

UNIVERSIDAD EMPRESARIAL SIGLO

21

TRABAJO FINAL DE GRADO

ABOGACÍA



REGIMEN REPRESIVO TRIBUTARIO:

INCONSTITUCIONALIDAD DEL

SISTEMA JURIDICO ARGENTINO

PROYECTO DE INVESTIGACION APLICADA - PIA

DANIEL ANTONIO ALMENARA

2012

## ***RESUMEN TFG***

### ***Versión en Español***

El sistema tributario es la herramienta fundamental con la que cuenta la administración para el sostenimiento de la actividad estatal. Este sistema determina un conjunto de obligaciones a cargo del contribuyente el cual debe cumplir en forma imperativa, caso contrario se ha establecido un régimen represivo que se manifiesta en dos dimensiones; régimen penal contravencional y régimen penal delictual, los cuales pueden ser aplicados en forma indistinta o en algunos casos en forma conjunta.

Dada la existencia de estos regímenes sancionatorios, los mismos se componen de un número importante de normas, de las cuales en algunos casos generan dudas sobre su consideración sobre derechos y garantías constitucionales, tales como las que rigen en materia penal que nadie puede ser penado dos veces por el mismo hecho (*non bis in ídem*), o que nadie está obligado a declarar contra sí mismo (*autoincriminación*).

Para el abordaje de la temática planteada, se analiza la legislación que da origen al tema, las opiniones de las voces doctrinarias más relevantes y por último la jurisprudencia tanto administrativa como judicial emergente de los planteos hechos contra la aplicación de las normas represivas tributarias supuestamente en flagrancia con los derechos tutelados por la constitución.

## ***ABSTRACT FINAL GRADUATION***

### ***Repressive tax regime – Unconstitutional Argentine legal System.***

The tax system is a fundamental tool with which the administration supports the state activity. This system determines a set of obligations for which the

taxpayer must observe in imperative form, otherwise it has established a repressive regime that is manifested in two-dimensional regime contravenational and criminal regime, which can be applied one each or in some cases together.

Cause of the existence of this sanction regimes, they are composed of a number of laws, which in some cases makes doubt on its consideration of rights and constitutional guarantees, such as those which apply in criminal matters that no one can be punished two times for the same offense (double jeopardy), or that nobody is forced to testify against oneself (self-incrimination).

To treat the subject, is necessary analyze the legislation giving rise to the subject, the views of the most important doctrinal voices and finally the administrative and legal jurisprudence emerging of the proposals made against the application of tax rules supposedly against with the rights protected by the constitution.

## Índice

CAPITULO I – Introducción .....	6
CAPITULO II- Receptividad Constitucional .....	9
1. Principios Esenciales .....	9
2. Otros principios constitucionales .....	11
3. Relación de la tributación con el derecho penal .....	12
4. Principios formadores del derecho penal .....	13
5. Garantías Procesales penales .....	14
5.1. Non Bis In Ídem .....	15
5.2. Autoincriminación .....	15
CAPITULO III – Nociones Generales de la Imposición .....	18
1. Tributo.....	18
2. Impuesto.....	19
3. Procedimiento administrativo .....	19
4. Determinación tributaria .....	20
4.1. Inicio de inspección .....	22
4.2. Desarrollo .....	22
4.3. Finalización .....	22
5. Determinación base cierta o base presunta .....	23
5.1. Base cierta.....	24
5.2. Base presunta.....	24
6. Facultades de fiscalización y verificación del fisco - Autoincriminación .....	25
7. Jurisprudencia – Autoincriminación .....	27
7.1. Fallo Espin Antonio.....	27
7.2. Fallo Servicios de Mantenimiento Integrales S.A. - Delta Bravo S.A. ....	28
CAPITULO IV - Régimen penal tributario contravencional.....	30
1. Infracciones tributarias- Bien jurídico tutelado .....	30
2. Sanción Tributaria – Multa, Clausura .....	31
3. Procedimiento penal tributario contravencional – Multas, clausuras .....	32
4. Marco Normativo.....	33

5. Jurisprudencia – Non bis in idem: .....	47
5.1. Fallo De Narváez Francisco .....	47
5.2. Fallo Conpol SRL .....	48
5.3. Fallo Chiarini S.R.L.....	48
5.4. Fallo Celtic Bar S.A.....	49
5.5. Fallo Moño Azul S.A.....	49
CAPITULO V: Régimen Penal Tributario Delictual.....	51
1. Régimen penal delictual.....	51
2. Objeto del régimen penal represivo tributario .....	52
3. Sucesión de leyes – Ley penal mas benigna .....	52
4. Régimen penal tributario y presunciones.....	54
5. Marco normativo.....	56
6. Procedimiento penal tributario delictual .....	62
7. Acumulación de sanciones penales y administrativas – Non bis in ídem.....	63
8. Jurisprudencia – Non bis in ídem.....	65
8.1. Fallo Donato Construcciones S.R.L. ....	65
CAPITULO VI - Conclusiones.....	67
Listado de referencias .....	71

## **CAPITULO I – Introducción**

El sistema tributario es la herramienta de la que se valen los estados para dotarse de los recursos necesarios para llevar adelante sus planes de gobierno.

El tema central radica en que esos recursos son exigidos a quienes los producen, llamados contribuyentes, pero no siempre esa exigencia recepta un criterio de justicia o mejor llamado equidad en la carga, dado que vuelca sobre las espaldas de una parte de la población, y dentro de esta, al segmento económicamente activo la responsabilidad de generar los recursos necesarios para llevar delante la acción de gobierno.

A menudo se escuchan protestas de la ciudadanía en relación a la pesada carga tributaria a la que se somete al conjunto de la población, agregando que la realidad, en virtud del crecimiento que se observa de la recaudación tributaria mes a mes, resulta claro que no estamos frente a problemas fiscales generados por falta de recaudación, sino por ineficiencia en la administración del gasto.

Estas ineficiencias llevan a la administración a requerir cada vez mayores cantidades de recursos de los contribuyentes, los cuales como se desprende de un simple análisis de lógica, los mismos son limitados, pero la voracidad fiscal lleva al fisco en cumplimiento de su cometido, a actuar elastizando el alcance de sus potestades recaudatorias, aun a riesgo de vulnerar derechos y garantías constitucionales consagradas en nuestra carta magna.

En la República Argentina el estado se vale para esta función de un ente autárquico, la Administración Federal de Ingresos Públicos, organismo que es el encargado en sede administrativa de entender y llevar adelante todo lo relacionada

con la investigación, verificación y fiscalización, de lo relacionado a la materia tributaria bajo su orbita, claro esta a nivel de impuestos nacionales (IVA, Ganancias, Bienes Personales, Ganancia Mínima Presunta, etc.).

El sistema tributario esta alcanzado por el derecho civil, derecho administrativo, derecho societario, derecho concursal y derecho penal, teniendo cada uno de los actos relacionados con los tributos, ya sea presentaciones de declaraciones juradas impositivas, dictados de actos administrativos determinativos de tributos, o aplicación de sanciones, implicancias en lo referente a la propiedad privada y a otras garantías constitucionales.

Es por ello que comenzamos a transitar este proceso cuyo objeto es determinar los casos en que se puedan ver afectados principios y garantías constitucionales, particularmente las ofrecidas en materia penal, siendo los temas centrales a tratar, la garantía contra la autoincriminación y el non in bis ídem.

Por ello se hace necesario para su esquematización, primero abordar algunas consideraciones conceptuales generales, que se tratan en el Capítulo II, que reflejan los principios constitucionales y tratados internacionales que dan el marco legal teórico básico en el cual se debe desarrollar la tarea de la administración delimitando particularmente las garantías que tiene el ciudadano, que pueden resultar afectadas en la realización de la función fiscal, agregando los lineamientos básicos de derecho penal que son introductorios del derecho penal tributario

Otros de los temas que trataremos en el Capítulo III, son las facultades de actuación del fisco ya sean de investigación y/o fiscalización, porque en uso de estas facultades y en pos del cumplimiento de su cometido, hay casos en los que se conduce al contribuyente (ya sea persona física o jurídica), a un dilema, en el cual si no cumple

con las requisitorias del organismo tributario se le puede procesar penalmente por resistencia pasiva a colaborar con la fiscalización, pero si cumple se autoincrimina porque son los elementos que se le requieren los que sirven de base para la determinaciones que luego son utilizadas para el procesamiento y posterior condena penal, ya sea de naturaleza contravencional y delictual.

Luego se avanza en la temática central del trabajo y en los Capítulos IV y V, se desarrolla el régimen represivo tributario en sus dos concepciones el contravencional y el delictual, cuyo análisis se elabora desde el estudio del marco legal que esta dado por la ley 11.683 (Procedimiento tributario) y la ley 24.769, y su reciente modificatoria ley 26.735 (Ley penal tributaria), para analizarlo a través de la óptica de las voces académicas y doctrinarias mas apreciadas, como así también lo receptado por la jurisprudencia, pasando por pronunciamientos de los más diversos tribunales tanto administrativos (tribunal Fiscal de la Nación) como judiciales, incluida la Corte Suprema de Justicia de la Nación.



## **CAPITULO II- Receptividad Constitucional**

### ***1. Principios Esenciales***

La Constitución Nacional en su capítulo primero: Declaraciones Derechos y Garantías, Art. 1<sup>1</sup> establece que la forma de gobierno para la Nación Argentina será representativa republicana federal.

Este gobierno federal, tiene como lo indica el preámbulo de la Constitución Nacional, entre otras cosas, el deber de promover el bienestar general, por lo que para el cumplimiento de su cometido, su sustento y ejercicio de potestades propias requiere de recursos que la carta magna le atribuye en su Art. 4<sup>2</sup> dando al tesoro nacional ingresos provenientes del producto de derechos de importación y exportación, venta y locación de tierras de propiedad nacional, renta de correos, demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente se imponga la población, como así también empréstitos y operaciones de crédito autorizadas por el Congreso de la Nación, por lo que se deduce que todos los ciudadanos en condiciones de equidad deben contribuir al sostenimiento del estado.

Una vez determinadas las facultades de imposición del estado nacional, es la propia constitución, la que establece como deber genérico de que las mismas deben

---

<sup>1</sup> CN Art. 1: La Nación Argentina adopta para su gobierno la forma representativa republicana federal, según establece la presente constitución.

<sup>2</sup> CN Art. 4: El Gobierno federal provee a los gastos de la Nación con los fondos del Tesoro nacional, formado del producto de derechos de importación y exportación, del de la venta o locación de tierras de propiedad nacional, de la renta de Correos, de las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso General, y de los empréstitos y operaciones de crédito que decreta el mismo Congreso para urgencias de la Nación, o para empresas de utilidad nacional.

tener como base la igualdad entre los contribuyentes, según establece el Art. 16<sup>3</sup> por lo que a priori se interpreta que se debe dar trato igualitario a los ciudadanos en relación a la obligación de aportar al sostenimiento del sistema de gobierno, lo que equivale a decir que todos los ciudadanos son iguales a la hora de soportar la carga impositiva, no obstante las excepciones que puedan disponer las normas reglamentarias de estas obligaciones.

La imposición tiene fundamento en la ley, siendo el principio de legalidad uno de sus pilares, encontrando su receptividad a partir de lo dispuesto por el Art. 19<sup>4</sup> en virtud de que nadie está obligado a hacer lo que no manda la ley ni privado de lo que ella no prohíbe, de manera que el ciudadano como contribuyente previamente ya debe saber que es lo que debe hacer o dejar de hacer.

Otro elemento de importancia es el relacionado a la capacidad contributiva del sujeto obligado, el cual estará en relación con la noción de igualdad, dado que según se establezca en el sistema tributario el mismo tendrá distintos impuestos que formaran la base del mismo y su incidencia estará relacionada con la estructura económica del país, generando un sistema tributario de corte progresivo o regresivo.

Tal hipótesis para el caso de la República Argentina, se observa que los dos impuestos que constituyen la base del sistema tributario son el Impuesto al Valor Agregado y el Impuesto a las Ganancias, lo que por las características de ambos tributos presentan un perfil regresivo, dado que el impuesto a las Ganancias grava

---

<sup>3</sup> CN Art. 16: La Nación Argentina no admite prerrogativas de sangre, ni de nacimiento: no hay en ella fueros personales ni títulos de nobleza. Todos sus habitantes son iguales ante la ley, y admisibles en los empleos sin otra condición que la idoneidad.

La igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas

<sup>4</sup> C.N. Art. 19: Las acciones privadas de los hombres que de ningún modo ofendan al orden y a la moral pública, ni perjudiquen a un tercero, están sólo reservadas a Dios y exentas de la autoridad de los magistrados. Ningún habitante de la Nación será obligado a hacer lo que no manda la ley ni privado de lo que ella no prohíbe.

fuertemente las rentas, entre ellas las del trabajo personal en relación de dependencia, es decir el ingreso del asalariado y el Impuesto al Valor Agregado que grava el consumo en forma directa, por lo que su regresividad esta manifiesta dado que no es igual la incidencia que tiene el tributo en los bienes componentes de la canasta básica de alimentos de una persona de recursos limitados con los de alguien con alto poder adquisitivo.

## ***2. Otros principios constitucionales***

Desde luego que los fundamentos constitucionales relacionados con la tributación, no se agotan en los enunciados en el punto anterior, puesto que por la importancia que reviste la materia, su alcance es más extenso.

En busca de completar el abordaje constitucional como indica (Catania, 2.007)<sup>5</sup>, están los principios de proporcionalidad y de no confiscatoriedad.

En orden a dar tratamiento a los mismos, siguiendo al citado autor, se puede decir que el principio de proporcionalidad encuentra sustento en el Art. 75 inciso 2º<sup>6</sup>, el cual al enunciar las atribuciones del Congreso de la Nación, da entidad al principio que aquí tratamos, entendiendo la misma como la capacidad contributiva en función de la distribución de la riqueza.

---

<sup>5</sup> Catania, A. (2.007). *Régimen Penal Tributario – Estudio sobre la ley 24.769* (2º edición). Buenos Aires Argentina. Editores del Puerto.

<sup>6</sup> CN Art. 75 inciso 2º: "...Imponer contribuciones directas por tiempo determinado proporcionalmente iguales en todo el territorio de la nación, siempre que la defensa, seguridad común, y bienestar general del estado lo exijan..."

En lo que respecta al principio de no confiscatoriedad encuentra amparo en el Art. 17<sup>7</sup> de la carta magna, en lo atinente al tratamiento que hace al establecer los fundamentos de la propiedad privada, indicando los límites para la misma.

De ello se deduce independientemente que el esquema tributario responda a los parámetros de legalidad oportunamente tratados, no es admisible que el alcance de los tributos tengan una incidencia cuantitativa o cualitativa de tal magnitud que lesionen el derechos de propiedad, del los ciudadanos.

En virtud de lo expuesto, queda claro que las referencias hechas sobre estos principios si bien se analizan como complementarias de los fundamentos invocados sobre la legalidad, equidad, proporcionalidad, no son menos importantes y están acordes el respeto de las garantías y derechos imperantes establecidos en nuestra constitución.

En orden de ir avanzando en el trabajo nos introducimos en la parte referida al derecho penal que es el que le da marco de referencia al régimen represivo del sistema tributario argentino.

### ***3. Relación de la tributación con el derecho penal***

La tributación como se desarrolló en puntos anteriores reconoce su origen en la constitución nacional, pero presenta sólidas vinculaciones con el derecho penal, el cual determina y delimita todo el régimen sancionatorio para castigar los ilícitos

---

<sup>7</sup> CN Art. 17: La propiedad es inviolable, y ningún habitante de la Nación puede ser privado de ella, sino en virtud de sentencia fundada en ley. La expropiación por causa de utilidad pública, debe ser calificada por ley y previamente indemnizada. Sólo el Congreso impone las contribuciones que se expresan en el Artículo 4º. Ningún servicio personal es exigible, sino en virtud de ley o de sentencia fundada en ley. Todo autor o inventor es propietario exclusivo de su obra, invento o descubrimiento, por el término que le acuerde la ley. La confiscación de bienes queda borrada para siempre del Código Penal argentino. Ningún cuerpo armado puede hacer requisiciones, ni exigir auxilios de ninguna especie.

tributarios. No obstante ello comenzaremos a desarrollar los conceptos mas elementales del derecho penal para luego ir hacia el tratamiento de los aspectos que hacen a la especialización del derecho penal tributario.

En principio se puede decir que el derecho penal es la rama autónoma del derecho que se encarga de regular la potestad del estado para determinar y castigar lo que es punible con las consecuencias emergentes de quienes incurren en estas conductas (Núñez, 1999)<sup>8</sup>.

Dentro de esta, siguiendo al citado autor, el mismo presenta aristas que en función del alcance, gravedad y tipo de conductas que reprime, se los divide el derecho penal contravencional y derecho penal común, general o delictual.

-Derecho penal contravencional: esta delimitado y su marco de actuación esta en la sanción y punición de que afecten los bienes tutelados por la actividad publica estatal, en lo que hace fundamentalmente al progreso social, siendo la naturaleza de la sanción normalmente de naturaleza pecuniaria.

-Derecho penal delictual: esta centrado en reglar lo referido a delitos y crímenes.

Parar definir lo que es delito como hecho punible tenemos que "...es el hecho típico, antijurídico, culpable y punible.." (Núñez, 1999, Pág. 110)

#### ***4. Principios formadores del derecho penal***

Dentro de los principios formadores del derecho penal se puede mencionar como el de mayor importancia al de legalidad, el cual encuentra su fundamento en la

---

<sup>8</sup> Núñez C. R. (1.999). *Manual de Derecho Penal* (4º edición actualizada por Spinka R. E., González F.). Córdoba Argentina. Editorial Marcos Lerner.

constitución nacional Art. 18<sup>9</sup>, al tratar sobre la punibilidad delictiva la cual debe ser determinada previamente por ley.

Según (Núñez, 1999), la norma determinativa del delito debe cumplirse con todos los requisitos necesarios en cuanto al órgano que la dicta y los pasos necesarios para su entrada en vigencia, siendo esta potestad en materia penal indelegable, es decir que debe emanar del Congreso de la Nación, conforme a sus facultades específicas quien debe legislar sobre el tema, no obstante siguen vigentes las facultades reglamentarias otorgadas al Poder Ejecutivo para dar los alcances específicos de la norma pero con las limitaciones que la propia ley impone.

Dentro de la garantía de legalidad encontramos el principio de reserva penal que se entiende que todo lo que se considera punible debe estar claramente determinado por una norma legal, sin lugar a interpretaciones inexactas o aplicación de analogías

### ***5. Garantías Procesales penales***

Dentro del esquema de garantías, nos referiremos a las garantías procesales, siendo estas las que con más frecuencia se encuentran afectadas en materia tributaria, comenzando por enunciarlas, para luego en capítulo pertinente relacionarlas con la temática que tratamos.

---

<sup>9</sup> CN Art. 18: Ningún habitante de la Nación puede ser penado sin juicio previo fundado en ley anterior al hecho del proceso, ni juzgado por comisiones especiales, o sacado de los jueces designados por la ley antes del hecho de la causa. Nadie puede ser obligado a declarar contra sí mismo; ni arrestado sino en virtud de orden escrita de autoridad competente. Es inviolable la defensa en juicio de la persona y de los derechos. El domicilio es inviolable, como también la correspondencia epistolar y los papeles privados; y una ley determinará en qué casos y con qué justificativos podrá procederse a su allanamiento y ocupación. Quedan abolidos para siempre la pena de muerte por causas políticas, toda especie de tormento y los azotes. Las cárceles de la Nación serán sanas y limpias, para seguridad y no para castigo de los reos detenidos en ellas, y toda medida que a pretexto de precaución conduzca a mortificarlos más allá de lo que aquélla exija, hará responsable al juez que la autorice.

Estas garantías fundamentales están referidas a la autoincriminación y el non bis in ídem, encontrando ambas protección constitucional y en tratados internacionales con rango constitucional.

### *5.1. Non Bis In Ídem*

Esta consagrada en el Código Procesal Penal de la Nación, que dispone en su Art. 1<sup>10</sup> el derecho de la persona a que no se le de persecución penal por un mismo hecho en mas de un oportunidad.

Es dable destacar que para que se genere la figura, la misma causa debe tener idéntica persona y debe ser por el mismo hecho, no por hechos similares sucedidos en tiempos diferentes

Se prohíbe perseguir más de una vez, ya sea de manera simultánea o sucesiva, si la primera persecución termino en condena, absolución o sobreseimiento definitivo, mientras haya finalizado por alguna de estas resoluciones.

### *5.2. Autoincriminación*

Esta garantía procesal tiene por objeto proteger a la persona de declarar contra si mismo en el proceso, es decir que nadie puede ser obligado declarar en contra de su persona, incluso permitiendo su abstención sin que se considere como presunción de culpabilidad.

---

<sup>10</sup> CPPN Art. 1: Nadie podrá ser juzgado por otros jueces que los designados de acuerdo con la Constitución y competentes según sus leyes reglamentarias, ni penado sin juicio previo fundado en ley anterior al hecho del proceso y sustanciado conforme a las disposiciones de esta ley, ni considerado culpable mientras una sentencia firme no desvirtúe la presunción de inocencia de que todo imputado goza, ni perseguido penalmente más de una vez por el mismo hecho.

El fundamento esta dado en el Art. 18 de la Constitución Nacional que ya fue citado en punto 4, el que habla de que una persona no puede ser obligado a declarar contra sí mismo, siendo la norma lo suficientemente clara al respecto.

Ahora siguiendo el tratamiento de ambas garantías se observa que las mismas tienen también acogida en tratados internacionales siendo el mas importante El Tratado de Derechos Humanos Pacto de San José de Costa Rica que por la reforma de 1.994 tiene rango constitucional, con jerarquía superior a las leyes, y le da tratamiento a los temas aquí expuestos en el Art. 8<sup>11</sup> que en el inciso 2 punto G, que dentro de las garantías procesales protege contra la autoincriminación.

---

<sup>11</sup> Tratado de Derechos Humanos - Pacto de San José de Costa Rica Art. 8: GARANTIAS JUDICIALES.

1. Toda persona tiene derecho a ser oída con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier carácter.

2. Toda persona inculpada de delito tiene derecho a que se presuma su inocencia mientras no se establezca legalmente su culpabilidad. Durante el proceso, toda persona tiene derecho, en plena igualdad, a las siguientes garantías:

a) Derecho del inculpado de ser asistido gratuitamente por el traductor o intérprete, sino comprende o no habla el idioma del juzgado o tribunal;

b) Comunicación previa y detallada al inculpado de la acusación formulada;

c) Concesión al inculpado del tiempo y de los medios adecuados para la preparación de su defensa;

d) Derecho del inculpado de defenderse personalmente o de ser asistido por un defensor de su elección y de comunicarse libre y privadamente con su defensor;

e) Derecho irrenunciable de ser asistido por un defensor proporcionado por el Estado, remunerado o no según la legislación interna, si el inculpado no se defendiere por si mismo ni nombrare defensor dentro del plazo establecido por la Ley;

f) Derecho de la defensa de interrogar a los testigos presente en el tribunal y de obtener la comparecencia, como testigos o peritos, de otras personas que puedan arrojar luz sobre los hechos;

g) Derecho a no ser obligado a declarar contra si mismo ni a declararse culpable;

h) Derecho de recurrir del fallo ante juez o tribunal superior.



Idéntico tratamiento se da en el mismo tratado, en el inciso 4° sobre la garantía contra la doble persecución penal (non bis in ídem), que ya fuera objeto de tratamiento normativo por el Código Procesal Penal de la Nación en su Art. 1, oportunamente referido.

En caso de violación de esta garantía la prueba obtenida de ella se considera nula y no puede ser utilizada en el proceso por el carácter de ilegal de la misma.

---

3. La confesión del inculpado solamente es valida si es hecha sin coacción de ninguna naturaleza.

4. El inculpado absuelto por una sentencia firme no podrá ser sometido a nuevo juicio por los mismos hechos.

5. El proceso penal debe ser público, salvo en lo que sea necesario para preservar los intereses de la justicia.

## CAPITULO III – Nociones Generales de la Imposición

Una vez definidos los aspectos constitucionales que dan origen y rigen al sistema tributario argentino, es necesario conceptualizar lo que son tributos e impuestos, siendo los primeros el genero y los segundos la especie, como así también los poderes de contralor a través de las facultades de verificación, fiscalización e investigación del fisco, los distintos tipos de determinaciones tributarias que existen, para luego establecer dentro de estas un esquema de presunciones que es aplicable al efecto de advertir errores o irregularidades tributarias.

### *1. Tributo*

Para conceptualizarlo tomamos lo citado por (Villegas, 2005, Pág. 151)<sup>12</sup>, quien adopta la definición de Sainz de Bujanda que dice:

“...se entiende por tributo toda prestación patrimonial obligatoria, habitualmente pecuniaria establecida por la ley, a cargo de las personas físicas y jurídicas que se encuentran en los supuestos de hecho que la propia ley determine y que vaya a dar satisfacción a los fines que al estado y a los restantes entes públicos estén encomendados – Sistema de derecho financiero, t 1, Vol. 2, Pág. 22...”

Dentro de los tributos se pueden encontrar contribuciones, impuestos, regalías, tasas, tarifas, cánones, aunque a los fines del presente trabajo trataremos sólo a los impuestos.

---

<sup>12</sup> Villegas H. B. (2.005). *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario* (9º edición). Buenos Aires Argentina. Editorial Astrea.

## ***2. Impuesto***

El impuesto como parte de los tributos, presenta como característica esencial que la forma de satisfacerlo es siempre pecuniaria.

En busca de una definición continuamos citando a (Villegas, 2.005 Pág. 158), quien tomando la definición de la ley general española dice:

“Son impuestos los tributos exigidos sin contraprestación, cuyo hecho imponible esta constituido por negocios actos o hechos de naturaleza jurídica económica que ponen de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo como consecuencia de la posesión de un patrimonio, la circulación de bienes o la adquisición o gasto de la renta”...

De manera que lo hasta aquí expuesto nos permite introducir de lleno en las formas de los impuestos de nuestro sistema tributario cuya base la constituyen el impuesto que grava las rentas (Ganancias) y el que grava el consumo (IVA), habiendo también impuestos patrimoniales pero de menor incidencia en el esquema tributario

Los mencionados impuestos son informados a través de la presentación de formularios especialmente dispuestos que se denominan declaraciones juradas, por lo que es el propio contribuyente quien es responsable de las formas y el contenido de lo que se declara como impuesto, quedando reservada al fisco la verificación, fiscalización y control posteriores por ser nuestro sistema esencialmente autodeclarativo.

## ***3. Procedimiento administrativo***

Una vez definidas las bases conceptuales de los impuestos, pasamos a tratar la forma en la que la administración a través de sus órganos competentes, a nivel

nacional la Administración Federal de Ingresos Públicos, controla a los contribuyentes mediante procesos de fiscalización, los cuales forman parte de los procedimientos administrativos.

Estos procesos de fiscalización en sus diversas fases se compone de hechos administrativos y/o actos administrativos, dado que la fase procesal de la fiscalización, (apertura, desarrollo) forman parte de lo que se denomina hechos administrativos entendidos como aquellos comportamientos materiales que implican actividad por parte del órgano estatal, los cuales son la especie dentro de un genero que son los hechos jurídicos, siendo estos aquellos comportamientos susceptibles de generar efectos jurídicos, es por ello que el proceso de fiscalización como proceso administrativo es susceptible de generar efectos jurídicos frente a terceros. (Cassagne, 1998)<sup>13</sup>.

Luego como se explicará en el punto siguiente, el proceso puede concluir con el dictado de un acto administrativo, el cual constituye una declaración de voluntad tendiente a hacer efectivo el cumplimiento del objeto encomendado al órgano competente, que en este caso será la Administración Federal de Ingresos Públicos la que deberá por caso determinar y cobrar el tributo dejado de percibir, pero para que ello ocurra es necesario previamente realizar la determinación tributaria.

#### ***4. Determinación tributaria***

---

<sup>13</sup> Cassagne, C. C. (1998). *Derecho Administrativo* (6ª edición). Buenos Aires Argentina. Abeledo Perrot.

El sistema de declaración de impuestos según el Art. 11<sup>14</sup> de la ley 11.683 es esencialmente autodeclarativo, lo que significa que es el propio contribuyente el responsable de declarar los tributos emergentes de su actividad económica (impuestos a las rentas), o su evolución patrimonial (impuestos patrimoniales) a su vencimiento, quedando el fisco habilitado para ejercer control posterior de la exactitud del contenido de lo oportunamente declarado, y en caso de observarse desviaciones corregirlas mediante un procedimiento de fiscalización.

También se puede dar el caso de que se haya omitido la presentación de las declaraciones de impuestos señaladas, o las presentadas sean inexactas, dando lugar al fisco a poner en marcha un procedimiento de determinación del tributo omitido, mediante la aplicación de lo reglado por el Art. 16<sup>15</sup> de la mencionada norma, el cual es denominado determinación de oficio.

---

<sup>14</sup> Ley 11.683 - Art. 11: La determinación y percepción de los gravámenes que se recauden de acuerdo con la presente ley, se efectuará sobre la base de declaraciones juradas que deberán presentar los responsables del pago de los tributos en la forma y plazos que establecerá la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS. Cuando ésta lo juzgue necesario, podrá también hacer extensiva esa obligación a los terceros que de cualquier modo intervengan en las operaciones o transacciones de los contribuyentes y demás responsables, que estén vinculados a los hechos gravados por las leyes respectivas.

<sup>15</sup> Ley 11.683 - Art. 16: Cuando no se hayan presentado declaraciones juradas o resulten impugnables las presentadas, la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS procederá a determinar de oficio la materia imponible o el quebranto impositivo, en su caso, y a liquidar el gravamen correspondiente, sea en forma directa, por conocimiento cierto de dicha materia, sea mediante estimación, si los elementos conocidos sólo permiten presumir la existencia y magnitud de aquélla.

Las liquidaciones y actuaciones practicadas por los inspectores y demás empleados que intervienen en la fiscalización de los tributos, no constituyen determinación administrativa de aquéllos, la que sólo compete a los funcionarios que ejercen las atribuciones de jueces administrativos a que se refieren los artículos 9º, punto 1, inciso b) y 10 del Decreto N° 618/97.

Cuando se trate de liquidaciones efectuadas con arreglo al último párrafo del artículo 11 el responsable podrá manifestar su disconformidad antes del vencimiento general del gravamen; no obstante ello, cuando no se hubiere recibido la liquidación QUINCE (15) días antes del vencimiento, el término para hacer aquella manifestación se extenderá hasta QUINCE (15) días después de recibida.

El rechazo del reclamo autorizará al responsable a interponer los recursos previstos en el artículo 76 en la forma allí establecida.

A continuación se examinan las fases que componen el procedimiento administrativo de fiscalización que comenzáramos a tratar conceptualmente en acápite anterior (Procedimiento Administrativo).

Las etapas del procedimiento son:

#### *4.1. Inicio de inspección*

El mismo es generado por un hecho administrativo de alcance jurídico, comunicado al contribuyente mediante la notificación de formulario pertinente, en el que se detallan los periodos, impuestos y lleva estampada la firma del juez administrativo que es el responsable de todo el procedimiento.

#### *4.2. Desarrollo*

A partir de este momento en cumplimiento de sus obligaciones de prestar colaboración al procedimiento, se exige el aporte de documentación por parte del contribuyente. En esta etapa se realiza la auditoria y control de todo lo aportado, se observa las inconsistencias y se evalúan los ajustes o correcciones que se hayan detectado con motivo de este análisis.

Es importante destacar que esta fase no tiene un orden procesal determinado pudiendo la misma hacerse como las partes establezcan, es decir, se aporta algo de información, se analiza, luego se completa con la solicitud de más información, hasta agotar esta instancia.

#### *4.3. Finalización*

Como resultado de este proceso pueden no observarse diferencias con lo declarado originalmente o culmina con las declaraciones juradas rectificativas, las que pueden ser presentadas espontáneamente acatando el contribuyente las correcciones

propuestas por la administración o se pueden generar por medio de un proceso de determinación de oficio por parte del organismo fiscal.

Las formas de liquidación del impuesto, que surge como consecuencia del proceso de fiscalización son las prescriptas por los Art.11 y 16 de la ley de procedimiento tributario 11.683 que se exponen a continuación:

4.3.a. *Determinación de oficio:* conforme lo regla Art. 16 de la ley de procedimiento, el fisco hace la determinación de la corrección del impuesto, a través de la emisión de un acto administrativo, el que queda firme una vez vencidos los plazos para recurrir, momento a partir del cual opera la preclusión, es decir que no se pueden aportar mas elementos probatorios a ser considerados, por haber finalizado esta etapa, quedando firme la resolución.

4.3.b. *Presentación espontánea:* conforme lo reglado por el Art. 11 de la ley de procedimiento, mediante la cual el contribuyente accede a corregir los desvíos observados por el fisco, por lo cual por ser nuestro sistema auto declarativo las mismas quedan firme, pudiendo ser corregidas en menos sólo por errores aritméticos, y en caso de que el organismo fiscal no de visto bueno a esta liquidación, puede proceder acorde lo descrito en punto anterior.

Es de destacar que cualquiera sea la forma de conclusión del procedimiento, en los casos que se genere impuesto a ingresar por acción u omisión, dará derecho al fisco de aplicar sanciones penales contravencionales (multas) y en caso de cumplirse los parámetros objetivos y subjetivos de punibilidad, podrá denunciar mediante la aplicación del régimen penal tributario (régimen delictual).

## **5. *Determinación base cierta o base presunta***

El resultante de corrección de la materia imponible, tratada en el punto anterior puede ser hecho sobre una base cierta o sobre una base presunta.

### *5.1. Base cierta*

Es cuando se presenta una evidencia clara de que el contribuyente no ha incorporado en su presentación original todos los elementos que hacen a la base imponible del impuesto que se trate, como por ejemplo para los impuestos a las rentas, no ha declarado todas sus ventas, o ha deducido gastos inexistentes, o para el caso de impuestos patrimoniales no ha incorporado todos los bienes que son susceptibles declaración, reduciendo de esta manera artificiosamente su base imponible, la que sirve de sustento para la determinación del impuesto mediante la aplicación de la alícuota pertinente.

### *5.2. Base presunta*

Es el caso de los ajustes de impuesto generados sin certezas que permitan delimitar la real existencia y adecuada cuantificación de la materia imponible y a partir de determinados indicios el fisco puede utilizarlos con el objeto de determinar la medida del impuesto presuntamente evadido, encontrándose esas presunciones en el Art. 18<sup>16</sup> de la ley de procedimiento tributario 11.683 (t.o. en 1998 y modificaciones).

---

<sup>16</sup> Ley 11.683 - Art. 18 (parte pertinente): La estimación de oficio se fundará en los hechos y circunstancias conocidos que, por su vinculación o conexión normal con los que las leyes respectivas prevén como hecho imponible, permitan inducir en el caso particular la existencia y medida del mismo. Podrán servir especialmente como indicios: el capital invertido en la explotación, las fluctuaciones patrimoniales, el volumen de las transacciones y utilidades de otros períodos fiscales, el monto de las compras o ventas efectuadas, la existencia de mercaderías, el rendimiento normal del negocio o explotación o de empresas similares, los gastos generales de aquéllos, los salarios, el alquiler del negocio y de la casa-habitación, el nivel de vida del contribuyente y cualesquiera otros elementos de juicio que obren en poder de la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS o que deberán proporcionarles los agentes de retención, cámaras de comercio o industria, bancos, asociaciones gremiales, entidades públicas o privadas, cualquier otra persona, etc.

En las estimaciones de oficio podrán aplicarse los promedios y coeficientes generales que a tal fin establezca el Administrador Federal con relación a explotaciones de un mismo género.



Del articulado citado, analizándolo a la luz de los antecedentes en materia penal que hemos evaluado en capítulo II, resulta claramente contradictorio que se pueda aplicar una sanción penal, ya sea por el régimen penal tributario contravencional o delictual, mediante la utilización de estas presunciones, porque carece de sustento en virtud de que lo que se debe demostrar en el derecho penal, es el factor de atribución objetivo y subjetivo de la conducta del contribuyente, su obrar culposo o doloso, lo que evidentemente no se ha podido lograr si se tiene que recurrir a estas presunciones para la determinación del impuesto.

#### ***6. Facultades de fiscalización y verificación del fisco - Autoincriminación***

Entre las atribuciones del fisco en relación a los tributos están las de verificación, fiscalización e investigación, actividades que forman parte de controles posteriores por ser el sistema autodeclarativo, encontrándose estas consagradas en la norma procedimental tributaria ley 11.683 (t.o. en 1998 y modificaciones) en su Art. 35<sup>17</sup> que establece amplias facultades al organismo recaudador para solicitar información del propio contribuyente o de terceros a los efectos de llevar a cabo su labor de contralor.

Esta información en el caso de ser aportada por el contribuyente en el marco del proceso administrativo en que se requieran, puede en función de sus resultados

---

A los efectos de este artículo podrá tomarse como presunción general, ...

<sup>17</sup> Ley 11.683 - Art.35: La ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS tendrá amplios poderes para verificar en cualquier momento, inclusive respecto de períodos fiscales en curso, por intermedio de sus funcionarios y empleados, el cumplimiento que los obligados o responsables den a las leyes, reglamentos, resoluciones e instrucciones administrativas, fiscalizando la situación de cualquier presunto responsable. En el desempeño de esa función la ADMINISTRACION FEDERAL podrá:...

generar para el sujeto obligado, sanciones de naturaleza penal ya sean del régimen penal contravencional o delictual, por lo que en principio se genera la duda si se puede tratar de un caso de violación a la garantía contra la auto incriminación.

Es de destacar que ambas garantías la de auto incriminación y el deber de colaboración que asiste al fisco tienen raigambre constitucional, siendo ellas opuestas, por lo que deben ser analizadas por separado a los efectos de delinear sus efectos.

En lo referente a las facultades del fisco aquí tratadas las mismas son de orden administrativo y encuentran su fundamento en el Art. 4 de la Constitución Nacional, cuando enumera cuales son los recursos de los que se vale el gobierno nacional, la que a través de la incorporación de numerosas normas reglamentarias, establece la obligatoriedad del deber de colaboración por parte del contribuyente, caso contrario puede valerse de medios coactivos, tales como aplicación de multas, auxilio de la justicia, pedir orden de allanamiento sobre el domicilio del contribuyente, solicitar medidas cautelares, entre otras, por lo que siendo la norma procedimental tan clara a este respecto, nada se discute sobre la potestad estatal en este sentido, quedando el ámbito de discusión limitado al carácter coactivo de la forma de ejercer las facultades aquí tratadas.

En lo atinente a la garantía contra la autoincriminación la misma es de naturaleza penal y encuentra su ámbito de aplicación en el marco del proceso penal para quien esta siendo investigado en un proceso de esta naturaleza y lo que previene es que nadie pueda ser obligado a declarar contra si mismo, encontrando sustento en el Art. 18 de nuestra carta magna, con reflejo en el Art. 8, punto 2, inciso g, del Tratado de Derechos Humanos – Pacto de San José de Costa Rica, pero en el caso de fiscalizaciones tributarias el aporte de documentación contable e impositiva por parte

del contribuyente, que haga al sustento y reflejo de sus operaciones, que luego pueda ser utilizada en un posterior proceso penal no se considera que con ello se este violando la garantía que tutela la auto incriminación a menos que esa información o elementos configurativos de la determinación tributaria hayan sido obtenidos en forma ilegal por parte del fisco, ejemplo un allanamiento cuyo procedimiento este viciado de nulidad, todo ello aún en el caso de que el aporte de esa información haya estado presente la naturaleza coactiva que representan la sanciones de multas por falta de colaboración.

### ***7. Jurisprudencia – Autoincriminación***

En virtud del análisis legislativo y doctrinario del proceso administrativo, en relación al respeto de la garantía constitucional que tutela la autoincriminación, corresponde analizar la opinión de la jurisprudencia a través del análisis de algunos fallos de relevancia.

#### ***7.1. Fallo Espin Antonio***<sup>18</sup>

El apelante indica que en el mencionado procedimiento se han valido de la información y documentación que el ha aportado, cumpliendo con su deber de colaboración, y que luego ha servido para fundamentar las correcciones de hechos imposables que lo hicieron posible de la aplicación de estas sanciones.

Luego del desarrollo de la presentación del caso se observa que el juzgado delimita sobre lo que debe opinar, rotulando al caso como una discusión de puro derecho, no de aspectos técnicos, reduciendo los puntos en discusión a si se ha violado la garantía constitucional de que nadie esta obligaba declarar contra si mismo

---

<sup>18</sup> T.F.N. Sala B, “Espin Antonio”, La Ley, 18/10/2.004, AR/JUR/2080/2004

(autoincriminación).

En tal sentido el tribunal indica que las acciones del fisco llevadas a cabo en uso de las facultades que le fueron conferidas, no constituyen violación a la garantías que se trata, entre otras razones por la obligatoriedad que pesa sobre los funcionarios públicos de tener que denunciar ilícitos de que tomen conocimiento en ejercicio de sus funciones, claro esta que todo ello siempre que se trate del ejercicio regular de sus funciones.

#### *7.2. Fallo Servicios de Mantenimiento Integrales S.A. - Delta Bravo S.A.*<sup>19</sup>

Trata de un contribuyente que fue sujeto de una fiscalización, en la que se le ajustaron impuesto a las Ganancias e IVA dando origen estas diferencias a una denuncia penal por aplicación de régimen penal tributario delictual ley 24.769.

En tal sentido el contribuyente plantea la nulidad de lo actuado, argumentando que se ha violado la garantía constitucional de que nadie puede ser obligado a declarar contra si mismo (autoincriminación), razonando que todo el accionar de los funcionarios fiscales fue nulo en virtud de que durante el mismo sólo se colectaban elementos que sirvieron de base para su incriminación.

En tal sentido el tribunal en su resolutorio, entendió que el accionar del fisco se hizo en el marco de la norma procedimental que lo faculta para verificar e investigar, las obligaciones fiscales a cargo de los contribuyentes, que este procedimiento es de naturaleza administrativa y que la garantía en cuestión es de naturaleza penal, durante el desarrollo de los actuados nada se ha hecho en detrimento de esta garantía, por lo que se rechaza el planteo de nulidad que da origen a este decisorio.

---

<sup>19</sup> Juzg. Nac. 1° Inst. Penal Tributario N°1, “Servicios de Mantenimiento Integrales S.A. - Delta Bravo S.A.”, La Ley, 11/05/2.005.

Como conclusión de la jurisprudencia aquí analizada se observa que la justicia, cuando el fisco esta en uso de las potestades que legalmente le han sido conferidas, por la información y documentación solicitada durante los procedimientos administrativos que le son propios, si se realizan conforme los alcances de sus competencias, no se considera que se viola la garantía de que nadie puede ser obligado a declarar contra sí mismo (autoincriminación), quedando claro que esta es una garantía que procede en función de su naturaleza penal.

## **CAPITULO IV - Régimen penal tributario contravencional**

### ***1. Infracciones tributarias- Bien jurídico tutelado***

Una vez definidas todos los alcances del marco penal, nos adentramos en lo que son los delitos tributarios.

Para ello comenzaremos por evaluar el bien jurídico tutelado, el cual estará relacionando al ilícito tributario como uno delito contra la hacienda publica, por lo que se observa que el mismo tiene vinculación con "...la correcta y regular percepción de los tributos..."(Catania, 2007, Pág. 45).

Así como en el derecho penal general es susceptible de división como explicáramos previamente en Capítulo II, punto 3 (parte pertinente), lo mismo ocurre con el derecho penal tributario, el cual esta dividido en contravencional y delictual, estando diferenciados a partir de las normas que dan cabida a las distintas figuras ya sean infraccionales o delictuales

El régimen Penal Contravencional encuentra su amparo legislativo en la ley de Procedimiento Tributario 11.683 en el Título I, Capítulo VI (t.o. en 1998), tratando infracciones formales por incumplimiento a los deberes del contribuyente, como así también materiales, estando tipificada la omisión en el cumplimiento de obligaciones fiscales, junto con la defraudación fiscal.

Refiriéndonos a la naturaleza contravencional del régimen, el mismo contiene sanciones de carácter principalmente pecuniario que reflejan una concepción eminentemente compensatoria como es el caso de la aplicación de multas, aunque también se destacan otros tipos en su régimen sancionatorio, tales como clausuras,

agregando que sendos tipos de infracciones son aplicadas en forma indistinta o conjunta según surge del plexo normativo mencionado.

## ***2. Sanción Tributaria – Multa, Clausura***

El tema específico, según el orden de tratamiento que les da la norma procedimental, comienza con la multa en particular, para lo que tomamos los argumentos de (Villegas, 2005), quien expresa que las multas tienen como fin, no sólo perseguir el restablecimiento de la situación anterior por el daño causado, sino que además tienen como objetivo adicional, privar al autor del ilícito, de algo más que los frutos obtenidos de la ilicitud, teniendo la misma un carácter tanto reparatorio como represivo.

En cuanto a la clausura como sanción penal tributaria, la misma tiene una naturaleza distinta, que escapa al objeto pecuniario de la multa, dado que esta se materializa mediante el cese de actividades, como consecuencia de la sanción aplicada por una infracción.

La misma, es una medida de cautela preventiva en la que, como expresáramos en párrafo anterior, se produce el cese de actividades como consecuencia de actividades dañosas llevadas a cabo por el contribuyente, la cual es efectivizada por un periodo de tiempo (Villegas, 2005), teniendo como efectos inmediatos el cese de la conducta dañosa y como efecto mediato el reflejo de la percepción por parte de la sociedad de que ese ciudadano devenido en contribuyente, ha tenido una conducta disvaliosa penada por el sistema represivo contravencional, lo que lleva implícito un descrédito hacia esa persona por su obrar antijurídico.

### ***3. Procedimiento penal tributario contravencional – Multas, clausuras***

Las sanciones que tratamos en el presente capítulo, en virtud de las garantías constitucionales del debido proceso, tiene establecido un procedimiento reglado por la ley de procedimiento tributario 11.683 (t.o. en 1998) en su Título I, Capítulo IX, en donde detalla las fases en que se compone el procedimiento contenciosos administrativo, el cual es de aplicación tanto se trate de multas formales, clausuras, como si se trata de multas materiales, estando todas contenidas en los Art. 38, 38(bis), 39, 39 (bis), 40, 40(bis) y las restantes en los Art..45, 45(bis), 46, 46(bis) y 48.

El procedimiento para la aplicación de las mismas, esta determinado en el Art. 70<sup>20</sup> y ss de la ley procedimental, la cual determina que para las infracciones que son objeto de aplicación de estas sanciones deben instruirse el sumario con el contenido de la acusación pertinente, debidamente fundada y con las pruebas que acompañen la misma.

En función de ello, como todos los actos de la administración para tener efectos debe ser adecuadamente notificados, estableciendo la ley de marras las formas en su Art. 100<sup>21</sup>, siendo estas los modos aceptados a los efectos de asegurar la notificación.

---

<sup>20</sup> Ley 11683 Art.70: Los hechos reprimidos por los artículos sin número agregados a continuación del artículo 38, 39, agregado a su continuación, 45, 46, agregado a su continuación y 48, serán objeto de un sumario administrativo cuya instrucción deberá disponerse por resolución emanada de Juez administrativo, en la que deberá constar claramente el acto u omisión que se atribuyere al presunto infractor. También serán objeto de sumario las infracciones del artículo 38 en la oportunidad y forma que allí se establecen.

<sup>21</sup> Ley 11683 Art. 100: Las citaciones, notificaciones, intimaciones de pago, etc., serán practicadas en cualesquiera de las siguientes formas:...”



Posteriormente se debe acordar el derecho a defensa al presunto infractor, que según el Art. 71<sup>22</sup> tiene el potestad de aportar todas las pruebas de las que intente valerse para defender su derecho, para luego culminar el procedimiento con el dictado del acto administrativo que determine la aplicación de la multa conforme lo que surja de las probanzas o el desistimiento por parte del fisco por no configurarse los parámetros objetivos y subjetivos de punibilidad o la existencia de eximentes de responsabilidad, tales como el error excusable.

En lo que respecta al procedimiento que establece sanción de multa y clausura el mismo se inicia con un acta de comprobación labrada por funcionario competente, la cual debe ser notificada fehacientemente al presunto infractor y se inicia sumario pertinente siendo desde aquí el procedimiento idéntico a lo esbozado para la multa.

#### ***4. Marco Normativo***

Por la temática que tratamos, relacionada con el régimen represivo tributario contravencional, en función de haber agotado el enfoque teórico del mismo, a continuación se expone el detalle del articulado que compone el marco legal del régimen sancionatorio contravencional según la ley de procedimiento tributario 11.683 (t.o. en 1.998 y modificaciones) y su relación con el principio del non bis in ídem, agregando a continuación del articulado las consideraciones al respecto.

---

<sup>22</sup> Ley 11683 Art 71: La resolución que disponga la sustanciación del sumario será notificada al presunto infractor, a quien se le acordará un plazo de QUINCE (15) días, prorrogable por resolución fundada, por otro lapso igual y por una única vez, para que formule por escrito su descargo y ofrezca todas las pruebas que hagan a su derecho.

El acta labrada que disponga la sustanciación del sumario, indicada en los supuestos de las infracciones del artículo 39, será notificada al presunto infractor, acordándole CINCO (5) días para que presente su defensa y ofrezca las pruebas que hagan a su derecho.

*“Infracciones formales - Sanciones*

*ARTICULO 38<sup>23</sup>:” Cuando existiere la obligación de presentar declaraciones juradas, la omisión de hacerlo dentro de los plazos generales que establezca la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS, será sancionada, sin necesidad de requerimiento previo, con una multa de DOSCIENTOS PESOS (\$ 200), la que se elevará a CUATROCIENTOS PESOS (\$ 400) si se tratare de sociedades, asociaciones o entidades de cualquier clase constituidas en el país o de establecimientos organizados en forma de empresas estables —de cualquier naturaleza u objeto— pertenecientes a personas de existencia física o ideal domiciliadas, constituidas o radicadas en el exterior. Las mismas sanciones se aplicarán cuando se omitiere proporcionar los datos a que se refiere el último párrafo del artículo 11.*

*El procedimiento de aplicación de esta multa podrá iniciarse, a opción de la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS, con una notificación emitida por el sistema de computación de datos que reúna los requisitos establecidos en el artículo 71. Si dentro del plazo de QUINCE (15) días a partir de la notificación el infractor pagare voluntariamente la multa y presentare la declaración jurada omitida, los importes señalados en el párrafo primero de este artículo, se reducirán de pleno derecho a la mitad y la infracción no se considerará como un antecedente en su contra. El mismo efecto se producirá si ambos requisitos se cumplimentaren desde el vencimiento general de la obligación hasta los QUINCE (15) días posteriores a la notificación mencionada. En caso de no pagarse la multa o de no presentarse la declaración jurada, deberá sustanciarse el sumario a que se refieren los artículos 70*

---

<sup>23</sup> Ley 11.683 – Art. 38

y siguientes, sirviendo como cabeza del mismo la notificación indicada precedentemente.

*Artículo...:<sup>24</sup> La omisión de presentar las declaraciones juradas informativas previstas en los regímenes de información propia del contribuyente o responsable, o de información de terceros, establecidos mediante resolución general de la Administración Federal de Ingresos Públicos, dentro de los plazos establecidos al efecto, será sancionada —sin necesidad de requerimiento previo— con una multa de hasta PESOS CINCO MIL (\$ 5.000), la que se elevará hasta PESOS DIEZ MIL (\$ 10.000) si se tratare de sociedades, empresas, fideicomisos, asociaciones o entidades de cualquier clase constituidas en el país, o de establecimientos organizados en forma de empresas estables —de cualquier naturaleza u objeto— pertenecientes a personas de existencia física o ideal domiciliadas, constituidas o radicadas en el exterior.*

*Cuando existiere la obligación de presentar declaración jurada informativa sobre la incidencia en la determinación del impuesto a las ganancias derivada de las operaciones de importación y exportación entre partes independientes, la omisión de hacerlo dentro de los plazos generales que establezca la Administración Federal de Ingresos Públicos, será sancionada, sin necesidad de requerimiento previo, con una multa de PESOS UN MIL QUINIENTOS (\$ 1.500), la que se elevará a PESOS NUEVE MIL (\$ 9.000) si se tratare de sociedades, empresas, fideicomisos, asociaciones o entidades de cualquier clase constituidas en el país, o de establecimientos organizados en forma de empresas estables —de cualquier*

---

<sup>24</sup> Ley 11.683 Art. 38 bis

*naturaleza u objeto— pertenecientes a personas de existencia física o ideal domiciliadas, constituidas o radicadas en el exterior.*

*En los supuestos en que la obligación de presentar declaraciones juradas se refiera al detalle de las transacciones —excepto en el caso de importación y exportación entre partes independientes— celebradas entre personas físicas, empresas o explotaciones unipersonales, sociedades locales, fideicomisos o establecimientos estables ubicados en el país con personas físicas, jurídicas o cualquier otro tipo de entidad domiciliada, constituida o ubicada en el exterior, la omisión de hacerlo dentro de los plazos generales que establezca la Administración Federal de Ingresos Públicos, será sancionada, sin necesidad de requerimiento previo, con una multa de PESOS DIEZ MIL (\$ 10.000), la que se elevará a PESOS VEINTE MIL (\$ 20.000) si se tratare de sociedades, fideicomisos, asociaciones o entidades de cualquier clase constituidas en el país o de establecimientos organizados en forma de empresas estables —de cualquier naturaleza u objeto— pertenecientes a personas de existencia física o ideal domiciliadas, constituidas o radicadas en el exterior.*

*La aplicación de estas multas, se regirá por el procedimiento previsto en los artículos 70 y siguientes”.*

*ARTICULO 39<sup>25</sup>:” Serán sancionadas con multas de PESOS CIENTO CINCUENTA (\$ 150) a PESOS DOS MIL QUINIENTOS (\$ 2.500) las violaciones a las disposiciones de esta ley, de las respectivas leyes tributarias, de los decretos reglamentarios y de toda otra norma de cumplimiento obligatorio, que establezcan o*

---

<sup>25</sup> Ley 11.683 Art. 39

*requieran el cumplimiento de deberes formales tendientes a determinar la obligación tributaria, a verificar y fiscalizar el cumplimiento que de ella hagan los responsables.*

*En los casos de los incumplimientos que en adelante se indican, la multa prevista en el primer párrafo del presente artículo se graduará entre el menor allí previsto y hasta un máximo de PESOS CUARENTA Y CINCO MIL (\$ 45.000):*

*1. Las infracciones a las normas referidas al domicilio fiscal previstas en el artículo 3° de esta ley, en el decreto reglamentario, o en las normas complementarias que dicte la Administración Federal de Ingresos Públicos con relación al mismo.*

*2. La resistencia a la fiscalización, por parte del contribuyente o responsable, consistente en el incumplimiento reiterado a los requerimientos de los funcionarios actuantes, sólo en la medida en que los mismos no sean excesivos o desmesurados respecto de la información y la forma exigidas, y siempre que se haya otorgado al contribuyente el plazo previsto por la Ley de Procedimientos Administrativos para su contestación.*

*3. La omisión de proporcionar datos requeridos por la Administración Federal de Ingresos Públicos para el control de las operaciones internacionales.*

*4. La falta de conservación de los comprobantes y elementos justificativos de los precios pactados en operaciones internacionales.*

*Las multas previstas en este artículo, en su caso, son acumulables con las establecidas en el artículo 38 de la presente ley.*

*Si existiera resolución condenatoria respecto del incumplimiento a un requerimiento de la Administración Federal de Ingresos Públicos, las sucesivas reiteraciones que se formulen a partir de ese momento y que tuvieren por objeto el mismo deber formal, serán pasibles en su caso de la aplicación de multas*

*independientes, aun cuando las anteriores no hubieran quedado firmes o estuvieran en curso de discusión administrativa o judicial.*

*En todos los casos de incumplimiento mencionados en el presente artículo la multa a aplicarse se graduará conforme a la condición del contribuyente y a la gravedad de la infracción.*

*Artículo...<sup>26</sup>: Será sancionado con multas de PESOS QUINIENTOS (\$ 500) a PESOS CUARENTA Y CINCO MIL (\$ 45.000) el incumplimiento a los requerimientos dispuestos por la Administración Federal de Ingresos Públicos a presentar las declaraciones juradas informativas —originales o rectificativas— previstas en el artículo agregado a continuación del artículo 38 y las previstas en los regímenes de información propia del contribuyente o responsable, o de información de terceros, establecidos mediante Resolución General de la Administración Federal de Ingresos Públicos.*

*Las multas previstas en este artículo, en su caso, son acumulables con las del artículo agregado a continuación del artículo 38 de la presente ley, y al igual que aquéllas, deberán atender a la condición del contribuyente y a la gravedad de la infracción.*

*Si existiera resolución condenatoria respecto del incumplimiento a un requerimiento de la Administración Federal de Ingresos Públicos, las sucesivas reiteraciones que se formulen a partir de ese momento y que tuvieren por objeto el mismo deber formal, serán pasibles en su caso de la aplicación de multas independientes, aun cuando las anteriores no hubieran quedado firmes o estuvieran en curso de discusión administrativa o judicial.*

---

<sup>26</sup> Ley 11.683 – Art. 39 bis

*Sin perjuicio de lo establecido precedentemente, a los contribuyentes o responsables cuyos ingresos brutos anuales sean iguales o superiores a la suma de PESOS DIEZ MILLONES (\$ 10.000.000), que incumplan el tercero de los requerimientos indicados en el primer párrafo, se les aplicará una multa de DOS (2) a DIEZ (10) veces del importe máximo previsto en el citado párrafo, la que se acumulará a las restantes sanciones previstas en el presente artículo.*

*Artículo ...<sup>27</sup>: En los casos del artículo agregado a continuación del artículo 38, del artículo 39 y de su agregado a continuación, se considerará asimismo consumada la infracción cuando el deber formal de que se trate, a cargo del responsable, no se cumpla de manera integral, obstaculizando a la Administración Federal de Ingresos Públicos en forma mediata o inmediata, el ejercicio de sus facultades de determinación, verificación y fiscalización.”*

#### Comentarios

En referencia a la duplicación de sanciones que el propio texto legal expresa se observa a priori que ofrece dudas sobre si viola el principio del non bis in ídem.

Esta consideración ha sido objeto de abundante tratamiento doctrinario, coincidiendo las voces más importantes, en citar el temperamento de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, la que para el caso de la aplicación de multas acumulativas establece el principio de equidad que indica en el pronunciamiento Merlos:

“...a la luz de lo preceptuado por el Art. 43 de la ley 11.683 (t.o. en 1978), la no presentación de resúmenes bancarios, reiteradamente requeridos por la Dirección general Impositiva, constituye la inobservancia de un deber formal y no la

---

<sup>27</sup> Ley 11.683 – Art. 39 ter

desobediencia de varias sucesivas intimaciones con las que se demandó su ejecución, por lo que configuraron un sólo hecho punible en la medida que obstaron al ejercicio de las facultades del organismo fiscal, tendientes a determinar la obligación tributaria y a verificar y fiscalizar su cumplimiento...” (Procedimiento Tributario y de la Seguridad Social Carlos M Giuliani Fonrouge – Susana Camila Navarrine, 2.005, Pág. 334, 335), (Procedimiento Tributario Teresa Gómez – Carlos María Folco, 2.005, Pág. 227, 228)<sup>28 29</sup>.

En idéntico sentido, opina (Villegas, 2.005) acerca de la dudosa constitucionalidad que se genera a partir de la acumulación de sanciones, determinados por una misma conducta

Los antecedentes doctrinarios antes expuestos se pueden entender con más practicidad a la luz de un ejemplo, en virtud de situaciones que comprometen la garantía que tratamos, cuando el responsable es requerido de información por el organismo fiscalizador ya sea en un proceso de fiscalización u otro trámite, y el mismo no cumple acabadamente los deberes de colaboración, el organismo recaudador puede requerir cuantas veces sea necesario la misma información y en caso de reiterarse la conducta omisiva del contribuyente se sustancia los sumarios respectivos y aplica multas antes estos incumplimientos, en lo que se refleja que hay una clara reiteración y superposición de sanciones sobre un mismo hecho que es la falta de presentación de la información, referida a un mismo tema.

Otra situación poco clara respecto de la garantía que tratamos se observa en el propio texto legal que indica en su Art. 39, que las infracciones que devengan multas

---

<sup>28</sup> Giuliani Fonrouge C. M. , Navarrine S.C. (2.005). *Procedimiento Tributario y de la Seguridad Social* ( 9º edición). Buenos Aires Argentina. Lexis Nexis.

<sup>29</sup> Gómez, T. Folco C. M. (2.005). *Procedimiento Tributario – Ley 11.683. Decreto 618/97* (4º edición). Buenos Aires Argentina. La Ley.



por incumplimiento del mencionado se aplicaran subsidiariamente con las multas emergentes de las infracciones mencionadas en el Art. 38.

En este línea de pensamiento podemos decir que si bien de la simple lectura del articulado, se puede advertir la figura que mencionamos de la doble persecución penal, por replicarse la triple identidad de persona, objeto y causa, pero el tipo delictivo es diferente, dado que lo que se sanciona si bien es sobre un mismo hecho, la conducta omisiva es distinta, castigándose en un caso la falta de cumplimiento de la presentación de declaraciones juradas y en la otra la obligación de informar al fisco en virtud de las facultades que le han sido a este conferidas, haciendo las sanciones acumulables, sin que se considere violado el principio supra tratado.

#### Clausura

*ARTICULO 40<sup>30</sup>:” Serán sancionados con multa de TRESCIENTOS PESOS (\$ 300) a TREINTA MIL PESOS (\$ 30.000) y clausura de TRES (3) a DIEZ (10) días del establecimiento, local, oficina, recinto comercial, industrial, agropecuario o de prestación de servicios, siempre que el valor de los bienes y/o servicios de que se trate exceda de DIEZ PESOS (\$ 10), quienes:*

*a) No entregaren o no emitieren facturas o comprobantes equivalentes por una o más operaciones comerciales, industriales, agropecuarias o de prestación de servicios que realicen en las formas, requisitos y condiciones que establezca la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS.*

*b) No llevaren registraciones o anotaciones de sus adquisiciones de bienes o servicios o de sus ventas, o de las prestaciones de servicios de industrialización, o, si las llevaren, fueren incompletas o defectuosas, incumpliendo con las formas,*

---

<sup>30</sup> Ley 11.683 Art. 40

*requisitos y condiciones exigidos por la Administración Federal de Ingresos Públicos. c) Encarguen o transporten comercialmente mercaderías, aunque no sean de su propiedad, sin el respaldo documental que exige la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS.*

*d) No se encontraren inscriptos como contribuyentes o responsables ante la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS cuando estuvieren obligados a hacerlo.*

*El mínimo y el máximo de las sanciones de multa y clausura se duplicarán cuando se cometa otra infracción de las previstas en este artículo dentro de los DOS (2) años desde que se detectó la anterior.*

*Sin perjuicio de las sanciones de multa y clausura, y cuando sea pertinente, también se podrá aplicar la suspensión en el uso de matrícula, licencia o inscripción registral que las disposiciones exigen para el ejercicio de determinadas actividades, cuando su otorgamiento sea competencia del PODER EJECUTIVO NACIONAL.*

*e) No poseyeren o no conservaren las facturas o comprobantes equivalentes que acrediten la adquisición o tenencia de los bienes y/o servicios destinados o necesarios para el desarrollo de la actividad de que se trate.*

*f) No poseyeren, o no mantuvieren en condiciones de operatividad o no utilizaren los instrumentos de medición y control de la producción dispuestos por leyes, decretos reglamentarios dictados por el Poder Ejecutivo nacional y toda otra norma de cumplimiento obligatorio, tendientes a posibilitar la verificación y fiscalización de los tributos a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos.*

*Artículo...<sup>31</sup>: Las sanciones indicadas en el artículo precedente, exceptuando a la de clausura, se aplicará a quienes ocuparen trabajadores en relación de dependencia y no los registraren y declararen con las formalidades exigidas por las leyes respectivas.*

*La sanción de clausura podrá aplicarse atendiendo a la gravedad del hecho y a la condición de reincidente del infractor.*

*Artículo ...: En los supuestos en los que se detecte la tenencia, el traslado o transporte de bienes o mercancías sin cumplir con los recaudos previstos en los incisos c) y e) del artículo 40 de la presente ley, los funcionarios o agentes de la Administración Federal de Ingresos Públicos deberán convocar inmediatamente a la fuerza de seguridad con jurisdicción en el lugar donde se haya detectado la presunta infracción, quienes deberán instrumentar el procedimiento tendiente a la aplicación de las siguientes medidas preventivas:*

*a) Interdicción, en cuyo caso se designará como depositario al propietario, transportista, tenedor o a quien acredite ser poseedor al momento de comprobarse el hecho;*

*b) Secuestro, en cuyo supuesto se debe designar depositario a una tercera persona.*

*En todos los casos, el personal de seguridad convocado, en presencia de DOS (2) testigos hábiles que convoque para el acto, procederá a informar al presunto infractor las previsiones y obligaciones que establecen las leyes civiles y penales para el depositario, debiendo —en su caso— disponer las medidas de depósito y traslado*

---

<sup>31</sup> Ley 11.683 – Art. 40 bis

*de los bienes secuestrados que resulten necesarias para asegurar una buena conservación, atendiendo a la naturaleza y características de los mismos...”*

Comentarios:

Esta figura en el marco penal tributario contravencional, también es motivo de discusión doctrinaria, dado que en principio sanciona con multa y clausura a quien incurra en la comisión del hecho típico mediante la falta de entrega de comprobantes, no lleven registraciones, transporten mercaderías o no se encuentren inscriptos en AFIP.

La comisión de cualquiera de estas infracciones, taxativamente tipificadas acarrea una doble sanción por un lado la multa respectiva y por el otro la clausura del establecimiento comercial fabril, industrial, oficinas, etc. impidiendo del giro normal de la actividad durante los días que dura la sanción.

Se puede interpretar que la multa y clausura si se consideran como sanciones independientes, presentan similitudes con una doble persecución penal, si se las tratan como dos sanciones que se aplican sobre un mismo hecho, en donde se refleja la triple identidad de causa, de hecho y de persona.

En este sentido es dable destacar que la doctrina en forma casi unánime, por caso citamos a Corti Arístides Horacio<sup>32</sup>, en un trabajo que trata sobre el fallo Moñó Azul S.A. (cuyo alcance será examinado en análisis de jurisprudencia), no ha adoptado este punto de vista, entendiendo por ello que no se esta vulnerando la garantía del non bis in ídem, agregando que la opinión mayoritaria entiende que se trata de una pena que tiene dos sanciones diferentes multa y clausura, pero las mismas son aplicables en un mismo acto y no sucesivamente

---

<sup>32</sup> Corti A. H. – Título Clausura C.S.J.N. Principio non bis in ídem. La ley. Publicado IMP 1993 B, 1564

### *Omisión de impuestos - Sanciones*

ARTICULO 45<sup>33</sup>:*”El que omitiere el pago de impuestos mediante la falta de presentación de declaraciones juradas o por ser inexactas las presentadas, será sancionado con una multa graduable entre el cincuenta por ciento (50%) y el ciento por ciento (100%) del gravamen dejado de pagar, retener o percibir oportunamente, siempre que no corresponda la aplicación del artículo 46 y en tanto no exista error excusable. La misma sanción se aplicará a los agentes de retención o percepción que omitieran actuar como tales.*

*Será sancionado con la misma multa quien mediante la falta de presentación de declaraciones juradas, liquidaciones u otros instrumentos que cumplan su finalidad, o por ser inexactas las presentadas, omitiera la declaración y/o pago de ingresos a cuenta o anticipos de impuestos.*

*La omisión a que se refiere el primer párrafo del presente artículo será sancionada con una multa de UNA (1) hasta CUATRO (4) veces el impuesto dejado de pagar o retener cuando éste se origine en transacciones celebradas entre sociedades locales, empresas, fideicomisos o establecimientos estables ubicados en el país con personas físicas, jurídicas o cualquier otro tipo de entidad domiciliada, constituida o ubicada en el exterior. Se evaluará para la graduación de la sanción el cumplimiento, por parte del contribuyente, de los deberes formales establecidos por la Administración Federal de Ingresos Públicos para el control del cumplimiento de las obligaciones tributarias derivadas de las transacciones internacionales.*

### *Defraudación - Sanciones*

---

<sup>33</sup> Ley 11.683 – Art. 45

*ARTICULO 46<sup>34</sup>.” El que mediante declaraciones engañosas u ocultación maliciosa, sea por acción u omisión, defraudare al Fisco, será reprimido con multa de DOS (2) hasta DIEZ (10) veces el importe del tributo evadido.*

*Artículo...: El que mediante declaraciones engañosas u ocultaciones maliciosas, perjudique al Fisco exteriorizando quebrantos total o parcialmente superiores a los procedentes utilizando esos importes superiores para compensar utilidades sujetas a impuestos, ya sea en el corriente y/o siguientes ejercicios, será reprimido con multa de DOS (2) hasta DIEZ (10) veces del importe que surja de aplicar la tasa máxima del impuesto a las ganancias sobre el quebranto impugnado por la Administración Federal de Ingresos Públicos...”*

Comentarios:

Del articulado reseñado se pueden extraer algunas conclusiones en lo referente al tema central que nos trata, fundamentalmente al principio del non bis in ídem.

Cabe ahora analizar si las figuras referidas a la omisión de impuestos contenidas en los Art. 45 y 46 están alcanzadas por la vulneración de la garantía procesal de naturaleza constitucional que tratamos.

Entendemos que la misma es de una naturaleza jurídica distinta, dado que aquí no se da la triple condición que exige este instituto, porque si bien la falta de presentación de declaración jurada puede hacer aplicable las sanciones del Art. 38 en forma automática, la acción típica en este caso es no haber presentado declaración jurada, en tanto que para los artículos que tratamos la misma esta dada por la omisión del pago o presentación de declaraciones juradas engañosas, por lo cual en este caso ya hay una conducta del responsable que en su accionar ha exteriorizado una

---

<sup>34</sup> Ley 11.683 – Art. 46

intencionalidad, actitud dolosa o al menos culposa, por lo cual el hecho típico es de distinta naturaleza, y estas situaciones van a ser merituadas al momento de aplicar la sanción, pudiendo ser morigeradas, siendo menester para ello que el responsable haya prestado colaboración al procedimiento, corrija los desvíos, abone las sumas emergentes de la presentación pertinente y no tenga antecedentes sumariales previos.

### ***5. Jurisprudencia – Non bis in idem:***

Una vez delimitado el marco normativo y su receptividad doctrinaria, es momento de evaluar cual ha sido la interpretación de los diversos tribunales a los casos tratados a través de los pronunciamientos que conforman la jurisprudencia sobre el tema.

#### ***5.1. Fallo De Narvárez Francisco***<sup>35</sup>

El presente pronunciamiento trata de la presentación de un recurso de apelación por parte del contribuyente ante el Tribunal Fiscal de la Nación, en virtud de haberse resuelto la aplicación de sanciones conjuntas según lo normado en los artículos 38 y 39 de la ley 11.683.

En tal sentido se observa que la maniobra consiste en la no presentación de declaraciones juradas correspondiente al régimen de retenciones de impuestos, lo que encuadra en el Art. 38 y el cumplimiento de los requerimientos de prestación de las mismas, hecho por el organismo fiscal, con encuadre en el Art. 39.

En su defensa el responsable alega que no estaba alcanzado por el mencionado régimen, y que presento descargo oportunamente justificativo de la omisión.

---

<sup>35</sup> T.F.N. Sala A, “De Narvárez Francisco”, La Ley, 01/06/2.004, AR/JUR/2883/2004

Lo que es de destacar, es que el contribuyente argumenta una supuesta falta de responsabilidad como titular de las obligaciones que se le demandan, pero en ningún caso se considero agraviado por la doble sanción aplicada, que como hemos visto en los antecedentes doctrinarios la aplicación conjunta de esta figura en principio podría verse configurada la doble persecución penal por violación del principio non bis in ídem.

### 5.2. Fallo Conpol SRL<sup>36</sup>

Se trata de una apelación por la aplicación de una resolución que impone la sanción de multa y clausura a un contribuyente, por la no utilización del equipo de controlador fiscal.

Dentro de las argumentaciones que esgrime, el apelante se expresa sobre la inconstitucionalidad del artículo que se trata y sostiene que la imposición de estas sanciones implica una doble punición por un mismo hecho, por lo que se viola el principio del non bis in ídem.

Al respecto el tribunal expresa que la aplicación conjunta de ambas penalidades, no implica que un mismo hecho sea objeto de doble persecución penal, sólo es la graduación de las sanciones correspondientes a un mismo hecho.

### 5.3. Fallo Chiarini S.R.L.<sup>37</sup>

Una infracción prevista en el artículo 40, que la resolución administrativa resuelve por la interpretación que hace de los hechos que forman parte del proceso, se resuelve la aplicación de multa y clausura.

---

<sup>36</sup> Cam. Nac. Penal Económico Sala A, “Conpol S.R.L. S/inf. Ley 11.683”, La Ley, 24/04/2.009

<sup>37</sup> Cam. Nac. Penal Económico Sala A, “Chiarini S.R.L. S/inf. Ley 11.683, La Ley, 01/07/2.008



Luego la misma es apelada por el contribuyente en primera instancia en Juzgado Penal Económico, el cual confirma la sanción pero con la salvedad que impone solo la multa sin aplicar la clausura.

Por ello el organismo fiscal apela la resolución, manifestando que no esta dentro de las atribuciones del mismo cambiar los alcances de las penas que impone la ley procedimental, máxime que la resolución carece de uno de sus elementos fundamentales que es la motivación de las causas que llevo al juez a realizar esa interpretación, resultando de esta apelación la revocación la sentencia apelada.

#### 5.4. Fallo Celtic Bar S.A.<sup>38</sup>

Este pronunciamiento tiene su origen en una apelación presentada por el fisco contra una sentencia por aplicación de las sanciones del Art.40 de la ley 11.683, el la cual tribunal ordeno la reducción de la multa y dejar sin efecto la clausura.

En orden a lo decidido la apelante (A.F.I.P.), entiende que la ley requiere que la sanción sea aplicada en forma conjunta, dado que no cabe al juzgador decidir la ejecución alternativa de una sanción y la eximición de la otra.

Asimismo entiende que la sentencia que modifica la resolución administrativa no explica los motivos para aplicar una sanción distinta a la legalmente prevista, no cumpliendo por ello con el requisito de motivación de las decisiones judiciales, por lo que el tribunal resuelve declarar la nulidad de la resolución apelada.

#### 5.5. Fallo Moño Azul S.A.<sup>39</sup>

Constituye uno de los pronunciamientos más importantes en la materia, porque en el, la Corte Suprema de Justicia de la Nación establece un criterio, para el tratamiento de la doble persecución penal en torno a la sanción de multa y clausura.

---

<sup>38</sup> Cam Nac. Penal Económico Sala B, “Celtic Bar S.A. S/inf. Ley 11.683”, La Ley, 03/04/2.001

<sup>39</sup> C.S.J.N., “Moño Azul S.A. S/Ley 11.683”, La Ley, 15/04/1.993.

El fallo se refiere a una sentencia del Juzgado Penal Económico Federal N° 4, relacionada con los artículos 43 y 44 de la ley 11.683 (t.o. en 1978), que en el ordenamiento actual es el artículo 40, en el cual el organismo fiscal aplica la sanción de referencia en virtud de la falta de registración de las operaciones de la firma.

En virtud de ello el contribuyente apela la resolución por considerar que se había vulnerado la garantía constitucional reconocida por la corte, contra la doble persecución penal (non bis in ídem), dado que aduce que sobre un mismo hecho se le han aplicado dos sanciones.

De lo actuado, la corte resuelve ratificar la sentencia de primera instancia, fundamentando en que no se trata de dos sanciones diferentes, sino de una única sanción que se concreta de dos modos diferentes.

## **CAPITULO V: Régimen Penal Tributario Delictual**

### ***1. Régimen penal delictual***

El régimen penal delictual esta determinado por la ley 24.769 recientemente modificado por la ley 26.735, en la que se establece cuales son las figuras delictivas típicas sujetas a la aplicación de las penas establecidas en estas normas.

Su alcance, se diferencia de las sanciones por infracciones contravencionales, por el carácter de las mismas, dado que para cada uno de los delitos tipificados establece penas de prisión, en tanto que las otras son normalmente pecuniarias, aunque es posible que a un mismo hecho se le apliquen las sanciones establecidas por ambos ordenamientos.

Tal como se menciona, el régimen sancionatorio delictual, prevé penas privativas de la libertad, lo cual no esta exento de discusión, dado que el Tratado de Derechos Humanos - Pacto de San José de Costa Rica, en su Art. 7<sup>40</sup> Derecho a la Libertad Personal, punto 7, prohíbe la privación de la libertad emergente de deudas, incluidas las de origen impositivo, por lo que nuestro régimen penal tributario delictual en principio colisiona con normas constitucionales, habida cuenta que el tratado que invocamos (que fuera mencionado a lo largo del presente trabajo) tiene rango constitucional a partir de la reforma de 1.994, por lo que detenta jerarquía superior al ordenamiento legal que tratamos.

Ahora bien, no obstante la salvedad formulada en el párrafo anterior, lo cierto es que el régimen tiene vigencia, y para su aplicación, es preciso que se configure el elemento subjetivo y objetivo que las distintas figuras requieren, siendo en el primer

---

<sup>40</sup> Tratado de Derechos Humanos - Pacto de San José de Costa Rica - Art. 7 Derecho a la Libertad Personal, punto 7: “Nadie será detenido por deudas...”

caso el factor principal que la configura el dolo, entendiendo a este como la intencionalidad, maquinación, ardid que se emplee con el fin de cometer el ilícito, que en este caso es la evasión o elusión del tributo debido, en tanto que el elemento objetivo esta dado por establecimiento de parámetros cuantitativos, que a partir de su acaecimiento, esas conductas pasan a estar comprendidos dentro de las figuras típicas que la materia regula.

## ***2. Objeto del régimen penal represivo tributario***

El objeto esta centrado en la persecución y eventual punición de los ilícitos de naturaleza tributaria, en función el bien jurídico tutelado que son los tributos, como herramienta esencial de la actividad estatal.

La persecución esta delimitada teniendo en cuenta la tipificación que se hace de los delitos, siendo estos clasificados en evasión simple, evasión agravada, aprovechamiento indebido de subsidios, obtención fraudulenta de beneficios fiscales, evasión simple y agravada al régimen de seguridad social, apropiación indebida de tributos, apropiación indebida de recursos de al seguridad social, los que están directamente relacionados con la recaudación impositiva.

## ***3. Sucesión de leyes – Ley penal mas benigna***

El régimen penal tributario delictual, encuentra su marco legislativo originario en la ley 23.771, que luego fuera reformado por la ley 24.769, la cual a su vez ha sido recientemente modificado por la ley 26.735.

No obstante las distintas normas mencionadas, las dos últimas tienen características similares, dado que sendos ordenamientos determinan principalmente

como figura típica la evasión de impuestos, elusión de impuestos y la defraudación fiscal.

En función de las distintas normas que han conformado el régimen penal tributario delictual se produce en este momento lo que se denomina sucesión de leyes penales, dado que hay dos regímenes que están vigentes al mismo tiempo, estando esta situación contemplada en el Convención Americana sobre Derechos Humanos – Pacto de San José de Costa Rica, que en su Art. 9<sup>41</sup> establece el principio de retroactividad de la ley penal, de la que se observa que la pena aplicable es la del momento de la comisión del delito, pero si con posterioridad se dicta una ley que dispone una pena mas leve, el imputado puede solicitar este beneficio

Para profundizar los fundamentos de este instituto, acudimos a lo que dice (Villegas, 2005), quien explica que se trata de una regla que se utiliza en el derecho penal que favorece la aplicación de la ley penal más benigna, no obstante que la norma de referencia sea la vigente al tiempo de la comisión del ilícito, pero si durante el proceso se dicta un nuevo ordenamiento que mejore o perjudique las condiciones del imputado, se favorece al autor del ilícito con la aplicación del régimen más beneficioso para el, pero es necesario que sean distintos los ordenamientos jurídicos que existan al momento de comisión del delito y el de pronunciamiento de la sentencia.

---

<sup>41</sup> Tratado de Derechos Humanos – Pacto de San José de Costa Rica - Art. 9: Principio de Legalidad y de Retroactividad: nadie puede ser condenado por acciones u omisiones que en el momento de cometerse no fueran delictivos según el derecho aplicable. Tampoco se puede imponer pena más grave que la aplicable en el momento de la comisión del delito. Si con posterioridad a la comisión del delito la ley dispone la imposición de una pena más leve, el delincuente se beneficiará de ello.

Continuando con el análisis del citado autor esta regla habilita a la aplicación retroactiva de la ley penal que sea más benigna para el autor del ilícito, no obstante ello, esto no implica sacar de cada ordenamiento la parte más beneficiosa, sino que una vez decido cual es el régimen más beneficioso, su aplicación se hace en su totalidad.

No obstante lo descripto, en la actual coyuntura de normas penales tributarias tales como la las 24.769 y la 26.735 modificatoria de la anterior, si bien en teoría se puede considerar que se puede dar la figura tratada en este acápite, aunque se trata de una norma de reciente entrada en vigencia, se puede adelantar que ya hay pronunciamientos que van a tener un transito judicial nada pacífico, por caso el dictamen N° 5/2.012 del Procurador General de la Nación<sup>42</sup>, en el cual instruye a los señores fiscales en materia penal que para los delitos tributarios tipificados en las normas que tratamos, no será aplicable la regla de optar por la ley penal mas benigna, basada en que la mentada norma no ha tenido como objeto crear un nuevo régimen punitivo sino ha hecho una corrección de los valores punibles por medio de un proceso de actualización, opinión que a simple vista se puede apreciar que no estará exenta de controversia.

#### ***4. Régimen penal tributario y presunciones***

Conforme tratamos en el Capítulo III punto 5.2, nuestro sistema tributario presenta un esquema de presunciones de hechos imponibles, a partir de las cuales el fisco en función de ciertos indicios puede inferir que los mismos constituyen materia gravada, con incidencia en la determinación de impuestos, estando facultado para

---

<sup>42</sup> Dictamen Procurador General de la Nación 05/2.012.

instar a su liquidación y percepción, por medio del procedimiento de determinación de oficio que tratamos en el punto 4 del Capítulo III.

Estas presunciones y las determinaciones emergentes de su aplicación, pueden ser admisibles desde el punto de vista administrativo, como técnica de liquidación de tributos, que permite la interpretación de que ciertos hechos se presumen indicadores de ingresos omitidos, pero el punto controversial se observa cuando esas determinaciones alcanzan los parámetros objetivos de punibilidad, haciendo pasibles al contribuyente de las sanciones emergentes de la aplicación de régimen penal tributario delictual que tratamos en esta acápite.

Al respecto la opinión doctrinaria mayoritaria entiende que la conducta del sujeto debe ser probada, particularmente el dolo necesario que todas las figuras delictivas del presente ordenamiento penal requieren, no pudiendo basarse en conjeturas que no tengan fundamento fáctico en los hechos.

Dentro de estas opiniones, (Alvarez Echagüe, 2.004)<sup>43</sup>, hace referencia al criterio establecido por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, que en diversos pronunciamientos ha opinado sobre la doctrina establecida a partir del precedente Mazza Generoso y Mazza Alberto<sup>44</sup>, sentencia que resume en sumario lo siguiente:

”...La negativa a hacer extensivo al campo de la responsabilidad penal tributaria el sistema de presunciones que la ley de procedimiento tributario establece con el objeto de determinar la existencia y medida de la obligación tributaria, se ajusta al principio de legalidad, toda vez que la ley 11.683 (t.o. en 1978), vigente en el momento de los hechos, circunscribe la aplicación del mencionado sistema probatorio sólo al ámbito del derecho tributario sustantivo.

---

<sup>43</sup> Alvarez Echagüe J.M. - Título La imposibilidad de aplicar sanciones penales tributarias con fundamento en meras presunciones. La Ley. Publicado IMP 2004, 02/09/2.004, 4.

<sup>44</sup> C.S.J.N., “Mazza Generoso – Mazza Alberto”, La Ley, 06/04/1989, AR/JUR/2273/1989, 312:447.

Si bien la presunción consagrada en el Art. 25 de la ley 11.683 resulta suficiente para fundar una determinación impositiva..., dichas consecuencias no pueden extenderse al campo del hecho ilícito tributario sin el necesario sustento de otros elementos de prueba que permitiesen acreditar la existencia de una actividad dolosa tendiente a defraudar los intereses del fisco, toda vez que el principio de culpabilidad resulta aplicable a las infracciones tributarias”

Claro esta que el fisco para poder tomar un basamento presuntivo a la hora de hacer determinaciones tributarias, no basta con que la norma lo permita, sino que corre con la carga probatoria de los extremos planteados debiendo acreditar otros elementos que permitan fundamentar la presunción, observando en este caso cierta coincidencia entre la interpretaciones doctrinarias y las teorías aplicadas en sentencias judiciales, cuyo criterio señero emana de la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

### ***5. Marco normativo***

El marco normativo como ya anticipáramos, esta delimitado por la ley 24.769 y la ley 26.735 recientemente aprobada por el Congreso de la Nación, la cual establece modificaciones en la configuración de los parámetros objetivos de punibilidad que cada figura delictiva requiere, por lo que serán tratadas ambas normas concomitantemente, por ser de aplicación en este momento una por estar en vigencia y la otra porque algunos hechos típicos pueden estar alcanzados por la aplicación del principio de la ley penal mas benigna, que oportunamente fuera tratado.

A continuación se reseñan los artículos incorporados en el Título I, que versan sobre tributos, a los que se glosa un comentario sobre la figura y su alcance práctico.



En lo que se refiere al Título II, sobre delitos referidos a los recursos de la Seguridad Social, no se incorporan al presente análisis por no formar parte de los alcances de este trabajo.

#### Evasión simple

*ARTICULO 1º s/ley 24.769<sup>45</sup>: “Será reprimido con prisión de dos a seis años el obligado que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión, evadiere total o parcialmente el pago de tributos al fisco nacional, siempre que el monto evadido excediere la suma de cien mil pesos (\$ 100.000) por cada tributo y por cada ejercicio anual, aún cuando se tratase de un tributo instantáneo o de período fiscal inferior a un año”.*

*ARTICULO 1º s/ley 26.735<sup>46</sup>: “..., siempre que el monto evadido excediere la suma de cuatrocientos mil pesos (\$ 400.000) por cada tributo y por cada ejercicio anual, aún cuando se tratase de un tributo instantáneo o de período fiscal inferior a un año”.*

#### Comentarios

La figura típica es la evasión del tributo debido, y el delito se configura mediante la presentación con errores o irregularidades de declaraciones juradas, claro está que para que medie la sanción debe existir la intencionalidad y el dolo que la figura requiere.

No obstante ello el delito se configura sea por acción u omisión. Pero en la práctica son muy pocas las denuncias que la Administración Federal de Ingresos

---

<sup>45</sup> Ley 24.769 – Art. 1

<sup>46</sup> Ley 26.735 – Art. 1

Públicos lleva adelante por omisión, dada la dificultad de demostrar el dolo emergente de la falta de presentación.

*Evasión agravada*

**ARTICULO 2° s/ley 24.769<sup>47</sup>:** “La pena será de tres años y seis meses a nueve años de prisión, cuando en el caso del artículo 1° se verificare cualquiera de los siguientes supuestos:

a) Si el monto evadido superare la suma de un millón de pesos (\$ 1.000.000).

b) Si hubieren intervenido persona o personas interpuestas para ocultar la Identidad del verdadero sujeto obligado y el monto evadido superare la suma de doscientos mil pesos (\$ 200.000).

c) Si el obligado utilizare fraudulentamente exenciones, desgravaciones, diferimientos, liberaciones, reducciones o cualquier otro tipo de beneficios fiscales, y el monto evadido por tal concepto superare la suma de doscientos mil pesos (\$ 200.000)”.

**ARTICULO 2° s/ley 26.735<sup>48</sup>: ...”**

a) Si el monto evadido superare la suma de cuatro millones de pesos (\$ 4.000.000).

b) Si hubieren intervenido persona o personas interpuestas para ocultar la Identidad del verdadero sujeto obligado y el monto evadido superare la suma de ochocientos mil pesos (\$ 800.000).

c) Si el obligado utilizare fraudulentamente exenciones, desgravaciones, diferimientos, liberaciones, reducciones o cualquier otro tipo de beneficios fiscales, y

---

<sup>47</sup> Ley 24.769 – Art. 2

<sup>48</sup> Ley 26.735 – Art. 2

*el monto evadido por tal concepto superare la suma de ochocientos mil pesos (\$800.000)”.*

#### Comentarios

En este caso se agravan las penas, aumentando el máximo y el mínimo, teniendo como figura típica principal la evasión en los mismo términos del artículo 1º, pero le agrega la utilización de terceros que faciliten la ocultación del verdadero responsable a través de la utilización de interpósita persona (prestanombre), como así también quien utilice indebidamente beneficios fiscales que se le hayan otorgado, siendo ejemplo de este último caso los fraudes generados por empresas en violación a los beneficios obtenidos al amparo de la ley 22.021 – Régimen de Promoción Industrial, otorgado hace mas de dos (2) décadas y renovados cada diez (10) años, a empresas que se radiquen en las provincias San Juan, San Luís, Catamarca y La Rioja.

#### *Aprovechamiento indebido de subsidios*

**ARTICULO 3º s/ley 24.769<sup>49</sup>:** *“Será reprimido con prisión de tres años y seis meses a nueve años el obligado que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, se aprovechara indebidamente de reintegros, recuperos, devoluciones o cualquier otro subsidio nacional directo de naturaleza tributaria siempre que el monto de lo percibido supere la suma de pesos cien mil (\$ 100.000) en un ejercicio anual”.*

**ARTICULO 3º s/ley 26.735<sup>50</sup>:** *... “siempre que el monto de lo percibido supere la suma de pesos cuatrocientos mil (\$ 400.000) en un ejercicio anual”.*

#### Comentarios

---

<sup>49</sup> Ley 24.769 - Art. 3

<sup>50</sup> Ley 26.735 – Art. 3

La figura típica esta en el aprovechamiento indebido de beneficios fiscales generados por la realización de conductas lesivas o ardidosas contra el fisco a partir del reclamo de un beneficio del que no se es sujeto, como ejemplo se puede mencionar el caso de los reintegros de IVA por exportaciones, que para la solicitud de los mismos el responsable incluya facturas apócrifas dentro de la presentación.

*Obtención fraudulenta de beneficios fiscales*

**ARTICULO 4° s/ley 24.769<sup>51</sup>:** “Será reprimido con prisión de uno a seis años el que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión, obtuviere un reconocimiento, certificación o autorización para gozar de una exención, desgravación, diferimiento, liberación, reducción, reintegro, recupero o devolución tributaria al fisco nacional”.

**ARTICULO 4° s/ley 26.735<sup>52</sup>:** ...” para gozar de una exención, desgravación, diferimiento, liberación, reducción, reintegro, recupero o devolución tributaria al fisco nacional, provincial o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires”.

Comentarios

Este caso es similar al lo descrito para el artículo anterior dado que se requiere una acción dolosa de parte del responsable, delito que se configura sea por acción u omisión, como ejemplo se puede mencionar la obtención de un certificado de liberación de impuestos para compra de autos para personas con discapacidad, por alguien que no lo sea.

**ARTICULO 5° s/ley 24.769<sup>53</sup>:** “En los casos de los artículos 2°, inciso c), 3° y 4°, además de las penas allí previstas se impondrá al beneficiario la pérdida del

---

<sup>51</sup> Ley 24.769 – Art. 4

<sup>52</sup> Ley 26.735 – Art. 4

<sup>53</sup> Ley 24.769 – Art. 5

*beneficio y de la posibilidad de obtener o de utilizar beneficios fiscales de cualquier tipo por el plazo de diez años”.*

**ARTICULO 5° s/ley 26.735<sup>54</sup>:** *Sin cambios.*

Comentario

Para la situación planteada, además de las sanciones impuestas en el articulado pertinente, se agrega como accesoria a la pena, la pérdida de los beneficios que fueron objeto del comportamiento reprochable.

*Apropiación indebida de tributos*

**ARTICULO 6° s/ley 24.769<sup>55</sup>:** *“Será reprimido con prisión a dos a seis años el agente de retención o percepción de tributos nacionales que no depositare, total o parcialmente, dentro de los diez días hábiles administrativos de vencido el plazo de ingreso, el tributo retenido o percibido, siempre que el monto no ingresado superase la suma de diez mil pesos (\$ 10.000) por cada mes”.*

**ARTICULO 6° s/ley 26.735<sup>56</sup>:**...., *“siempre que el monto no ingresado superase la suma de cuarenta mil pesos (\$ 40.000) por cada mes”.*

Comentario

Cuando un obligado a actuar como agente de retención o percepción en el impuesto al Valor Agregado o retención en el impuesto a las Ganancias, cumpla con su deber de retener o percibir el gravámen al cliente o proveedor (según el régimen que se trate), pero omita ingresar al vencimiento de la presentación de la declaración jurada pertinente el tributo, apropiándose del impuesto oblado por otro.

No obstante ello para que se configure el delito, es menester que la retención o percepción efectivamente se haya realizado, dado que puede darse que el obligado

---

<sup>54</sup> Ley 26.735 – Art. 5

<sup>55</sup> Ley 24.769 – Art. 6

<sup>56</sup> Ley 26.735 – Art. 6

haya omitido actuar como agente de retención o percepción y consiguientemente no incurrir en la conducta requerida, en cuyo caso este comportamiento no esta alcanzado por este artículo, constituyendo sólo una falta de naturaleza contravencional.

### ***6. Procedimiento penal tributario delictual***

Este procedimiento esta determinado en la propia ley que regula el régimen penal tributario, en el Art.18<sup>57</sup>, procediendo la denuncia una vez determinada la deuda tributaria ya sea por presentación espontánea (recordemos que nuestro sistema es autodeclarativo) o por un proceso de determinación de oficio conforme Art. 16 y ss ley 11.683, ello conforme a lo visto en Capítulo III, punto 4.

No obstante lo detallado, además se puede realizar denuncia penal cuando fuese hecha por un tercero, para lo cual se solicita al organismo recaudador que realice la determinación de la deuda, la que al igual que en los demás casos debe considerarse que esta expedita la vía judicial una vez que la misma ha quedado firme, habiéndose notificado fehacientemente al contribuyente y agotado toda la vía recursiva administrativa.

---

<sup>57</sup> Ley 24.769 Art. 18: El organismo recaudador, formulará denuncia una vez dictada la determinación de oficio de la deuda tributaria, o resuelta en sede administrativa la impugnación de las actas de determinación de la deuda de los recursos de la seguridad social, aun cuando se encontraren recurridos los actos respectivos.

En aquellos casos en que no corresponda la determinación administrativa de la deuda, se formulará de inmediato la pertinente denuncia, una vez formada la convicción administrativa de la presunta comisión del hecho ilícito.

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

Continuando el procedimiento de marras, se destaca que la misma debes ser efectuada ante juez Federal, siendo la materia procesal aplicable lo contenido por el Código Procesal Penal de la Nación, agregando que una vez hecha a denuncia ante el juez, se correrá traslado al fiscal quien deberá examinar los antecedentes al efecto de instruir la causa o desestimar la misma, o en su defecto remitirla a otra jurisdicción. (Villegas, 2.005).

En el caso de desestimación de la causa por no cumplirse los extremos de lo denunciado, se esta a lo determinado por el Art. 19<sup>58</sup> de la ley que tratamos, el que faculta a no realizar la denuncia.

Una vez resuelto este proceso sigue trámite procesal adoptado por el CPPN en el cual no se profundiza por ser materia del presente trabajo.

#### ***7. Acumulación de sanciones penales y administrativas – Non bis in ídem.***

En este caso vamos a analizar la hipótesis de la realización de la denuncia, por medio de la cual se puede producir una acumulación de sanciones provenientes de un mismo hecho, las que se encuentran alcanzadas por las previsiones de los Art. 17 y 20 del régimen penal tributario delictual.

En lo que respecta al el Art. 17<sup>59</sup> de la ley 24.769 y que se mantienen en el nuevo ordenamiento ley 26.735, se puede interpretar a priori que se configura la doble

---

<sup>58</sup> Ley 24.769 - Art. 19: Aún cuando los montos alcanzados por la determinación de la deuda tributaria o previsional fuesen superiores a los previstos en los artículos 1º, 6º, 7º y 9º, el organismo recaudador que corresponda, no formulará denuncia penal, si de las circunstancias del hecho surgiere manifiestamente que no se ha ejecutado la conducta punible.

En tal caso, la decisión de no formular la denuncia penal deberá ser adoptada, mediante resolución fundada y previo dictamen del correspondiente servicio jurídico, por los funcionarios a quienes se les hubiese asignado expresamente esa competencia. Este decisorio deberá ser comunicado inmediatamente a la Procuración del Tesoro de la Nación, que deberá expedirse al respecto

persecución penal por el mismo hecho, dado que, un sólo hecho da lugar a dos juzgamientos, por un lado la denuncia penal por el régimen que tratamos y por el otro la aplicación de sanciones conforme al régimen penal contravencional, por lo que en este caso en principio se podría estar configurando la vulneración de la garantía del non bis in ídem.

Según (Villegas, 2.005), se estaría en este caso ante la pretensión no solo de un doble juzgamiento sino también de una doble condena, juzgando el mencionado autor que la solución adoptada por la norma es inconstitucional por violar tratados internacionales entre ellos el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos en su Art. 14, inciso 7°.

Otros Autores opinan en el mismo sentido, considerando lo inapropiado del texto legal en la resolución del tema planteado, indicando por caso (Catania, 2.007) sobre la imposibilidad de la múltiple persecución penal simultanea o sucesiva, observando el riesgo que implica que esto suceda.

También es dable considerar en el ámbito que tratamos lo que se determina en al Art. 20<sup>60</sup> de la ley 24769 y su modificatoria 26.735, que indica que la formulación de la denuncia penal no impide, los proceso administrativos de ejecución de deudas y

---

<sup>59</sup> Ley 24.769 - Art. 17: Las penas establecidas en esta ley serán impuestas sin perjuicio de las sanciones administrativas fiscales.

<sup>60</sup> Ley 24.769 - Art. 20: La formulación de la denuncia penal no impedirá la sustanciación de los procedimientos administrativos y judiciales tendientes a la determinación y ejecución de la deuda tributaria o previsional, pero la autoridad administrativa se abstendrá de aplicar sanciones hasta que sea dictada la sentencia definitiva en sede penal.

En este caso no será de aplicación lo previsto en el artículo 76 de la ley 11.683 (t. o. en 1978 y sus modificaciones).

Una vez firme la sentencia penal, la autoridad administrativa aplicará las sanciones que correspondan sin alterar las declaraciones de hechos contenidas en la sentencia judicial.



la aplicación de sanciones por infracciones materiales del Art. 46 de la ley 11.683 ya tratadas, aunque el proceso contravencional tendrá efecto suspensivo hasta tanto se haya resuelto el proceso penal que es en el que se determinará la conducta, pero en caso de que el delito por el que se es acusado se llegue a una sentencia condenatoria, la misma suerte corre el contribuyente en relación a las sanciones contravencionales mencionadas.

Ahora esta apreciación teórica a que nos lleva el articulado que tratamos, plasmada con un enfoque pragmático, entendemos que es el caso de un contribuyente quien a través de un proceso de inspección se le determina una diferencia de impuesto, por medio de un procedimiento de determinación de oficio, que supere los parámetros objetivos de punibilidad, para la aplicación del régimen penal tributario, y que además de la evaluación de los hechos, se determina que su conducta ha sido dolosa, quedando configurado el factor subjetivo de atribución, por lo cual se da comienzo a un proceso penal por el delito de evasión de impuestos, siendo asimismo pasible de las sanciones emergentes del régimen penal contravencional, por aplicación del Art. 46 de la ley 11.683, lo que a tenor de lo expuesto en el presente capítulo luce violatorio de la garantía que tratamos.

### ***8. Jurisprudencia – Non bis in ídem***

Una vez delimitado el marco normativo y su receptividad doctrinaria, es momento de evaluar cual ha sido la interpretación que conforma la jurisprudencia sobre el tema.

#### ***8.1. Fallo Donato Construcciones S.R.L.<sup>61</sup>***

---

<sup>61</sup> T.F.N. Sala C, “Donato Cosntrucciones S.R.L.”, La Ley, 17/09/2.008

Trata de un contribuyente a quien se le practicado un ajuste en el impuesto a las ganancias periodo fiscal 2000, por el cual se le ha realizado denuncia en el Juzgado Penal Económico N° 1 acorde a los lineamientos dispuestos por la ley 24.769 y en este caso además se le aplica la sanción penal contravencional de multa conforme el Art. 46 de la ley 11683, por lo que el contribuyente considera que se ha violado el principio del non bis in ídem.

En tal sentido en los fundamentos de la decisión se expresan que no se encuentra agraviada en forma alguna esta garantía, dado que no es un nueva sanción la que se aplica por el artículo 46 de la ley 11683 sino que conforma un acto sancionatorio, que se complementan a fin de integrar una sola sanción.

Se destaca que la sentencia se ajusta a la aplicación de la teoría analizada en el fallo Moño Azul, oportunamente analizado, en el cual la Corte Suprema de Justicia de la Nación establece el criterio de que no se trata de dos sanciones sino de la misma que se aplica de modos diferentes.

## **CAPITULO VI - Conclusiones**

Es innegable la importancia que tiene la tributación en relación a la vida patrimonial y personal de los individuos, como así también lo determinante que es desde el punto de vista de la obtención de recursos para el sostenimiento de la actividad estatal, entendiéndose como tal el cumplimiento de sus funciones esenciales relacionadas con la vida en sociedad tales como educación, seguridad, salud y justicia.

No todos los ciudadanos asumen responsablemente ese compromiso que reclama la vida como comunidad organizada de pagar impuestos, sea por cuestiones culturales o estructurales referidas a crisis económicas o regresividad del sistema tributario, lo cierto es que hay un alto grado de incumplimiento, situación que se ha visto reflejada con más intensidad en las últimas dos décadas, por lo que ha adquirido una importancia preponderante por parte del fisco el combate contra la evasión tributaria.

Esta lucha ha venido acompañada por una cuantiosa creación de normas, entre ellas las que componen el régimen represivo, que tiene como intención remediar la evasión sistemática de impuestos, pero en muchos casos se generan excesos, que se contraponen con otra legislación que forma parte de nuestro sistema jurídico.

Es dable destacar, que este conjunto de leyes, dista mucho de constituir un verdadero sistema tributario, pareciendo más un conjunto de normas, en muchos de los casos desconexas entre sí, creando nuevas figuras impositivas y represivas, con sus correspondientes reglamentaciones, por medio de las cuales, los funcionarios crean, procesos administrativos burocráticos que en algunos casos, están en

contradicción con los avances logrados en otras fases de la vida jurídica de los argentinos, tal como el que priva en el tratamiento de asuntos de índole penal.

Es por ello que para evaluar los problemas suscitados, a partir de legislación e interpretaciones poco claras que dan prioridad a la satisfacción de los intereses del fisco en detrimento de derechos del ciudadano, se han generado puntos de discusión sobre el respeto a ciertas garantías constitucionales consagradas en la carta magna, las que claro esta, deben estar por encima de cualquier ordenamiento burocrático

Esta línea de razonamiento ha sido reflejada por las voces académicas y doctrinarias mas calificadas, entendiendo que la legislación vigente tiene algún articulado, que en sus enunciados genera dudas sobre la consideración de garantías tales como la de que nadie esta obligado a declarar contra si mismo (autoincriminación) y que nadie puede ser condenado dos veces por el mismo hecho (non bis in ídem), entendiendo estos autores que tal y como esta la expresa letra de la norma, en hipótesis no contempla el respeto de los principios supra mencionados.

Lo antedicho se refleja sintomáticamente en el ámbito del derecho penal contravencional, con amparo legislativo esta en la ley de procedimiento Tributario 11.683 (t.o. en 1998 y modificaciones), cuya naturaleza eminentemente pecuniaria, refleja la infracción materializada a través de la aplicación de multas según los distinto tipos penales que tipifican la infracción.

Dentro de este régimen se encuentra otro tipo de sanciones que es la clausura, la cual es aplicada conjuntamente con multa, que esta receptada por el Art. 40 de la norma procedimental, que es en rigor la que más criticas doctrinarias y planteos judiciales ha recibido por entenderse que vulnera la garantía de no ser penado dos veces por el mismo hecho (non bis in ídem), pero en la mayoría de los casos los

diversos tribunales han adoptado el criterio establecido por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, quien en sus pronunciamientos (Moño Azul S.A.) la ha considerado una sola infracción que se aplica de dos modos distintos.

Concomitantemente se encuentra el régimen Penal Tributario delictual, el cual establece sanciones principalmente privativas de la libertad para quienes incurran en las conductas tipificadas por las leyes 24.769 y 26.735, ambas en vigencia por tratarse de sucesión de leyes penales.

Este régimen encuentra su punto de discusión en la facultad que otorga la norma para la aplicación conjunta de sanciones administrativas (multas Art. 46 ley 11.683) y penales que el régimen establece, lo que en principio parece un claro ejemplo de la doble persecución penal (*non bis in ídem*), pero en la práctica son muy limitadas las presentaciones hechas por los contribuyentes invocando esta doble persecución, y en los casos que se hizo fue desestimado.

Así planteadas las cosas, resultó de utilidad acudir a la apreciación que ha tenido la justicia, como fuente final de aplicación de estos principios, y partiendo de análisis más profundos, en sus pronunciamientos ha desarrollado en la mayoría de los casos, teorías en las cuales clarifica las diversas interpretaciones surgidas por las deficiencias legislativas, llegando así hasta las opiniones del máximo tribunal, la Corte Suprema de Justicia de la Nación, que ha sentado para cada caso el criterio que debe primar para la resolución de este tipo de controversias, materializándolos a través de sus pronunciamientos jurisprudenciales, saldando de esta manera el conflicto generado en torno al tema.

Se considera que la importancia en examinar a fondo la temática y establecer el criterio esclarecedor de abordaje por parte de la justicia, en virtud del ámbito de

contradicción entre los procesos reglados administrativamente y la defensa de derechos, redundando en que las dudas generadas en torno a la falta de respeto a garantías de orden constitucional, son la máxima expresión de la inseguridad jurídica de un país, dado que si no se respetan derechos claramente reglados que se puede esperar cuando se trate de intereses más difusos o complejos.

Como conclusión se puede decir, que de la investigación sobre jurisprudencia de los temas abordados, como se expresara previamente, no han sido muchos los casos en que se ha planteado la inconstitucionalidad de las normas que contienen el régimen penal represivo contravencional (Art. 39, 40 ley 11.683) y el régimen penal represivo delictual (Art. 17 y 20 ley 24.769 / 26.735), entendiéndose que es más un debate de índole doctrinaria entre los distintos autores que un tema de aplicación práctica a través de planteos hechos en la justicia, entendiéndose que estas discusiones se generan a partir de una desprolijidad técnica legislativa utilizada al momento de redactar la norma.

## Listado de referencias

Cassagne, C. C. (1.998). *Derecho Administrativo* (6° edición). Buenos Aires Argentina. Abeledo Perrot.

Catania, A. (2.007). *Régimen Penal Tributario – Estudio sobre la ley 24.769* (2° edición). Buenos Aires Argentina. Editores del Puerto.

Giuliani Fonrouge C. M., Navarrine S.C. (2.005). *Procedimiento Tributario y de la Seguridad Social* ( 9° edición). Buenos Aires Argentina. Lexis Nexis.

Gómez, T. Folco C. M. (2.005). *Procedimiento Tributario – Ley 11.683. Decreto 618/97* (4° edición). Buenos Aires Argentina. La Ley.

Núñez C. R. (1.999). *Manual de Derecho Penal* (4° edición actualizada por Spinka R. E., González F.). Córdoba Argentina. Editorial Marcos Lerner.

Villegas H. B. (2.005). *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario* (9° edición). Buenos Aires Argentina. Editorial Astrea.

Alvarez Echagüe J.M. - Título La imposibilidad de aplicar sanciones penales tributarias con fundamento en meras presunciones. La Ley. Publicado IMP 2004, 02/09/2.004, 4.

Corti A. H. Titulo Clausura C.S.J.N. Principio non bis in ídem. La Ley. Publicado IMP 1993 B, 1564.

T.F.N. Sala A, “De Narváez Francisco”, La Ley, 01/06/2.004, AR/JUR/2883/2004.

Cam. Nac. Penal Económico Sala A, “Conpol S.R.L. S/inf. Ley 11.683”, La Ley, 24/04/2.009.

Cam. Nac. Penal Económico Sala A, “Chiarini S.R.L. S/inf. Ley 11.683, La Ley, 01/07/2.008 Cam. Nac. Penal Económico Sala B, “Celtic Bar S.A. S/inf. Ley 11.683”, La Ley, 03/04/2.001.

C.S.J.N., “Moño Azul S.A. S/Ley 11.683”, La Ley, 15/04/1.993.

C.S.J.N., “Mazza Generoso – Mazza Alberto”, La Ley, 06/04/1989, AR/JUR/2273/1989, 312:447.

Constitución Nacional.

Código Procesal Penal de la Nación – Ley 23.984 8t.o. en 1.991).

Tratado de Derechos Humanos Pacto de San José de Costa Rica – Ley 23.054 (t.o. en 1.984).

Ley de Procedimiento Tributario 11.683 (t.o. en 1.998).

Ley 24.769 (t.o. en 1.996).

Ley 26.735 (t. o. en 2.011).

Dictamen Procurador General de la Nación 05/2.012.