

Esta figura, guarda semejanza a precedentes anteriores (artículo 14 de la ley 23.771 y artículo 16 de la ley 24.769), la cual fuera llamada “bala de plata”.

La evolución de la concepción humanista del derecho funda ciertas críticas, como por caso la aplicación restrictiva a determinados ilícitos; o el “única vez”. La prescripción penal (de la acción o de la pena), la mentada concepción, dan pie para considerar, qué cumplido determinados plazos, debería admitirse nuevamente aplicar la figura. La liberalidad que indica la prescripción, en alguna manera este “única vez” sería contra indicativo de este instituto.

6. FACTURAS FALSAS

La factura es un documento comercial que exterioriza una compraventa de cosa mueble, o una prestación de servicio o una locación de obra, hechos económicos bilaterales, que en general por voluntad del legislador, expresada en ley, son hechos imponibles (gravados o exentos). Documento caracterizado por la carencia de firma, salvo supuestos de facturas conformadas.

El problema de la falsedad presenta dos aristas a dilucidar, la verosimilitud del hecho expresado en la factura; y la certeza de la fecha de acaecimiento del hecho representado.

La verosimilitud está directamente relacionada con la prueba del documento, la cual en una eventual controversia será la convicción del Juez quien mediante *“...congruencia entre lo sucedido y lo narrado, la precisión y claridad técnica del texto, los usos y prácticas del tráfico, las relaciones*

precedentes y la confiabilidad de los soportes utilizados de los procedimientos técnicos que se apliquen” (artículo 319 CCC). Es decir, el Código prevé pautas de valoración. (El fisco ha dictado la instrucción 1/2017, que también fija pautas, aunque no se observa una adecuada aplicación, recientes impugnaciones posteriores al dictado lo confirman).

El otro aspecto, la temporalidad del documento, requiere para dilucidar la certeza de la fecha de ocurrencia, elementos que corroboren, los cuales serán extraños a la propia factura (esta contiene solamente la fecha de emisión; ejemplo: cartas de porte o registro en tiempo real, en las actividades de comercialización o industrialización de los granos; o documentación sanitaria en hacienda).

Interesante es el antecedente legislativo español (artículo 106 L G T, según ley 34/2015, que requiere de la administración que la impugnación se “...**cuestiona fundamentamente** su efectividad...”.

Las partes intervinientes rigen la contratación en base a principios, tales como, la buena fe, la diligencia de todo buen hombre de negocio, la confianza. Aspectos que incluyen controles sobre la formalidad, subjetividad, materialidad, y temporalidad de la factura. El legislador ha sancionado obligaciones a cumplir por el adquirente (artículo agregado a continuación del artículo 33 de la ley 11683, incorporado por Ley 25.795, B O 17-11-2003, y la reglamentación prevista en el decreto 477, BO 07-05-2007).

La ley 24769, en su inciso d, refiere como agravante del delito de evasión, el uso de las facturas falsas material e ideológicamente. La reforma a este inciso, según proyecto del Poder Ejecutivo, refiere solo a agregar la cuantía objetiva de punibilidad (\$ 1.000.000).

La redacción de este supuesto considera la falsedad material e ideológica del documento; diferenciándose de las previsiones del Código Penal, que para los instrumentos privados solo considera la falsedad material, la ideológica la reserva para los instrumentos públicos.

Por lo tanto, la diferencia de trato entre uno y otro ordenamiento, no se extiende a la disposición penal tributaria. Dos razones avalan la distinción: a) La Ley Penal Tributaria es una especie penal, ergo prima por sobre la generalidad de los delitos definidos en el ordenamiento punitivo; b) Ambas normas, Código Penal y Ley 24.769, detentan igual rango jerárquico.

La actual literalidad de la norma, a diferencia de los demás supuestos, no incluye cuantía objetiva de punibilidad, aspecto que ha dado lugar a diversidad de criterios interpretativos. Aspectos que se soslayaría si el proyecto de ley se aprobara (éste recepta el criterio de quienes sostienen que es de aplicación el mínimo del artículo por ser el agravamiento una derivación de la evasión simple).

La relación jurídica tributaria fisco contribuyente presenta particularidades críticas respecto a estos documentos, especialmente por la modalidad de aplicación en que incurre la Administración.

La impugnación de estas facturas se funda en abstracciones, antes que pruebas o indicios numerosos, precisos, graves y concordantes. Este accionar sustenta la referencia a la teoría del Derecho Penal del Enemigo, no por la destinación alegada, sino por la derivación incurrida.

La impugnación presenta dos estadios, uno: el origen de la impugnación, la cual puede ser objetiva (la materialidad de la operación es inexistente o falsa) o subjetiva (el proveedor es no confiable); dos: la impugnación propiamente dicha, esta es de carácter objetivo, se impugna la operación (créditos fiscales en IVA y/o gastos en I Ganancia), sin contemplar la conducta del sujeto adquirente.

La consecuencia de impugnar la factura, basando su falsedad, en que la causa origen es subjetiva (sujeto incluido en base no confiable), se llega a posibilitar al fisco la percepción por segunda vez del crédito fiscal por IVA (incluso vez y media o más cuando medió retención de impuesto), constituyendo por la carencia de ley y la invocación normativa, en una exacción legal (artículo 268)

PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONOMICAS: Las tareas, propia de la profesión de las Ciencias Económicas está signada por presentar resultantes fundadas en opiniones razonables; por haber resultado suficientes en sustancia y significativos por su magnitud. Condición que no significa certeza.

Los profesionales en Ciencias Económicas, son contratados para ciertas tareas, en las cuales el colofón es la resultante de constatar documentos, que al momento de controlar no presentaban observaciones, ni tenían conocimiento que contuvieran algún vicio oculto (hechos ciertos, pero factura asumida por el Fisco, como falsas a posterior). Más cuando el obrar profesional está fundado en las reglas que regulan el ejercicio.

El fisco con la impugnación retroactiva pone en tela de juicio este hacer profesional. Este hecho, la impugnación, no debe afectar la tarea profesional, salvo que se demostrara **fundadamente** la existencia de dolo en el quehacer.

7. BASE DE SUJETOS “NO CONFIABLE”

La denominada “Base APOC”, regulada primigeniamente por la Instrucción General (DI PYNF) 748/2005. Más reciente, RG 3282, que si bien alguna jurisprudencia la ha reconocido, también debe destacarse, que el Fisco, en los considerandos, no invoca la ley 25326, ni su génesis constitucional (artículo 43 C N); ni tampoco la citada ley le dispensa al órgano tributario facultad reglamentaria. Por lo tanto, más allá del carácter reglamentario (resolución general) solo le cabe la calificación de mera instrucción interna informativa, no detentando entidad suficiente para constituirse en un registro de antecedente como pretende la Administración Tributaria.

El Fisco Nacional hace hincapié y sostiene, sin ningún viso de legalidad, menos aún de legitimidad, y con un absoluto desprecio por derechos y garantías, la llamada ahora “base de contribuyentes no confiable” (anteriormente conocida como Base APOC).

CONFIANZA LEGITIMA: La confianza legítima consiste en la esencia de la convivencia social, por cuanto se presupone que el obrar de cada uno será consecuente con el rol que cada uno detenta en la sociedad, y responderá según las previsiones funcionales del desempeño.

La información provista sobre el proveedor por la Administración Tributaria, a través de su base de datos activa la confianza del adquirente sobre aquel, y al obrar en consecuencia de esa data, está fundado en el principio de confianza legítima, porque es el Fisco quien lo induce al informar de la bondad fiscal del proveedor.

Sin embargo, este principio, tan caro a la actividad comercial, el Fisco lo destruye al impugnar retroactivamente al proveedor, y por ende, los documentos, pese a haber inducido al adquirente a contratar.

HECHO ECONOMICO: Las acciones de impugnación seguida por el órgano tributario, lo basa en una presunción de presunción. Presume que el sujeto no confiable no tiene capacidad económica para contratar, por la sola circunstancia de incluirse en la base “no confiable”; de allí presume que la factura es falsa, ergo impugna el crédito fiscal o el gasto. Sin embargo, no prueba la inexistencia del hecho económico, solo lo declama. En estos casos, no puede considerarse una conducta dolosa. EL DOLO NO SE PRESUME SE PRUEBA, SI SE LO PRESUME FULMINA EL PRINCIPIO DE INOCENCIA Y AVASALA EL ESTADO DE DERECHO.

Interesante es mencionar que el proyecto de reforma, en su artículo 19 expresa taxativamente la negación a denunciar “...cuando las obligaciones tributarias o previsionales ajustadas sean el resultado exclusivo de aplicación de las presunciones previstas en las leyes respectivas, sin que existieran otros elementos de pruebas conducentes a la comprobación del supuesto de hecho ilícito”.

En este punto debería indicarse, que las denuncias penales no deben fundarse en meras presunciones, menos aún en presunciones de presunciones. Porque la referencia a aquellas previstas en la ley 11683, conforman una limitación a supuestos como el precedentemente expuesto.

INCLUSION DE SUJETOS: La inclusión de los sujetos NO es, siempre, adecuadamente fundada creando consecuencias inapropiado con el ordenamiento jurídico vigente, por cuanto la experiencia indica, que no se dicte un acto administrativo fundado (artículo 7 Ley 19549, conteste con legislación comparada, artículo 106 Ley General Española); ni sustancia un debido proceso (artículo 18 C N), e incurre en una vía de hecho específicamente prohibida (artículo 9 Ley 19549).

Sin duda, estas previsiones crean la necesidad de instrumentar mecanismos, que permitan al contribuyente contar con el “día ante el Tribunal”.

IMPUGNACION DE LAS OPERACIONES A SUJETOS ADQUIRENTES: La carencia de legitimidad como registro de contribuyentes calificados como “no confiable”, NO abona las decisiones sobre impugnaciones de gastos o créditos fiscales respaldadas por facturas emitidas por sujetos incluido en esa base de dato.

Es improcedente presumir ficticias las operaciones declaradas por el sujeto adquirente, someterlo a probar en contrario, invirtiéndole la carga de la prueba, porque se incurre en agravios de derechos que conforman presupuestos de responsabilidad internacional en el carácter de Estado Parte que ostenta Argentina ante la Convención Americana sobre Derechos Humanos.

Las impugnaciones solo proceden si han sido debidamente probadas la conducta dolosa, y adecuadamente fundada la falsedad del documento (artículo 319 CCC, artículo 1 inciso f.9, ley 19549, y conteste con el artículo 106 de la Ley General Tributaria de España).

La mentada ilegitimidad propia de las carencias legales enunciadas, constituye un accionar, constitutivo de una vía de hecho vedada legalmente (artículo 9 de la ley 19.549).

8. FACTURAS FALSAS Y EL RESGUARDO DEL SECRETO FISCAL

Este instituto refiere a la protección dispensada a datos sensibles del contribuyente, como son los datos incluidos en sus declaraciones juradas.

No obstante es menester aclarar que ciertos datos motivan excepciones (datos: falta de presentación de las declaraciones juradas, falta de pago de obligaciones exigibles, montos resultantes de determinaciones de oficios firmes, entre otros; circunstancias: procesos de familia, criminales por delitos comunes, o a solicitud del contribuyente en procesos que sea parte, entre otros; informativo: información solicitada por fiscos provinciales o municipales sobre imposiciones de sus jurisdicciones, remisión de información al exterior en el marco de Acuerdos de Cooperación Internacional, por citar algún supuesto).

Esta barrera impuesta por el Fisco a la pretensión de información sobre el proveedor, no puede ser, primero negada, y luego pasado el tiempo, invocarla el organismo para impugnar.

A la vez se observa que el quehacer de esta actividad de impugnación practicada por el Fisco, y obvio, los funcionarios, acarrea la auscultación y utilización de información que está protegida por el secreto fiscal, lo cual da lugar al incumplimiento del deber de funcionario que propicia estas acciones (artículo 248, ambos del Código Penal).

9. ARTICULO 15 LEY PENAL TRIBUTARIA

Este artículo de la ley penal tributaria enuncia tres supuestos que muestran particularidades dispares.

RESPONSABILIDAD PROFESIONAL: El *inciso a)* refiere a la actuación de profesionales, cuando a través de su ejercicio colaboraran con algunos de los ilícitos penales enunciados por la ley. Tiene similitud con el artículo 20 bis del Código Penal

Los profesionales, en general, y los de las Ciencias Económicas en particular, actúan, ex post, salvo el supuesto de asesoramiento. Esta peculiaridad temporal, lleva a que no haya tenido intervención en el hecho. En el dictamen de un balance es un instrumento que fue confeccionado por la empresa, sobre hechos acaecidos en un ejercicio que se encuentra cerrado; circunstancias todas que están alejada del dominio del hecho. En una certificación o un informe se hará sobre la base de documentos que exteriorizan hechos económicos acaecidos con anterioridad.

La mención sobre el asesoramiento no se encuentra enunciada en el precepto que sería el supuesto que podría si haber intervención en el hecho, más la no inclusión de esta acción por el legislador, obvia el problema.

En verdad estas conductas no pueden encuadrarse como punibles per se, por cuanto refiere a la participación en esos delitos. En consecuencia, la autonomía dispensada a estos hechos (instrumentos confeccionados por los profesionales) no tiene entidad suficiente, por si, para conformar un hecho punible. La razón, no tener dominio del hecho.

En suma, se está ante un supuesto que por las características se encuentran comprendidos entre los anuncios sobre agravamiento o atenuación de la conducta (artículo 41 C P).

CONCURRENCIA: El *inciso b)* refiere a la concurrencia de dos o más personas para cometer algunos de los ilícitos penados en esta ley.

La literalidad indica estar ante un agravamiento por concurrencia, más cuando se requiere la intervención del profesional de Ciencias Económicas en el cometido del hecho. La actuación de estos profesionales, en general, es ex post a la ocurrencia de los hechos dado que los informes, dictámenes, certificaciones se basan en hechos económicos acaecidos y exteriorizados documentalmente con anterioridad a la realización de la tarea.

Por otra parte, el uso de esa documentación para el cometido de algún ilícito de esta ley, requiere probarse haber tenido conocimiento del uso delictivo a dar a la misma.

ASOCIACION ILICITA: El *inciso c)* refiere a la organización para delinquir, porque de eso se trata una asociación ilícita. El bien jurídico protegido refiere a la tranquilidad pública.

La intervención del profesional de la Ciencias Económicas, debe tomarse, no por la calidad profesional que inviste, sino porque su accionar es doloso, es decir es el sujeto que hace uso ilegal de los conocimientos profesionales, en aras de lograr el fin propuesto por la asociación ilícita.

El mero ejercicio profesional, por la calidad de ex post al hecho que lo caracteriza, imposibilita la imputabilidad, salvo pruebas de dolo en el accionar. Esa calidad ex post al hecho, está fundada en los documentos que exteriorizan esos hechos, y la actuación siguiendo las previsiones legales y las recomendaciones de las entidades profesionales que rigen el ejercicio profesional. Es decir, carece del dominio del hecho.

REGULACION PROFESIONAL: La experiencia indica que debería despejarse esta estas ambigüedades que tiñen indebidamente la actuación profesional, por ende debería propiciarse un protocolo mínimo de pautas sobre la relación profesional – cliente, que permita una mayor claridad al ejercicio y a la vez distinga el buen hacer de las conductas reprochables producto de un indebido uso del título.

10. SINDICO

La apreciación por parte de la Administración Tributaria Nacional sobre los alcances de la función sindical es inadecuada. Por lo tanto, requiere la revisión de la inclusión.

11. EVASION FISCAL AGRAVADA

La Ley Penal Tributaria, y el proyecto reitera el criterio, establece altos mínimos de punibilidad, que NO se compadecen, con la realidad social (valorización del impuesto), la significación jurídica penal, las restricciones al uso de figuras liberalizadoras, derechos constitucionales y enunciados convencionalmente (artículo 8 de la Convención América de Derechos Humanos y artículo 14 el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, y concordantes de estas convenciones y de las demás enunciadas en el inciso 22, artículo 75 C N)

Estas cuantías ponen en riesgo la libertad del imputado, tornando la prisión preventiva en una pena anticipada, y abstracto el principio de inocencia.

12. COMPETENCIA

La actualidad jurisprudencial plantea la necesidad de precisar las competencias enunciadas en el artículo 22 del proyecto, especialmente para el supuesto de la existencia de delitos conexos a los tributarios. En consecuencia, amerita considerar, que en relación a ilícitos tributarios nacionales debe considerarse competente la Justicia Nacional en lo penal económico en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, y la Justicia Federal en las restantes provincias, comprendiendo los ilícitos federales de esta ley y los conexos a ellos.

13. ADHESION PROCESAL DE LAS PROVINCIAS Y CABA

El artículo 24 del Proyecto de ley, insta a las provincias y a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires a adherir al régimen procesal previsto en el Título V de esta ley. Redacción que amerita un adecuado debate por las consecuencias que pueden deparar.

14. SUSPENSION DEL JUICIO A PRUEBA PROBATION

Este instituto, según la actual redacción del artículo 76 del Código Penal, se indica que es de carácter procesal. Se inscribe en la doctrina de la punibilidad atenuada y la restauración y/o reparación de la situación precedente a la comisión del ilícito. Es decir, la recomposición del tejido social, herido por el incidente que significa el ilícito, que, a la vez, significa contemplar los intereses del agresor, el agredido, y la comunidad toda, especialmente cuando se amerita que no hay peligro social por la entidad del hecho punible, como del comitente.

Dos aspectos convergen para la institucionalizar este instituto, uno, la resocialización del ser humano premisa propia de la humanización del derecho receptando el rol utilitarista del hombre en beneficio de la sociedad (no ocasiona costos al Estado mantener al detenido; suele ocasionar ingreso al Estado, mediante una sanción pecuniaria; la reparación a la víctima importa un beneficio individual, pero a la vez social; continúa originando riqueza, en beneficio propio, pero también a la sociedad); dos, un aspecto más pragmático, propio de la realidad y estructura jurisdiccional: la atenuación de causas a resolver.

Al respecto en el debate de diputados el diputado Sodero Nievas, manifestó: “El segundo aspecto de la probation se relaciona fundamentalmente con las modernas doctrinas de los sustitutos de la pena de prisión”.

La constitucionalidad de este instituto es indiscutida, y el aval emerge de las distintas convenciones internacionales que se alinean con los citados aspectos. Merecen citarse, entre otros, el artículo 7 de la Convención Americana de Derechos Humanos; artículo 5 inciso 6 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos; artículo 10, inciso 2, Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos; las Reglas de Tokio (Naciones Unidas, Resolución 45/110, 14-12-1990, reglas sobre medidas no privativas de libertad); Reglas Mínimas para el Tratamiento de los Reclusos (ONU, 1957, regla 63 y subsiguientes); artículo 1 de la Ley 24.660. Resolución 8 del Sexto Congreso de las Naciones Unidas sobre Prevención del Delito y Tratamiento del delincuente relativa a medidas sustitutivas del encarcelamiento; la resolución 16 relativa a la reducción de la población penitenciaria, las medidas sustitutivas del encarcelamiento y la integración social de los delincuentes. En ese marco, la Asamblea General de las Naciones Unidas afirmó: “Convencida de que las medidas sustitutivas de la prisión pueden ser un medio eficaz para el tratamiento del delincuente en la comunidad, plenamente ventajoso para el delincuente y para la sociedad”. Las Reglas mínimas entre otras cuestiones

disponen: “1. 1. 5. Los Estados Miembros introducirán medidas no privativas de la libertad en sus respectivos ordenamientos jurídicos para proporcionar otras opciones, y de esa manera reducir la aplicación de las penas de prisión, y racionalizar las políticas de justicia penal, teniendo en cuenta el respeto de los derechos humanos, las exigencias de la justicia social y las necesidades de rehabilitación del delincuente”. La cláusula 8.1 dispone: “La autoridad judicial, tendrá a su disposición una serie de sanciones no privativas de la libertad, al adoptar su decisión deberá tener en consideración las necesidades de rehabilitación del delincuente, la protección de la sociedad y los intereses de la víctima, quien será consultada cuando corresponda”. Y expresamente prevé como tales medidas el “régimen de prueba”.

Existen ciertas excepciones, por la gravedad del agravio donde la aplicación es restrictiva o no se aplica (ley 23.592, de discriminación).

Este instituto es regulado por el artículo 76 y los agregados a continuación del Código Penal (76.2, 76.3, 76.4). La actual literalidad de la norma (artículo 76) indica por la reforma de la ley 27147 (BO 18-06-2015) que es de naturaleza procesal.

La reforma introducida por el artículo 19 de la ley 26735, prohibió la aplicación a los ilícitos penales tributarios y aduaneros. Aunque ciertos fallos jurisprudenciales indican el no acatamiento a este precepto legal. (Pronunciamiento del 11-07-2016, del Tribunal Oral Penal Económico N° 3 “S.D.S. s/infracción ley 24769”, Expediente 949/2012, concediendo la petición del procesado, y que obtuviera el aval del Ministerio Público Fiscal. Las razones, una restricción no razonable que significa una afectación al principio de igualdad ante la ley. Se trató de una apropiación indebida del tributo nacional de turismo, ley 25.997, artículo 6 ley penal tributaria, y la cuantía era de \$ 127.247).

La condición de inaplicabilidad del instituto se inclina, según jurisprudencia, en función de la pena mínima, antes, qué por la pena máxima, tal cual los alcances de la interpretación

Es norma procesal o es un derecho receptado en el Código Penal, esta cuestión tiene importancia en el caso de los procesos penales tributarios provinciales, por la facultad provincial de dictar códigos procesales. Es suficiente la actual redacción del artículo 76 Código Penal para zanjar esta disimilitud.

El actual proyecto de ley penal tributario, dice en su artículo 25 “Derogase la ley 24.769”, lo cual agrega un argumento más a la conclusión que se avecina.

Las consideraciones vertidas, llevan a la inexorable conclusión que este instituto es de aplicación al derecho tributario, porque su negación, no solo viola la igualdad de trato, sino la prohibición no supera el test de constitucionalidad, ni el de convencionalidad.

RECOMENDACIONES

La Comisión N° 1 de las XLVII JORNADAS TRIBUTARIAS, organizadas por el COLEGIO DE GRADUADOS DE CIENCIAS ECONOMICAS de la CIUDAD AUTONOMA de BUENOS AIRES **RECOMIENDAN:**

1. MAGNITUD DE LAS PENAS

Armonizar la punibilidad tributaria con las previsiones del Código Penal, dada la desproporción de las penas de la Ley Penal Tributaria 24.769 respecto de otras penas para otros delitos.

2. INCLUSIÓN DEL TEXTO PENAL TRIBUTARIO EN EL CÓDIGO PENAL

Incluir los tipos penales de la ley penal tributaria en el Código Penal, con lo que se terminarían muchas dificultades actuales, tales como la dispersión de normas con la consiguiente inseguridad jurídica, la aplicación de los principios penales de la parte general del Código Penal, y una mayor sistematicidad.

3. UMBRALES DE PUNIBILIDAD

Aumentar, sustancialmente, los pisos de punibilidad, incluso los del proyecto de ley elevado al Congreso de la Nación, dado la evolución de los valores de las variables económicas; y las actuales cuantías. Este condicionamiento económico, presupone el riesgo de ingresar al área punitiva hechos que pertenecen a la órbita administrativa afectando la seguridad jurídica.

Aplicar una fórmula de actualización anual y automática, en los mencionados importes a los efectos de evitar la desactualización futura de los umbrales mínimos, por efecto de la inflación.

Tomar los montos de punibilidad del año 2001, considerar las variaciones de distintos índices desde entonces a la fecha. Ello así recomendamos que para la hipótesis de evasión simple prevista en el artículo 1 se eleve a \$ 2.000.000 de mínimo, lo que significa incrementar en un 100% las demás cuantías establecidas en el proyecto de reforma ingresado en la Cámara de Diputados el 15/11/2017.

Adherir al proyecto de Ley Penal Tributaria presentado por el Poder Ejecutivo el 15 de noviembre de 2017, y en relación de las Haciendas Locales, establecer que el ejercicio anual, con relación al impuesto a los ingresos brutos, sea el año calendario; y el umbral de punibilidad para los contribuyentes del convenio multilateral sea el que corresponda a cada jurisdicción, una vez aplicado el mecanismo legal pertinente.

4. APROPIACION INDEBIDA DE RECURSOS DE LA SEGURIDAD SOCIAL (artículo 9 ley 24769)

Modificar el texto del artículo 9 de la ley 24769 en el cual el legislador defina, contundentemente, qué se entiende por aportes. Todo ello a los efectos de respetar el principio de tipicidad, seguridad jurídica, determinación y legalidad que demanda el derecho penal, como lo dispone la Constitución Nacional en los artículos 18, 19 y 75, incisos 12 y 22, cuándo se verifica el hecho punible.

5. PRESENTACION ESPONTANEA

Mantener el instituto de la presentación espontanea hasta hoy previsto en el artículo 16, que dota a la ley de una posibilidad de arrepentimiento del obligado.

Propiciar, que la expresión por “*única vez*” sea eliminada del instituto de la “fuga del proceso”, previsto en el proyecto de reforma de la Ley Penal Tributaria.

Instar que el instituto de la “fuga del proceso” resulte aplicable a todos los delitos incluidos en la norma antes citada.

6. FACTURA APOCRIFAS COMO AGRAVANTE

Establecer que la factura falsa es un agravante de la figura básica determinada en el artículo primero. Para que la conducta resulte encuadrada en el artículo 2º y su medio comisivo dentro del inciso d) el monto de la evasión debe superar el umbral mínimo de punibilidad previsto en el artículo primero. De resultar el monto total evadido inferior a la cuantía del artículo primero, la conducta deviene atípica.

No afectar con la eventual impugnación ex post que hiciere el Fisco, los informes, dictámenes, o certificaciones que comprendieran dicha factura falsa, en tanto los profesionales en Ciencias Económicas hubieren realizado los controles admitidos por el Fisco, y no hubieren incurrido en una conducta dolosa.

7. BASE “NO CONFIABLE”

No validar la existencia de base alguna que incluya a contribuyentes en función a pretendidas valorizaciones que realiza la administración sobre el mismo.

No trasladar situaciones abusivas de la Administración Tributaria en materia de presunciones a sede penal, y mucho menos, que el juzgador penal llegue a legitimar dicha actuación.

La pretendida calificación de no sustentable calificando al contribuyente debe surgir de sentencia firme en un proceso abreviado

Auspiciar el debido proceso adjetivo con efecto suspensivo que permita al contribuyente mantenerse en actividad, en tanto se revisa el proceder fiscal sin efectos retroactivos.

8. FACTURAS APOCRIFAS Y EL DEBER DE RESGUARDO DEL SECRETO FISCAL

Efectuar la denuncia penal, conforme el art. 248 de dicho cuerpo y concordantes, en los casos que el fisco nacional viole el secreto fiscal, impugne facturas por presumir apócrifas sin efectuar la denuncia penal correspondiente, y efectúe publicaciones en la base APOC sin contar con sentencia judicial firme.

9. ARTICULO 15 LEY 24.769

Derogar el artículo 15 de la Ley Penal Tributaria.

RESPONSABILIDAD DE LOS PROFESIONALES: Ante el supuesto de reproche de la conducta del profesional en Ciencias Económicas, el mismo deberá efectuarse a la luz de los artículos 45 y 46 del Código Penal

10. SINDICO

Extraer de la literalidad de la ley este rol profesional societario. Motiva esta afirmación la naturaleza de su actividad, consistente en un control de legalidad, ser representante de los accionistas y contralor de los intereses de sus representados en el quehacer social (ojo del accionista), no ejerciendo control de mérito o gestión.

11. PENA MÍNIMA EN LA EVASIÓN FISCAL AGRAVADA

Reducir el mínimo de pena de 3 años y 6 meses al de 3 años, pues su único fundamento es impedir la suspensión de prisión y excarcelación durante el proceso, resultando violatorias de los derechos del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, y de los principios de igualdad ante la ley, inocencia y del debido proceso, no guardando ese mínimo de pena razonabilidad con otros delitos.

12. COMPETENCIA

Modificar la redacción del Artículo 22, la cual deberá contemplar que la Justicia Nacional en lo penal económico en la CABA, y la justicia federal en las restantes provincias, sea competente respecto de los delitos de naturaleza federal de esta ley y los conexos a ellos

13. ADHESION PROCESAL DE LAS PROVINCIAS Y CABA

Modificar el artículo 24 de la Ley Penal Tributaria en lo referente a la atracción del fuero penal tributario por los ilícitos contemplados en dicha norma.

14. PROBATION SU APLICACIÓN

Derogar el último párrafo del artículo 76 bis del Código Penal a los efectos de efectivizar la aplicación de la PROBATION, a tenor del criterio cortesano y de los principios rectores del derecho penal, razonabilidad, progresividad y no regresividad por significar un mayor reconocimiento de los derechos humanos en materia penal y procesal penal.