



UNIVERSIDAD EMPRESARIAL SIGLO 21

TRABAJO FINAL DE GRADUACIÓN

“Ilícitos Tributarios y sus Garantías Procesales”

PÉREZ OTAZÚ CLARA ANAHÍ
ABOGACÍA 2013

Ilícitos Tributarios y sus Garantías Procesales

A mi padre con todo mi cariño,
quien con paciencia y comprensión prefirió sacrificar su tiempo para que pudiera lograr
mis sueños, por motivarme y darme la mano cuando sentía que el camino se terminaba.

Quien con su bondad y sacrificio me inspiró a ser una persona de bien, le dedico cada
capítulo de este trabajo.

A mi madre con todo mi amor,
quien con su sabiduría influyó en mi la madurez para lograr todos los objetivos en la vida,
gracias por estar siempre a mi lado a pesar de nuestras diferencias.

Por siempre mi corazón y agradecimiento a esas personas importantes en mi vida, que
siempre estuvieron listas para brindarme su apoyo incondicional.

“Cada uno de nosotros sólo será justo en la medida en que haga lo que le corresponde”.

Sócrates.

Ilícitos Tributarios y sus Garantías Procesales

RESUMEN

El trabajo versará sobre los procedimientos seguidos para sancionar las conductas de los administrados, en el cumplimiento de sus obligaciones impositivas para con el Estado Nacional.

Se hará referencia al doble proceso –*procesal administrativo y procesal penal* – al que pueden estar sometidas las conductas antes indicadas, y que la aplicación de diferentes normas procesales respecto de un mismo hecho, pueden traer como consecuencia el menoscabo en los derechos del administrado.

La investigación estará limitada a tres situaciones de posible afectación de las garantías procesales del administrado/imputado, lo que implica que con ello no se agota el tratamiento y análisis de tema elegido.

La primera versará sobre el momento en que la AFIP debe iniciar el sumario tendiente a aplicar multa, cuando el hecho, a su vez, debe ser sometido a un proceso penal.

En segundo lugar se hará referencia a las facultades del Fisco de solicitar órdenes de allanamiento en el marco del procedimiento administrativo, a los efectos de contar con la documental necesaria para la cuantificación de los tributos. Asimismo se efectuará una comparación con los elementos colectados en los allanamientos practicados en el marco del proceso penal tributario, con fines específicos de obtención y resguardos de elementos de juicios relacionados con la presunta comisión de un delito penal tributario. Para concluir finalmente que las pruebas colectadas en el proceso penal tributario, no pueden ser utilizados por la autoridad administrativa a los efectos de la determinación tributaria.

En tercer lugar, se pondrá de manifiesto que el papel protagónico del organismo recaudador en el marco de la ley penal tributaria, no debe llegar al límite de arrasar con la necesaria intervención del Ministerio Público en su carácter de titular de la acción penal pública. Además de las críticas se propondrá la adecuación de las normas procesales vigentes, a los efectos de salvaguardar los legítimos derechos de los administrados.

Ilícitos Tributarios y sus Garantías Procesales

ABSTRACT

The work will focus on the procedures for sanctioning behaviors administered in compliance with their tax obligations to the federal government.

Reference will be made twice administrative and procedural process and criminal procedure - which may be subject behaviors listed above, and that the application of different procedural rules regarding the same fact, can then lead to the erosion of the rights of the citizen.

The research will be limited to three situations possible involvement of the procedural guarantees of managed / defendant, which implies that this does not end the processing and analysis of theme.

The first will be about the time when you must start the summary AFIP aimed to apply fine, when in fact, in turn, must be subjected to criminal prosecution.

Second will be referred to the powers of the Treasury to request search warrants in the administrative proceedings for the purposes of having the necessary documentary for quantification of taxes. Comparison will be made also with the items collected in the searches conducted in the framework of criminal tax, targeted procurement and safeguards judgments elements relating to the alleged commission of a criminal offense taxation. To finally conclude that the evidence collected in criminal tax can not be used by the administrative authority for the purposes of tax assessment.

Third, it will be apparent that the role of collection agency in the context of criminal tax law, should not bulldoze reach the limit with the necessary participation of the Attorney General in his capacity as head of the public prosecution. Besides the criticism will propose the adaptation of existing procedural rules for the purposes of safeguarding the legitimate rights of the citizens.

Ilícitos Tributarios y sus Garantías Procesales

INDICE

Introducción.....	8
Objetivos.....	10
Metodología.....	11

CAPITULO I

ILÍCITOS Y SANCIONES TRIBUTIAS

1. Breve Introducción.....	15
2. Ilícitos Tributarios.....	15
2.1. Concepto.....	15
3. Naturaleza Jurídica de los Ilícitos Tributarios.....	16
3.1. Teoría Penalista.....	16
3.2. Teoría Tributaria.....	16
3.3. Teoría de las contravenciones.....	17
4. Principios generales del derecho penal aplicable al ámbito penal tributario.....	19
4.1. Principio de Legalidad	19
4.2. Principio de Reserva Penal.....	19
4.3. “Nullum crimen en nulla poena sine praevia lege”.....	20
4.4. Irretroactividad de la Ley Penal más gravosa.....	20
4.5. Principio de la le penal mas benigna.....	21
4.6. Proscripción de la Analogía	21
4.7. Nulla poena sine iudicio.....	22
4.8. In dubio pro reo.....	22
4.9. Non bis in idem.....	23
4.10. Principio de la Insignificancia o bagatela	23
5. Ilícitos Tributarios según la Ley N° 11.683.....	24
5.1. Ilícitos Formales.....	24
5.2. Ilícitos Materiales.....	24
6. Sanciones Tributarias.....	26
6.1. Sanción en sentido amplio.....	26
6.2. Tipos de Sanciones. Breves conceptos.....	26
6.2.1. La multa.....	26
6.2.2. La Clausura, Inhabilitación, Comisos.....	26
6.2.3. Prisión.....	26

Ilícitos Tributarios y sus Garantías Procesales

CAPITULO II

APLICACIÓN DE LAS SANCIONES Y SUS NORMAS PROCESALES

1.	Procedimiento Administrativo Tributario.....	27
1.1.	Breve Introducción.....	27
2.	Nuestra Ley de Procedimiento Tributario. Contenido.....	28
3.	Determinación Tributaria	28
4.	La Determinación de Oficio. Su Naturaleza Administrativa o Jurisdiccional.....	29
4.1.	La presunta discrecionalidad de la determinación de oficio y las potestades como derechos- deberes de la Administración	29
4.2.	Razonable equilibrio entre las prerrogativas de la Administración y las garantías de los derechos de los contribuyentes.....	30
4.3.	El debido proceso adjetivo. Su afirmación , tanto en la determinación de oficio, cuanto en la aplicación de sanciones.....	30
4.4.	Resolución determinativa de oficio.....	31
4.4.1.	Contenido de la resolución determinativa	32
5.	Inobservancia del Fisco.....	33
5.1.	Efectos de la inobservancia del Fisco.....	34
5.1.1.	Presunción de falta de mérito para sancionar.....	34
5.1.2.	Afectación del derecho de reducción de sanciones.....	36
6.	Falta de sustento normativo en el accionar del Fisco.....	37
7.	Normas Procesales Comunes. Leyes 11.683 y 24.769.....	38
7.1.	Breve Introducción.....	38
7.2.	Multas. Sumario: Inicio versus Abstención.....	39
7.3.	Inexistencia de impedimento para iniciar sumario.....	40
7.4.	Errónea interpretación del Fisco.....	40
7.5.	Violación de normas procesales.....	41
8.	Hacia una correcta actuación procesal.....	42

CAPITULO III

FACULTADES Y LIMITACIONES DE AFIP EN ALLANAMIENTOS

1.	Breve Introducción.....	44
2.	Inviolabilidad de domicilio. Excepciones. Allanamiento.....	44
3.	Distintas Normas de allanamientos.....	45
4.	Allanamiento en el Procedimiento Tributario.....	46

Ilícitos Tributarios y sus Garantías Procesales

5.	Allanamiento en el Proceso Penal Tributario.....	46
5.1.	Antecedentes Doctrinarios.....	47
5.2.	Alcance y Finalidad del artículo 21.....	49
6.	Diferencias entre los allanamientos analizados.....	52
7.	Limitaciones del Fisco.....	54

CAPITULO IV

EL INICIO DE LA ACCIÓN PENAL TRIBUTARIA

1.	Formas y condiciones para el inicio de la acción penal tributaria.....	55
2.	Sujetos facultados para formular denuncia de hechos reprimidos por la ley N° 24.769 y modificaciones.....	58
3.	Inicio de Acción Penal según el C.P.P.N y según la ley N° 24.769 ...	58
4.	Acción Penal Tributaria y la intervención del Ministerio Público Fiscal.....	59
5.	Hacia una correcta interpretación.....	63
6.	Conclusión.....	65

CAPITULO V

CONCLUSIONES Y PROPUESTAS

1.	Respecto del Procedimiento Administrativo Tributario.....	66
2.	Respecto de los allanamientos domiciliarios y sus efectos.....	67
3.	Respecto de la Acción Penal Tributaria y los agentes intervinientes. Papel del Fiscal.....	68
	Bibliografía.....	69

Ilícitos Tributarios y sus Garantías Procesales

INTRODUCCIÓN

Previo a adentrarse al tema “ilícitos tributarios”, se pretende aclarar que el trabajo versará sobre las conductas de los administrados en relación a sus obligaciones impositivas para con el Estado Nacional, por lo que los análisis y conclusiones a las que se arriben, no resultan aplicables de manera directa a las conductas tributarias de orden provincial y/o municipal.

Resulta necesario analizar la expresión “Ilícitos tributarios” en su concepción amplia, comprensiva no solo de hechos sancionables pura y exclusivamente por la autoridad de aplicación administrativa (Administración Federal de Ingresos Públicos) mediante sanciones de multas, sino también de las conductas de mayor gravedad, que además de las sanciones de multas, resultan reprochadas por la ley Penal Tributaria, con penas privativas de la libertad.

En lo que respecta a la sanciones de multas aplicadas por la autoridad administrativa, se hará referencia a las normas de procedimiento para sancionar cada una de las conductas punibles previstas en los artículos 45, 46 y concordantes de la Ley de Procedimiento Tributario – Ley N° 11.683 –. Paralelamente, y dada las especiales situaciones de doble proceso en que se pueden encontrar envueltos los contribuyentes, también se hará referencia a las normas procesales insertas en la propia Ley Penal Tributaria –Ley N° 24.769 y modificaciones –, además de las normas del C.P.P.N. aplicables al caso.

Ante la situación de doble proceso para aplicar penas a una misma conducta, se resaltará en el trabajo el menoscabo en sus derechos que puede sufrir el administrado – contribuyente –, al resultar sometido a dos normas procesales diferentes, una administrativa y otra procesal penal, con el consiguiente riesgo en la afectación de las garantías protegidas por la Constitución Nacional.

La investigación estará limitada a tres situaciones de posible afectación de las garantías procesales del administrado/imputado, lo que implica que con ello no se agota el tratamiento y análisis del tema elegido.

La primera versará sobre el momento en que la AFIP debe aplicar la multa, cuando el hecho, a su vez, debe ser sometido a un proceso penal.

En segundo lugar se hará referencia a las facultades del Fisco de solicitar órdenes de allanamiento, en los términos del artículo 35 y concordantes de la ley 11.683, a los efectos de contar con la documental necesaria para la cuantificación de los tributos, y su

Ilícitos Tributarios y sus Garantías Procesales

comparación con los elementos colectados en los allanamientos practicados en el marco del proceso penal, artículo 21 de la ley N° 24.769, que no deben ser utilizados para dicha cuantificación.

En tercer lugar, se hará referencia a las normas procesales aplicables, cuando la causa no se origina como consecuencia de una determinación realizada por el Fisco, sino que proviene de la denuncia penal formulada por un tercero, en los términos del artículo 18 de la ley N° 24.769. Si bien la cuantificación del tributo igualmente debe ordenarse al Fisco, pero ante la existencia de una denuncia penal de por medio, no puede soslayarse la necesaria intervención del Ministerio Público en su carácter de titular de la acción penal pública.

Además de las críticas que se formularán respecto de la afectación concreta de garantías procesales como consecuencia de actuaciones arbitrarias de la Administración Fiscal, se propondrá la adecuación de las normas procesales vigentes.

En el apartado siguiente se presentará el problema de investigación, la justificación del tema elegido. Se expondrán los objetivos generales y específicos del trabajo, luego serán presentadas las preguntas concretas que guiarán la investigación junto con la hipótesis de trabajo. En los capítulos siguientes se revisarán los antecedentes legislativos, doctrinarios y jurisprudenciales, presentándose luego en el capítulo correspondiente los aspectos metodológicos del estudio: estrategia metodológica, tipo de estudio, fuentes a utilizar, técnicas de recolección de datos y delimitación temporal y nivel de análisis.

Posteriormente, se presentará el índice tentativo del Trabajo Final de Graduación, el cronograma de actividades, y finalmente las referencias citadas y consultadas.

Ilícitos Tributarios y sus Garantías Procesales

OBJETIVOS

Ante la coexistencia de una norma procesal administrativa y otra procesal penal tributaria ¿Cómo deberían actuar tanto la Administración Federal de Ingresos Públicos, del Poder Judicial y Ministerio Público Fiscal, para no afectar los derechos del contribuyente?

Objetivo General.

- Analizar el comportamiento que le cabe a los conductores del proceso –*Juez Administrativo, Juez Penal y Ministerio Público Fiscal* –, a los efectos de resguardar las garantías procesales previstas en favor de los contribuyentes y/o imputados.

Objetivos Específicos.

- Analizar las normas –*administrativas y penales* – aplicables a los ilícitos tributarios.
- Poner en evidencia que, por aplicación simultánea y/o concomitante de normas administrativas y penales sobre una misma conducta tributaria, se pone en peligro ciertas garantías procesales expresamente previstas a favor de los administrados y/o imputados.
- Evaluar eventuales adecuaciones y/o modificaciones de las normas procesales, a los efectos de evitar ciertas prácticas cotidianas de los agentes directores de los respectivos procesos (*administrativo y penal*), ante situaciones procesales de competencia no delimitada con la debida precisión.

Ilícitos Tributarios y sus Garantías Procesales

METODOLOGÍA

Estrategia metodológica.

Este apartado tiene por objeto establecer los aspectos metodológicos que permitirán el desarrollo del Trabajo Final de Graduación.

La metodología, “describe, valora y, en cierto modo, prescribe un conjunto de reglas, procedimientos y criterios que el investigador debe considerar para construir y validar conocimientos científicos (...) La metodología se ocupa tanto del estudio de los procedimientos y las acciones que debe seguir el investigador para construir conocimiento científico, como de una serie de criterios y reglas que permitan valorar si ese conocimiento alcanza o no el rango científico”. (Yuni y Urbano, 2003, pág. 10).

Son pocos los autores que se avocaron acerca de nuestra problemática de investigación, ello da lugar a que la información resulte escasa. Por lo tanto para llevar a cabo el presente Trabajo Final de Graduación, se utilizará una estrategia metodológica de tipo cualitativo. Este método “es el adecuado para estudiar experiencias humanas poco conocidas o complejas” (Kerlinger, 2001, pág. 539).

Además se utilizará como tipo de estudio de investigación, el denominado tipo exploratorio, cuyo objetivo es “explorar un fenómeno sobre el cual no se conoce demasiado. (...) Es un tipo de estudio sistemático en el que se utilizan todos los recursos disponibles para poder tener mayor precisión en la descripción del fenómeno en estudio” (Yuni y Urbano, 2003, pág. 46).

La problemática que abordamos en el trabajo se basará en sistemas procesales y de ellas surgen cuestiones que se analizarán y evaluarán en tres momentos claves. Una primer cuestión versará sobre el momento en que la AFIP debe iniciar el sumario tendiente a aplicar multa, cuando el hecho, a su vez, debe ser sometido a un proceso penal. Como segundo momento, se hará referencia a las facultades del Fisco de solicitar órdenes de allanamiento en el marco del procedimiento administrativo, a los efectos de contar con la documental necesaria para la cuantificación de los tributos. También se efectuará una comparación con los elementos colectados en los allanamientos practicados en el marco del proceso penal tributario. Luego, como tercer momento, se pondrá de manifiesto que el papel protagónico del organismo recaudador en el marco de la ley penal tributaria, no debe llegar al límite de arrasarse con la necesaria intervención del Ministerio Público en su carácter de titular de la acción penal pública.

Ilícitos Tributarios y sus Garantías Procesales

Fuentes Principales a Utilizar.

- **Fuentes Primarias.**

En ellas “los autores informan directamente de los resultados de sus estudios, a través de libros, artículos en revistas especializadas, monografías, e incluso tesis. Estas fuentes son de interés para el investigador ya que cuando se detecta un autor que haya trabajado el tema, es posible rastrear otros trabajos de él, e incluso entablar comunicación” (Yuni y Urbano, 2003, pág.62). Se analizarán cuestiones procesales de la Ley Penal Tributaria y la Ley de Procedimiento Tributario, los actos del Ministerio Fiscal de la Nación contemplados en el Código Procesal Penal de la Nación y los Principios y Derechos protegidos por la Constitución Nacional.

- **Fuentes Secundarias.**

“Se denominan así porque someten a un proceso de reelaboración a las fuentes primarias. Cada vez son más comunes en el campo científico, dada la explosión de conocimientos científicos de las últimas décadas. Las organizaciones académico-científicas encomiendan a expertos en el tema que recopilen y analicen la producción realizada en ese campo en un lapso determinado de tiempo. Son de mucha utilidad porque permiten tener rápidamente una visión del estado actual del debate en ese tema y detectar a los autores y hallazgos relevantes. Son publicaciones en la que los autores informan de trabajos realizados por otros autores (libros, manuales, enciclopedias, artículos de revisión, anuarios)” (Yuni y Urbano, 2003, pág.62). Cabe recordar que el tema en cuestión es muy poco abordado por los especialistas en materia Tributaria, razón por la cual se recurrirá a las fuentes doctrinarias que resultan de gran importancia para clarificar la naturaleza del problema a investigar. Junto a la fundamental doctrina se trabajará evaluando los comentarios de los fallos sobre la materia y determinados libros sobre ilícitos tributarios.

Técnicas de Recolección de Datos.

La técnica seleccionada para llevar adelante el Trabajo Final de Graduación es la observación de datos o documentos (revisión documental), la cual incluye los datos extraídos de las fuentes- primaria y secundaria- , principalmente el análisis de las cuestiones procesales focalizadas en la ley Penal Tributaria y la ley de Procedimiento Tributario, los actos del Ministerio Fiscal de la Nación contemplados en el Código Procesal Penal de la Nación y los Principios y Derechos protegidos por la Constitución Nacional. También se observarán los comentarios de fallos jurisprudenciales y doctrina

Ilícitos Tributarios y sus Garantías Procesales

pertinente. Con ello se pretende analizar las normas – administrativas y penales – aplicables a los ilícitos tributarios, poner en evidencia que, por aplicación simultánea y/o concomitante de normas administrativas y penales sobre una misma conducta tributaria, se pone en peligro ciertas garantías procesales expresamente previstas a favor de los administrados y/o imputados y evaluar eventuales adecuaciones y/o modificaciones de las normas procesales, a los efectos de evitar ciertas prácticas cotidianas de los agentes directores de los respectivos procesos administrativo y penal, ante situaciones procesales de competencia no delimitada con la debida precisión.

Delimitación Temporal /nivel de análisis.

Siguiendo al Dr. Calvo Suárez (2003), podemos encuadrar una breve delimitación temporal del tema en cuestión. “En el año 1932 se sanciona la ley N° 11.683 de procedimiento tributario, en la cual se incluían normas penales de derecho tributario. Famosa como pocas, ésta tuvo innumerables reformas”.

En la Década del 90’ surge un gran cambio, pasando el impuesto implícito al explícito, se sanciona la ley N° 23.771 – Primera Ley en materia penal tributaria – quedando tipificadas penalmente las conductas evasivas o defraudadoras contra el Fisco, quedando a un costado la prejudicialidad del anterior régimen sancionatorio.

Esta Ley “tipificó las infracciones reputadas delictivas en los artículos 1 a 13, con una técnica deficiente y con la utilización de los denominados “tipos de peligro abstracto”, mientras en los artículos 14 a 19 se regularon ciertos procedimientos y la competencia de aplicación”(Chiara Díaz, 2003, Pág. 39).

Más tarde el Poder Ejecutivo Nacional, elabora un proyecto de la Ley tributaria. “El proyecto mediante el cual el P.E.N trataba la evasión tributaria y provisional, tenía profundas diferencias con el que finalmente aprobó el Congreso de la Nación. La Pena era de multa de dos a seis veces lo evadido, se hablaba de obligaciones tributarias y no de tributos, se comprendía a las finanzas provinciales, se daba distinta redacción a la parte referida a las obligaciones provisionales y no se incluían condiciones objetivas de punibilidad” (Villegas, 1998 , pág.272).

En 1996, surge la nueva ley penal tributaria, Ley N° 24.769 derogatoria de la anterior, en la cual se “supedita la denuncia penal que está en cabeza de la Administración Fiscal, a la existencia previa de la Determinación de oficio impositiva, o resuelta en sede administrativa la impugnación de las actas de determinación de la deuda de la seguridad social”. (Dr. Calvo Suárez, 2003, Régimen Penal Tributario)

Ilícitos Tributarios y sus Garantías Procesales

En Diciembre de 2011, se publica en el Boletín Oficial la ley N° 26.735, se incorporan modificaciones significantes a la ley N° 24.769 , sobre Delitos Tributarios (evasión); delitos de Recursos de Seguridad Social; se incorporan nuevas figuras penales y surgen cambios respecto a determinadas sanciones .

Los niveles jurídicos de análisis referidos al trabajo de investigación, comprenderán el estudio de legislación, doctrina y jurisprudencia propias en el ámbito de ilícitos tributarias, también respecto al procedimiento fiscal y a la coexistencia de las normas de Derecho Procesal Penal y Procedimiento Tributario.

Ilícitos Tributarios y sus Garantías Procesales

CAPITULO I

ILÍCITOS Y SANCIONES TRIBUTARIAS.

1.-Breve Introducción .

Previo a adentrarnos al tema “*ilícitos tributarios*”, se aclara que el trabajo versará sobre los procedimientos seguidos para sancionar las conductas de los administrados en relación a sus obligaciones impositivas para con el Estado Nacional, por lo que los análisis y conclusiones a las que se arriben, no resultan aplicables de manera directa a las conductas tributarias de orden provincial y/o municipal.

Resulta necesario analizar la expresión “Ilícitos tributarios” en su concepción amplia, comprensiva no solo de hechos sancionables pura y exclusivamente por la autoridad de aplicación administrativa -*En el caso la Administración Federal de Ingresos Públicos*-, mediante sanciones de multas, sino también de las conductas de mayor gravedad, que además de las citadas sanciones, resultan reprochadas por la Ley Penal Tributaria, con penas privativas de la libertad.

En lo que respecta a los hechos sancionables con multas por la autoridad administrativa, el trabajo se limitará a las conductas que resultan punibles por los artículos 46 y 47 y concordantes de la Ley Nacional de Procedimiento Tributario – *Ley N° 11.683*-. En efecto, la investigación versará exclusivamente sobre los ilícitos derivados de la omisión del pago de los tributos –*infracciones materiales*-, realizados mediante ardid o engaño, quedando fuera de todo análisis las meras inexactitudes en la cuantificación de los tributos, como así también los incumplimientos a los deberes formales o de colaboración para con el organismo recaudador, que también son pasibles de multas, y en algunos casos con clausuras de establecimientos o locales, suspensiones de matrículas, licencias, etc.

2.- Ilícitos Tributarios.

2 1.Concepto.

Siguiendo a Chiara Díaz (1997), entendemos por ilícito tributario a todo acto u omisión violatorio de la normativa tributaria.

El término “Ilícito” engloba todas las conductas antijurídicas en el ámbito tributario, con lo cual se evita, de inicio, su desdoblamiento en delitos, figura propia del ámbito penal, e infracciones o contravenciones administrativas.

Ilícitos Tributarios y sus Garantías Procesales

La terminología empleada, tiende a destacar su unidad, en cuanto configura el género de conductas que por acción u omisión derivan en el incumplimiento de las obligaciones o deberes tributarios, y en la regulación de sus sanciones.

Al término “ilícito” se le adiciona el de “tributario”, con el fin de limitar el objeto de estudio sólo a las transgresiones que pueden consumarse frente a normas legales insertan es esta rama del derecho¹.

3- Naturaleza Jurídica de los Ilícitos Tributarios.

Una cuestión arduamente discutida en doctrina, ha sido la relativa a la naturaleza jurídica de estos ilícitos, dando lugar a distintas teorías que podrían sintetizarse principalmente en penalista, de las contravenciones y tributaria².

3.1.-Teoría Penalista.

Para esta teoría, el Derecho Tributario Penal es Derecho Penal que no se ha separado del tributario, y por lo tanto son aplicables al ilícito tributario los principios generales del Derecho Penal común.

También se enrolan en esta postura, aquellos penalistas como Soler o Jiménez de Asúa, que niegan la diferenciación entre delitos y contravenciones.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación ha sostenido que las multas por infracciones a las leyes impositivas revisten carácter penal cuando no son meramente reparatorias, establecidas con el objeto de reprimir las infracciones a la ley y no reparar el daño causado³.

El Tribunal Fiscal de la Nación ha seguido esta doctrina, entendiendo que la multa fiscal corresponde siempre por el solo hecho de la violación de las normas respectivas y, dado el carácter penal de aquélla, su fin es el de prevenir y reprimir las infracciones a la ley, no reparar el daño causado⁴.

3.2.- Teoría Tributaria.

Por oposición a la anterior, sostiene que el Derecho Tributario Penal es un capítulo del Derecho Tributario, disciplina ésta que integra el Derecho Financiero y como tal,

¹ Gurfinkel de Wendy, L. y Russo, E. (1990), *Ilícitos Tributarios*, Buenos Aires: Depalma.

² Chiara Díaz, C., (1997), *Ley Penal Tributaria y Previsional N° 24.769 – El delito de evasión Fiscal*, Buenos Aires: Rubinzal – Culzoni.

³ C.S.J.N., “García, Ignacio”, Fallos 192:229 (1942).

⁴ T.F.N., “Maggi, Juan E.”, L.L. 103-169 (1961).

Ilícitos Tributarios y sus Garantías Procesales

independiente, concibiendo al Derecho Tributario con aspectos diversos pero interconectados y no separados (Giuliani Fonrouge, Pérez de Ayala y Amorós Rica , 1997).

En esta concepción no cabe hablar de sanciones fiscales de tipo penal (dolosas) y sanciones administrativas por infracción de los deberes formales, dado que el concepto unitario importa desconocer sus diferentes características.

Esto lleva a rechazar la aplicación obligatoria en materia tributaria de los principios generales del Derecho Penal ordinario. Sólo cabe aplicar los mismos cuando exista ley tributaria que remita expresamente a tales normas.

Proyectando tales conclusiones sobre las multas aplicadas en sede administrativa, al negar su naturaleza penal, la apelación judicial procedería previo pago de las mismas.

Queda visto entonces que con argumentaciones disímiles obtienen, en este sentido, idénticas conclusiones que la teoría penalista⁵.

3.3.- Teoría de las contravenciones.

Esta tesitura, que principalmente nuclea a todos los autores que consideran al ilícito tributario como de naturaleza administrativa, parte de la distinción esencial entre delitos y contravenciones, siendo sostenida entre otros, por Héctor B. Villegas y Andreozzi (1994) afirman que el Derecho Penal – como disciplina jurídica autónoma – admite ser dividido atendiendo a la naturaleza de las infracciones que sus normas describen y sancionan.

Según Villegas (1994), el delito es la infracción que ataca directamente la seguridad de los derechos naturales y sociales de los individuos, mientras que la contravención es una falta de colaboración, una omisión de ayuda, en cuyo campo de derechos del individuo están en juego de manera inmediata. El objeto que se protege está representado por la acción estatal en todo el campo de la Administración Pública⁶.

Refiriéndose a la infracción tributaria estima que no es en sí misma un acto que ataque directa e inmediatamente los derechos de los gobernados. Si el Estado necesita los recursos fiscales para cumplir su cometido, con la falta de pago se está omitiendo presentar una ayuda justificadamente requerida y se está incurriendo en una ilicitud contravencional al obstruirse la función financiera estatal.

Al ilícito tributario tanto en el campo delictual como contravencional, le son aplicables los preceptos y soluciones del Derecho Penal común u ordinario, con lo cual esta teoría coincide al respecto con la tesis penalista.

⁵ Folco, C., (1997), El delito de evasión fiscal, Buenos Aires: Rubinzal-Culzoni.

⁶ Villegas, H., (1994), Curso de finanzas, Derecho Financiero y Tributario, Buenos Aires: Depalma.

Ilícitos Tributarios y sus Garantías Procesales

En materia de contravenciones admiten alteraciones legislativas que resultan comparativamente de mayor relevancia en relación al régimen del Código Penal, ejemplificando con las presunciones de fraude del artículo colocado a continuación del artículo 46 de la ley de rito fiscal.

El doctor Jorge Damarco (1992), critica esta postura, sosteniendo que no existe diferencia cualitativa u ontológica alguna entre los delitos y las contravenciones, sino que la misma es cuantitativa o de grado, dado que reside en la distinta naturaleza o gravedad de la pena: más grave en los delitos, más leve en las faltas o contravenciones.

Expresa el Doctor Carlos Creus (1992), que así como la diferencia meramente cuantitativa conduce a la negación de la legislación de faltas como potestad reservada por las provincias, la idea de su diferencia esencial se consume considerando esa legislación como propia de ellas y prohibida para la actividad del Congreso de la Nación.

Señala además que hay contravenciones que sólo interesan al ordenamiento institucional provincial, pero hay otras que se extienden más allá del mero interés institucional local y evidentemente, éstas no pueden quedar vedadas a las facultades legislativas de la Nación por imperio de las mismas normas constitucionales.

Puntualiza que en el Código Penal vamos a encontrar insertadas entre los elencos delictivos, verdaderas contravenciones con la naturaleza expuesta precedentemente, configuradas normalmente como “delitos” de peligro abstracto, que se conectan con la sobreprotección de bienes jurídicos a cuyo ataque concreto se atiende en otras disposiciones⁷.

El maestro García Belsunce (1985), ha considerado que administrativizar los ilícitos tributarios como independientes del Código Penal, les resta importancia, con los que empiezan a aflojarse los resortes tendientes a modificar la conciencia media del pueblo cerca del delito fiscal (Rodríguez Devesa) y entrar en el ámbito del Derecho Penal tiene la ventaja de que la garantía legal y jurisdiccional es un dique contra la arbitrariedad del Estado⁸.

Por último, nos es dable aclarar que si bien razones dogmáticas y pedagógicas tornan recomendable analizar separadamente al Derecho Penal Tributario del Derecho Penal común, bajo ningún concepto podemos pretender atribuirle autonomía (Folco, 1997).

⁷ Creus, C., (1992), Derecho Penal – Parte General, Buenos Aires: Astrea.

⁸ García Belsunce, H., (1985), Derecho Tributario Penal, Buenos Aires: Depalma.

Ilícitos Tributarios y sus Garantías Procesales

4.- Principios generales del derecho penal aplicable al ámbito penal tributario.

Folco (1997), sostiene que los principios jurídicos del Derecho Penal común u ordinario, son aplicables tanto al campo del Derecho Penal Tributario infraccional (sancionados con multa) como al Derecho Penal Tributario delictual (delitos sancionados con penas privativas de la libertad)⁹.

4.1.- Principio de Legalidad.

La Constitución Nacional en su artículo 18 que *“ningún habitante de la Nación puede ser penado sin juicio previo fundado en ley anterior al hecho del proceso”*.

La garantía enunciada tiene su raíz profunda en el sistema representativo de gobierno, basado en la soberanía popular y en la separación, correlación y armonía de los Poderes Ejecutivo, Legislativo y Judicial¹⁰.

Meritando este principio, el doctor Díaz (1995), advierte que el cumplimiento del mandato constitucional exige una descripción de las conductas, acciones u omisiones constitutivas de delito, que cumplan la exigencias de seguridad jurídica, todo lo cual desde ya impide considerar dentro del precepto garantista constitucional los tipos formulados en forma abierta, que su aplicación dependa de criterios ajenos a los preceptos penales que suelen sustentar algunos tribunales¹¹.

4.2- Principio de Reserva Penal.

El principio de reserva encuentra su consagración en el artículo 19 de la Constitución Nacional, en cuanto el mismo dispone:

“Ningún habitante de la Nación será obligado a hacer lo que no manda la ley, ni privado de lo que ella no prohíbe”.

Es del caso tener presente lo dicho por Ricardo Nuñez (1976), en el sentido de que la exigencia de la ley previa implica que se les reserva a los individuos, una zona exenta de castigo, constituida por aquellos hechos ilícitos, inmorales o perjudiciales, que no se encuentran configurados y castigados por una ley previa a su acaecer. La punibilidad de los hechos que la ley no castiga queda reservada como esfera de inmunidad, frente al poder represivo del Estado¹².

⁹ Folco, M., (1997), El Delito de Evasión Fiscal, Buenos Aires: Rubinzal- Culzoni.

¹⁰ Nuñez, R., (1976), Tratado de Derecho Penal, Buenos Aires: Lerner.

¹¹ Díaz, V., (1995), Ensayos de Derecho Penal Tributario – Nueva técnica, Buenos Aires: Errepar.

¹² Nuñez, R., (1976), Tratado de Derecho Penal, Buenos Aires: Lerner

Ilícitos Tributarios y sus Garantías Procesales

Para este autor, tratándose de una garantía individual, esa zona de reserva debe estar claramente trazada, lográndose fundamentalmente mediante la enumeración taxativa por la ley, de los hechos punibles y de las penas pertinentes de manera que aquéllos y éstas representen un *numerus clausus* en recíproca e inalterable correspondencia.

Creus (1992), entiende que fuera de la singular vigencia interpretativa del principio de reserva en la determinación de lo delictivo, su efectividad en el ordenamiento del sistema penal como limitación del *ius puniendi* entronca con lo que hoy se suele designar “racionalidad” del Derecho, dado que no se puede castigar con la pena una conducta regulada como permitida por el ordenamiento jurídico.

4.3.- “Nullum crimen et nulla poena sine praevia lege”.

Este principio significa que no hay crimen ni pena sin ley previa al hecho que se juzga y ha sido recogido por el artículo 18 de la Constitución Nacional.

En otros términos, significa que la configuración del delito debe preceder al hecho delictivo hasta el punto de que la fijación de un delito no es aplicable a los hechos incursos en el mismo pero producidos con anterioridad. Representa un concepto del Derecho Penal liberal y por eso ha sido desconocido en los regímenes penalísticos de tipo totalitario, como la Rusia soviética, la Italia fascista, la Alemania nazi y la España falangista, donde ha sido frecuente la imposición de penas por hechos no configurados, o no configurados previamente como tales delitos. Es decir, aquellos en que se configura el delito *ex post facto*¹³.

Los principios precedentemente citados, fueron receptados por la Ley de Procedimiento Tributario N° 11.683, toda vez que en la misma están adecuadamente tipificadas las infracciones, sus respectivas penas, como así también las normas procesales para su aplicación.

4.4.- Irretroactividad de la Ley Penal más gravosa.

El principio de irretroactividad de la ley penal más gravosa se encuentra consagrado constitucionalmente en el artículo 18 de nuestra Carta Magna:

“... Ningún habitante de la Nación puede ser penado sin juicio previo fundado en la previa anterior al hecho del proceso...”.

¹³ Ossorio, M., (1986), Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales, Buenos Aires: Heliasta.

Iícitos Tributarios y sus Garantías Procesales

La jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha interpretado que este tipo de precepto prohíbe que la nueva ley penal empeore las condiciones de los imputados¹⁴.

Por el contrario, Nuestro Código Penal establece la retroactividad de la ley penal más benigna, cuyos efectos operarán de pleno derecho, prevaleciendo durante el período procesal y la condena (Folco, 1997).

4.5.- Principio de la Ley Penal más benigna.

El Artículo 2 del Código Penal consagra este principio al establecer:

Si la ley vigente al tiempo de meterse el delito fuere distinta de la que exista al pronunciarse el fallo o en el tiempo intermedio, se aplicará siempre la más benigna.

Si durante la condena se dictare una ley más benigna, la pena se limitará a la establecida por esa ley.

En todos los casos del presente artículo, los efectos de la nueva ley se operarán de pleno derecho.

A su vez, la Convención Americana sobre Derechos Humanos (Pacto de San José de Costa Rica) en su Art. 9º establece que no se puede imponer pena más grave que la aplicable al momento de comisión del delito y si con posterioridad a ello la ley dispone una pena más leve, se beneficiará con ello.

En el régimen penal tributario, un claro ejemplo de aplicación de la ley penal más benigna lo constituye la decisión de la Cámara de Apelaciones en lo Penal Económico, al entender que con la entrada en vigencia de la Ley N° 24.587 la conducta reprochada quedaba desincriminada, por cuanto el monto de la eventual evasión no superaba los establecidos por la nueva ley como condiciones objetivas de punibilidad y haciendo aplicación de oficio del Art. 2º del Código Penal, confirmó el sobreseimiento decretado, aplicando la nueva normativa, pero con el agregado de disponer la remisión de los antecedentes a la Dirección General Impositiva, a los efectos que pudieren corresponder.¹⁵

4.6- Proscripción de la Analogía.

La proscripción de la analogía es una consecuencia directa de la aplicación del principio de legalidad. Sólo será aplicable si con ello se beneficia al imputado.

Se prohíbe la analogía *in malam parte*, vale decir, la tendiente a multiplicar los delitos, las penas o las agravaciones legales, resultando admisible la aplicación de la ley penal por analogía *in*

¹⁴ C.S.J.N., Fallos: 31:82 y 140:34.

¹⁵ Cám. Nac. PEN. Econ., Sala B, causa 35166 (1995).

Ilícitos Tributarios y sus Garantías Procesales

bonam partem, sin que a esto se oponga el principio de reserva de la ley penal, porque se limita a garantizar zonas de libertad o determinadas especies y medidas de represión, pero permanece totalmente neutral cuando se trata del favor del imputado, en cuyo ámbito éste puede exigir que se llenen las lagunas por analogía legal o jurídica (Núñez, 1976).

4.7.- Nulla poena sine iudicio.

De las garantías previstas en el artículo 18 de la Constitución Nacional, fluyen diversas e importantes consecuencias.

Una de ellas es la tutela del derecho de defensa de los individuos que rige también en la esfera administrativa, aunque la resolución de la controversia en esta sede no sea dictada por un tercero independiente e imparcial, sino por los llamados jueces administrativos.

La ley N° 11.683 contiene normas expresas que aseguran un respeto absoluto al derecho de defensa.

Así, en el procedimiento de determinación de oficio se establece que el mismo:

Se iniciará, por el juez administrativo, con una vista al contribuyente o responsable de las actuaciones administrativas y de las impugnaciones o cargos que se formulen, proporcionando detallado fundamento de los mismos, para que en el término de quince días, que podrá ser prorrogado por otro lapso igual y por única vez, formule por escrito su descargo y ofrezca o presente las pruebas que hagan a su derecho.

En cuanto a la instrucción del sumario relativo a los hechos reprimidos por los artículos 38, 39, 45, 46 y 48 de la Ley N° 11.683, luego establecer en el artículo 70 que deberá disponerse por resolución de juez administrativo, con la constancia del acto u omisión que se le atribuye al presunto infractor, el texto procedimental tributario dispone en el siguiente artículo -Art.71- que la resolución de apertura será notificado al sumariado, otorgando un plazo de quince días (prorrogable en el caso de infracciones materiales) para que formule por escrito su descargo y ofrezcan las pruebas que hagan a su derecho.

Agotadas las correspondientes vías recursivas que ofrece el ordenamiento procedimental tributario, las resoluciones determinativas y/o sancionatorias son pasibles de una ulterior revisión judicial, con lo cual se resguarda debidamente el derecho constitucional de los contribuyentes de recurrir a la justicia (Folco, 1997).

4.8.- In dubio pro reo.

Este principio, de raíz procesal, ha sido introducido al derecho penal y admitido generalmente en cuanto a la valoración de la prueba.

Ilícitos Tributarios y sus Garantías Procesales

En doctrina se ha planteado su validez como principio jurídico rector en la interpretación de las mismas reglas procesales penales, existiendo una opinión dominante que lo acepta.

Por consiguiente, en merito a este principio, en caso de duda deberá interpretarse la ley en forma más favorable a la libertad del imputado.

El Dr. Creus (1992), aclara que si bien la cuestión planteada puede estar tangencialmente relacionada con la de analogía in bonam partem, ello puede deberse a una actitud subjetiva de algunos tratadistas, porque en verdad es algo totalmente diferente. No se trata de crear una ley para favorecer al reo, sino de elegir, entre las interpretaciones posibles de una ley, la que más favorezca y que no de ser importante subrayarlo puesto que en muchas exposiciones doctrinarias se hable indistintamente de analogía in bonam partem para referirse a ambas cuestiones.

La doctora Teresa Gómez (1996), relaciona directamente este principio con el estado jurídico de inocencia, que también debe ser aplicado al campo regido bajo la orbita del derecho penal tributario¹⁶.

4.9.- Non bis in idem.

Según este principio general del derecho, nadie puede ser perseguido ni condenado dos veces por un mismo hecho. En la Convención Americana de Derechos Humanos (Art. 8, apartado 4º), se lo establece expresamente, al estipula que el inculcado absuelto por una sentencia firme no podrá ser sometido a un nuevo juicio por los mismos hechos.

La Corte Suprema ha establecido que el principio non bis in idem prohíbe la aplicación de una nueva sanción por un mismo hecho ya juzgado y castigado, más no la simultánea aplicación de penalidades como consecuencia de la persecución de un mismo hecho, siempre que se respete el principio de razonabilidad de las penas impuestas por la constitución nacional¹⁷.

4.10.- Principio de Insignificancia o bagatela.

Este principio creado por los alemanes, y fundado en el principio de proporcionalidad que debe regir entre el delito y la pena, fue utilizado por la justicia

¹⁶ Gómez, T., (1996), Es irracional la privación anticipada de los bienes jurídicos secuestrados a un allanado. Debe primar el estado jurídico de inocencia. *Periódico Económico Tributario*, 1(9), 20.

¹⁷ C.S.J.N., “*Moño Azul S.A. s/Inf. Ley 11.683*”, (1992), voto de la mayoría.

Ilícitos Tributarios y sus Garantías Procesales

federal ante la sanción de clausura por simples infracciones como solución equitativa para meritar las conductas de los contribuyentes (Folco, 1997).

Por aplicación de este principio son atípicas aquellas conductas que importan una afectación insignificante del bien jurídico defendido con la sanción.

La justicia penal económica de Capital Federal dejó sin efecto una clausura de tres días aplicada por la Dirección General Impositiva por haberse comprobado incumplimientos formales en la facturación de operaciones, como nombre o denominación, domicilio, N° de CUIT y posición frente al Impuesto al Valor Agregado, por excesivo rigorismo de la pena en relación con la insignificancia de la violación de la norma¹⁸.

5.- Ilícitos Tributarios según la Ley N° 11.683.

Nuestra norma procedimental tributaria, reprime a los actos violatorios de normas tributarias a través de sus artículos 38, 39, 40, 45, 46, 47 y concordantes.

5.1.- Ilícitos Formales.

Los artículos 38, 38 bis y 39, reprimen los incumplimientos a los deberes formales, por falta de colaboración para con el organismo recaudador, se los enuncia al solo efecto ilustrativo en razón de no constituir el objeto del presente trabajo

Siguiendo a Giuliani Fonrouge (2005), decimos que el artículo 38 solo sanciona la falta de presentación de la declaración jurada determinativa de impuestos, aplicando una multa automática de cifra fija, según el tipo de sujeto, sin tener en cuenta ningún monto por omisión del impuesto que debiera declararse, si correspondiere.

El artículo 38 bis, sanciona a la falta de presentación de declaraciones juradas informativas. El artículo 39 sanciona a los restantes incumplimientos formales, tales como fijación de domicilio fiscal, resistencia a la fiscalización, falta de conservación de comprobantes y elementos justificativos¹⁹.

5.2.- Ilícitos Materiales.

Los ilícitos materiales constituyen conductas tributarias que traen como consecuencia la omisión del pago de los tributos en su justa medida.

¹⁸ Juz. PEN. Econ. Cap. Fed., N° 3, Secr. N° 5, “Boullar, Gabriel y Cía. S. R. L. s/ Ley 11.683”, (1991).

¹⁹ Giuliani Fonrouge, C. y Navarrine, S., (2005) .Procedimiento Tributario y de la Seguridad Social – Ley 11.683 y 24.769, (9° Ed. Actualizada), Buenos Aires: Lexis Nexis.

Iícitos Tributarios y sus Garantías Procesales

Que en razón de que tal omisión puede devenir de conductas negligentes o defraudatorias, la norma también tiene previsto sanciones acordes al aspecto subjetivo del hecho, por cuanto reprime con mayor severidad cuando se acredita la intención de omitir el pago.

En tal sentido, el artículo 45²⁰ -Ley 11.683- sanciona con multa de media a dos veces el impuesto omitido, ya sea por falta de presentación de declaración jurada, o por resultar inexactas las presentadas, salvo error excusable. Este artículo se refiere a la mera culpa o negligencia en la observancia de las obligaciones del contribuyente. Para su aplicación resulta suficiente una conducta inexcusable, que ha tenido por efecto un ingreso inferior al que corresponde según las disposiciones legales²¹.

Pero cuando la inexactitud de la declaración jurada deviene de una intención de perjudicar al organismo recaudador, a través de una conducta engañosa u ocultación maliciosa, la pena prevista para ello, conforme al artículo 46²², es de una multa graduable de dos a diez veces el impuesto evadido.

Es destacar que en lo que respecta a la prueba de la conducta engañosa u ocultación maliciosa referenciada en el citado artículo 46, la norma en análisis enuncia en su artículo 47²³, una serie de hechos puntuales cuyas constatación permite presumir la existencia de voluntad de evadir, salvo prueba en contrario. Tales enunciaciones constituyen presunciones legales, que admiten prueba en contrario, lo que importa la inversión de la carga de la prueba en cabeza del contribuyente.

²⁰ **Art. 45** Ley 11.683 1º párrafo “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 cien 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”.

²¹ T.F.N., “Laboratorios de electroquímica médica”, L.L. 105-22 (1961).

²² **Art. 46** Ley 11.683. – “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”.

²³ **Art. 47** Ley 11.683.- se presume, salvo prueba en contrario, que existe la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas cuando: a) medie una grave contradicción entre los libros, registraciones, documentos y demás antecedentes correlativos con los datos que surjan de las declaraciones juradas o con los que deban aportarse en la oportunidad a que se refiere el último párrafo del Art.11; b) cuando en la documentación indicada en el inciso anterior se consignen datos inexactos que pongan una grave incidencia sobre la determinación de la materia imponible; c) si la inexactitud de las declaraciones juradas o de los elementos documentales que deban servirles de base proviene de su manifiesta disconformidad con las normas legales y reglamentarias que fueran aplicables al caso; d) en caso de no llevarse o exhibirse libros de contabilidad, registraciones y documentos de comprobación suficientes, cuando ello carezca de justificación en consideración a la naturaleza o volumen de las operaciones o del capital invertido o a la índole de las relaciones jurídicas y económicas establecidas habitualmente a causa del negocio o explotación; e) cuando se declaren o hagan valer tributariamente formas o estructuras jurídicas inadecuadas o impropias de las prácticas de comercio, siempre que ello oculte o tergiverse la realidad o finalidad económica de los actos, relaciones o situaciones con incidencia directa sobre la determinación de los impuestos.

Ilícitos Tributarios y sus Garantías Procesales

6.- Sanciones Tributarias.

6.1. Sanción en sentido amplio.

Toda restricción de derechos subjetivos impuesta por una norma general a un responsable y aplicada mediante un acto jurisdiccional de alcance individual (administrativo o judicial) por una autoridad competente y conforme a un procedimiento reglado, como consecuencia de la realización por parte de aquél de una conducta prohibida por la ley²⁴.

6.2.- Tipos de Sanciones. Breves conceptos.

A continuación analizaremos brevemente cada una de las sanciones contenidas en nuestra legislación tributaria, que comprenden a la multa, el arresto (hoy no vigente), la clausura y/o inhabilitación, el comiso, y la prisión.

6.2.1.- La multa.

La Corte Suprema ha establecido que con las multas fiscales no se proponen un fin reparatorio del daño sino que tienen por objeto castigar la violación de una ley o reglamento afectando el patrimonio del infractor; revisten carácter penal²⁵.

6.2.2.- La Clausura, Inhabilitación, Comisos.

Tanto la clausura de establecimiento como la inhabilitación para el ejercicio de una actividad y el comiso de mercaderías, son básicamente medidas sancionatorias, puesto que afectan al ingreso y/o lucro del infractor, y a la vez preventivas, en cuanto impiden el desarrollo de una actividad que se viene cumpliendo en violación de preceptos fiscales²⁶.

6.2.3.- Prisión.

Consisten en una pena privativa de la libertad, prevista para los ilícitos de mayor gravedad en el campo tributario, tipificadas actualmente en la ley 24.769 y modificaciones.

En el capítulo siguiente nos referiremos in extenso sobre los pasos procesales necesarios para la aplicación de cada una de las sanciones precedentemente enunciadas.

²⁴ Corti, A. (1981), sanciones civiles y penales aplicables en materia tributaria – Doctrina Tributaria, Tomo I, Buenos Aires: Errepar.

²⁵ C.S.J.N, “García”, Fallos 192-229 (1942).

²⁶ Gurfinkel de Wendy, L. y Russo, E. (1990), Ilícitos Tributarios, Buenos Aires: Depalma.

Ilícitos Tributarios y sus Garantías Procesales

CAPÍTULO II

APLICACIÓN DE LAS SANCIONES Y SUS NORMAS PROCESALES

1. Procedimiento Administrativo Tributario.

1.1. Breve Introducción.

Como lo señalara con justeza el maestro Ramón Valdez Costa (1992), en el prologo de su obra mas celebre “ Instituciones del derecho Tributario”, la afirmación de que es menester dar un tratamiento unitario a los principios fundamentales consagrados en las constituciones de los “Estados de derecho” que, desde tal atalaya, se proyectan tanto sobre el Derecho tributario como sobre las restantes ramas del ordenamiento normativo – en el caso que nos ocupa, sobre las que regulan los procedimientos tributarios y el proceso en tal materia - , ya que son comunes a los mas variados campos jurídicos, adquiriendo particular significado en el derecho tributario en virtud de que, en este caso, el Estado asume la triple condición de instituyente de la obligación, de acreedor de ella y de Juez encargado de dirimir los conflictos que se presentan ²⁷.

También es menester tener en cuenta las transformaciones operadas durante el siglo XX, en virtud de las cuales, al decir de Gustavo Zagrebelsky (1999), se ha operado un pasaje del punto de equilibrio en el cual la noción de “soberanía” ha dejado de ser un atributo privativo del aparato estatal exaltándose, en cambio, la soberanía de la Constitución, más allá de la ductilidad de su contenido, la convivencia en ella de los principios y de una norma jurídica fluida que pueda contener los elementos de tal plexo - aunque sean heterogéneos-, agrupándolos así en una construcción necesariamente no rígida, que de cabida a las combinaciones que deriven, no ya del derecho constitucional sino de la política constitucional como fenómeno dinámico ²⁸.

En consonancia con lo expuesto, en nuestro Estado de derecho el procedimiento y el proceso tributario también están enmarcados en el ordenamiento de la Constitución Nacional como principio rector del ordenamiento jurídico en su conjunto.

Previo a referirnos al contenido de la Ley N° 11.683, resulta oportuno dejar sentado que existen marcadas diferencias entre los “procedimientos tributarios” que se desarrollan dentro del ámbito de la Administración -AFIP-, y el “proceso tributario” -con carácter de contienda- que se cumple por ante órganos jurisdiccionales independientes de la

²⁷ Valdés Costa, R. (1992), Instituciones de derecho tributario, Buenos Aires: Depalma.

²⁸ Zagrebelsky, G. (1999), El derecho dúctil. Ley, derechos y justicia (3ª Ed.), Madrid: Trotta.

Ilícitos Tributarios y sus Garantías Procesales

administración activa -Tribunal Fiscal de la Nación- y, más plenamente, ante las distintas magistraturas que integran el Poder Judicial²⁹.

2.- Nuestra Ley de Procedimiento Tributario. Contenido.

En nuestro país, la Ley N° 11.683 es conocida desde su incorporación al ordenamiento positivo como “Ley de Procedimientos Tributarios”, y a lo largo de su Título I se recoge un conjunto de preceptos de la más variada índole que exceden en mucho las regulaciones procesales propiamente dichas –tales como las contenidas en los capítulos de disposiciones generales, sujetos de los deberes impositivos, intereses, ilícitos y sanciones, responsables de las sanciones, prescripción.

Un núcleo importante de preceptos, de todos modos, es el que podemos hallar en el Capítulo III: “Determinación y percepción de impuestos”, que a partir del Art. 16 de la ley se centra, a su vez, en la “Determinación de oficio”. A pesar de ello, la misma norma contiene la regulación de otros muchos procedimientos administrativos como los vinculados con el procedimiento penal y contencioso administrativo o el referente al reclamo de repetición de los importes tributarios abonados de más espontáneamente a la Administración Federal de Ingresos Públicos.

Por otro lado, en la norma de referencia se encuentran disposiciones relativas al procedimiento contencioso judicial, al juicio de ejecución fiscal y, en su Título II, todo lo concerniente a la organización y competencia del Tribunal Fiscal de la Nación y la actuación ante ese estrado.

Finalmente, no puede olvidarse que en el Art.116 de la Ley Tributaria de rito implícitamente se contempla, dentro de las normas de aplicación supletoria, la legislación que regula los procedimientos administrativos, esto es, la ley 19.549 y su decreto reglamentario³⁰.

3. Determinación Tributaria.

Al respecto, cabe destacar que según nuestra ley de procedimientos tributario, la exteriorización de la materia imponible y del impuesto resultante debe ser efectuada en primer lugar a través de la autodeterminación (*Art. 11 Ley 11.683*) presentada por el propio contribuyente. Subsidiariamente, y recién ante la comprobación de las situaciones previstas

²⁹ Casás, José, (1999, Junio), Tutela jurisdiccional en materia tributaria, punto1: Tutela judicial y tutela jurisdiccional efectiva, Asociación Argentina de Estudios Fiscales, *Jornadas Tributarias del Mercosur* 1(3), 479-480.

³⁰ Altamirano, A., (1998), El procedimiento tributario, Buenos Aires: Depalma.

Ilícitos Tributarios y sus Garantías Procesales

en el artículo 16 de la citada norma procesal, el fisco se encuentra facultado para la determinación de oficio la materia imponible.

Según el citado artículo 16, básicamente son dos las situaciones en que procede la determinación de oficio, la primera es cuando el contribuyente no ha presentado sus declaraciones juradas y la segunda situación se da cuando las presentadas, resultan impugnables.

Por otra parte, el artículo 17 de la Ley de Procedimiento Tributario, habla de los pasos procesales que deben seguirse a los efectos de legitimar la determinación de oficio, como así también los funcionarios competentes y los términos en que deben expedirse.

4.- La Determinación de Oficio. Su Naturaleza Administrativa o Jurisdiccional.

Respecto de la determinación de oficio, un sector de la doctrina liderado por el profesor Dino Jarach (1969), ha sostenido que *“el acto de determinación de oficio en su aspecto objetivo no difiere del pronunciamiento del juez y tiene como contenido pronunciar el derecho, es decir, cumplir con una función jurisdiccional”*.

Desde esta postura, el apuntado autor entiende que es menester que la política legislativa se incline en el sentido de dotar al acto de determinación de todas las garantías y requisitos objetivos y subjetivos del acto jurisdiccional³¹.

De todos modos, la posición mayoritaria ha asignado naturaleza administrativa a la determinación de oficio, al entender que se trata siempre de una manifestación unilateral de voluntad pues, aunque un fin de justicia no sea extraño a la Administración Pública o más precisamente se sostenga que la función administrativa es función de justicia, ello no alteraría el distingo entre actividad de justicia y jurisdicción, según lo sostiene, entre otros, el maestro Giuliani Fonrouge (1997)³².

4.1.- La presunta discrecionalidad de la determinación de oficio y las potestades como derechos - deberes de la Administración.

“Es menester tener presente que las obligaciones tributarias nacen de la ley por la sola realización del hecho imponible en todos los aspectos objetivos y subjetivos, temporales y espaciales y no como un simple derecho potestativo de la Administración” (Jarach, 1969).

³¹ Jarach, D., (1969), Curso superior de derecho tributario, Buenos Aires: Cima.

³² Giuliani Fonrouge, C., (1997), Derecho financiero – Doctrina de la tributación, Buenos Aires: Depalma.

Ilícitos Tributarios y sus Garantías Procesales

Casás (1998), ha dicho que, la obligación fiscal y el monto de la prestación patrimonial coactiva, en un Estado de derecho en el cual el principio de “reserva de ley tributaria” tenga vigencia plena, es la resultante de la voluntad de la ley y no de la voluntad discrecional de la Administración, que tiene el derecho–deber de determinar los gravámenes y proceder a su cobro tal cual, preceptivamente, lo ha establecido el legislador.

La Administración Tributaria podrá obligar al contribuyente solo “en nombre de la ley”, en tanto en la República, como en otras formas de gobierno en que rige el principio del Estado de derecho, el contribuyente ha dejado de ser súbdito para convertirse en ciudadano. Y es por eso que la gestión de los tributos encuentra un cauce en el que confluyen las prerrogativas de la Administración y los derechos del contribuyente a oponerse a la opresión, en tanto el poder tributario se ejercite y agote en la sanción de la ley, colocando a los sujetos de la relación tributaria en una situación de igualdad o paridad.

4.2.- Razonable equilibrio entre las prerrogativas de la Administración y las garantías de los derechos de los contribuyentes.

Es menester que el ordenamiento jurídico, sobre la base del principio innominado de razonabilidad, recogido en los Arts. 28 y 33 del ordenamiento constitucional, asegure un adecuado equilibrio entre las prerrogativas de la Administración y la garantía de los derechos de los contribuyentes, tal cual lo recomendaron las XVIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario al tratar el Tema II:

1. Reconocer que La Administración Tributaria debe gozar de suficientes facultades de control, verificación y fiscalización de las actividades de los administrados, con el fin de poder determinar adecuadamente la existencia o no de obligaciones tributarias, sin que tales facultades puedan violar los derechos fundamentales de las personas. La ley debe regular en forma detallada y precisa las facultades de la Administración con el propósito de preservar adecuadamente tanto los derechos de los particulares como las necesidades del Estado para la debida recaudación de los tributos³³.

4.3.- El debido proceso adjetivo. Su afirmación, tanto en la determinación de oficio, cuanto en la aplicación de sanciones.

El derecho constitucional de defensa, en su sentido más lato, que consagra el Art. 18 de la Constitución Nacional; el derecho de propiedad, recogido por los Arts.14 y 17 de

³³ Altamirano, C., (1998), El procedimiento Tributario, Buenos Aires: Depalma.

Ilícitos Tributarios y sus Garantías Procesales

la Ley Suprema; el principio de reserva de ley en materia tributaria que exalta el tercer enunciado del Art. 17 del Estatuto Fundamental, en conexión con el principio de legalidad que somete a la Administración al derecho, conforme al Art. 19 del mismo ordenamiento, y la supremacía de la verdad jurídica objetiva a que apunta como plexo normativo superior y programa, conducen a que la actuación de la Administración en la determinación de oficio de prestaciones patrimoniales coactivas y en la sustanciación de sumarios, deba dar satisfacción al “ debido proceso adjetivo”.

Ello demanda, por tanto, de parte de los contribuyentes, que se garantice la posibilidad de:

1). Exponer las razones de sus pretensiones y defensas antes de la emisión de actos que se refieran a su derecho subjetivo o intereses legítimos, interponer recursos y hacerse patrocinar y representar profesionalmente (derecho a ser oído). Cuando una norma expresa permita que la representación en sede administrativa se ejerza por quienes no sean profesionales del derecho, el patrocinio letrado será obligatorio en los casos en que se planteen o debatan cuestiones jurídicas.

2). Ofrecer pruebas y que ellas se produzcan, si fuere pertinente, dentro del plazo que la Administración fije en cada caso, atendiendo a la complejidad del asunto y a la índole de la que deba producirse, debiendo la Administración requerir y producir los informes y dictámenes necesarios para el esclarecimiento de los hechos y de la verdad jurídica objetiva; todo con el contralor de los interesados y sus profesionales, quienes podrán presentar alegatos y descargos una vez concluido el período probatorio (derecho de ofrecer y producir pruebas).

3). Que el acto decisorio haga expresa consideración de los principales argumentos y de las cuestiones propuestas, en tanto fueren conducentes a la solución del caso (derecho a una decisión fundada)³⁴.

4.4.- Resolución determinativa de oficio.

La resolución determinativa de oficio, conforme lo ha expresado Teresa Gómez (2004), representa el acto administrativo más trascendental de la relación fisco-contribuyente.

La determinación de oficio es un acto administrativo, dictado por quien detenta la competencia tributaria, cuantificando la posición -deudora o acreedora- del contribuyente para con el fisco. Es un acto que gozará, al igual que todo acto administrativo, de presunción de legitimidad derivada del principio de autotutela de la administración, lo cual

³⁴ Altamirano, A. (1998), El procedimiento tributario, Buenos Aires: Depalma.

Iícitos Tributarios y sus Garantías Procesales

otorga fuerza ejecutoria, impidiendo que los recursos que se interpongan en su contra suspendan la ejecución y sus efectos, salvo que una norma expresa establezca lo contrario³⁵.

En efecto, para que la determinación de oficio se ajuste a derecho, el accionar de la Administración Tributaria necesariamente debe atenerse a las siguientes normas: artículos 16,³⁶ 17, 18³⁷ y concordantes de la Ley N° 11.683.

4.4.1.- Contenido de la resolución determinativa.

Sentado lo expuesto, nos referiremos a continuación al contenido de la resolución administrativa por el cual el organismo recaudador procede a la determinación de oficio conforme a los lineamientos del artículo 17 de la Ley N° 11.683, en especial en lo que respecta a la aplicación de sanciones, por constituir ello tema objeto del trabajo que nos convoca, toda vez que en el mismo se cuestiona la legitimidad de las resoluciones determinativas de oficio que no hacen referencia a la aplicación de multa como manda la ley.

Al respecto cabe poner de manifiesto que las prescripciones del art. 17 de la Ley de Procedimiento Tributario (*Ley 11.683*) resultan contundentes, toda vez que impone a la administración la obligación de exponer en la resolución determinativa de oficio una mención especial respecto del tema multas.

El tercer párrafo de dicho artículo, textualmente prescribe “*La determinación deberá contener lo adeudado en concepto de tributos y, en su caso, multa, con el interés*

³⁵ Gómez, T. y Folco, C., (2004), Procedimiento Tributario, Ley 11.683 – Decreto 618/97 (2ª Ed. Actualizada), Buenos Aires: La Ley.

³⁶ *Ley N° 11.683. Artículo 16* “Cuando no se hayan presentado declaraciones juradas o resulten impugnables las presentadas, la Administración Federal de Ingresos Públicos 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 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 arts. 9, punto 1 y 10 del decreto 618/97. (...)”.

³⁷ **Art. 18 Ley 11.683 1º párrafo** – “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 Administración Federal de Ingresos Públicos o que deberán proporcionarles los agentes de retención, cámaras de comercio o industria, bancos, asociaciones gremiales, entidades públicas o privadas, cualquier otra persona, etc.”

Iícitos Tributarios y sus Garantías Procesales

resarcitorio y la actualización, cuando correspondiesen, calculados hasta la fecha que se indique en la misma, sin perjuicio de la prosecución del curso de los mismos, con arreglo a las normas legales y reglamentarias pertinentes.”

5.- Inobservancia del Fisco.

Sobre esta cuestión, aquí se trae a colación una modalidad operativa de la Administración Federal de Ingresos Públicos, que sin sustento legal es puesta en práctica en los procedimientos de determinación de oficio de las que se derivan conductas susceptibles de ser encuadradas prima facie en las prescripciones de la Ley Penal Tributaria.

Concretamente nos referimos a la decisión administrativa de diferir la iniciación del sumario tendiente a la aplicación de multa hasta tanto el organismo recaudador resuelva sobre la procedencia, o no, de la radicación de la denuncia penal en los términos de los arts.18/20 de la Ley N° 24.769 y *modificaciones*³⁸.

Es de destacar que tal decisión administrativa se funda en meras instrucciones internas, y que en muchos casos el diferimiento del sumario simplemente se sustenta en la cuantía del impuesto determinado, por haber superado la condición objetiva de punibilidad³⁹, cosa que no otorga certeza a la efectiva iniciación posterior de la acción penal.

³⁸*Condición objetiva de punibilidad.* Artículos 1° y 2° Ley 24.769 y modificaciones - Ley 26.735 – **Art. 1°.** – Será reprimido con prisión de dos (2) a seis (6) años el obligado que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión, evadiera total o parcialmente el pago de tributos al fisco nacional, al fisco provincial o a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, siempre que el monto evadido excediere la suma de cuatrocientos mil pesos (\$400.000) por cada tributo y por cada ejercicio anual, aun cuando se tratase de un tributo instantáneo o de período fiscal inferior a un (1) año; **Art. 2°.** – La pena será de tres (3) años y seis (6) meses a nueve (9) 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 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, diferimiento, liberaciones, reducciones o cualquier otro tipo de beneficios fiscales, y el monto evadido por tal concepto superare la suma de ochocientos mil pesos (\$800.000); d) Si hubiere mediado la utilización total o parcial de facturas o cualquier otro documento equivalente, ideológico o materialmente falsos.

³⁹*Condición objetiva de punibilidad.* Artículos 1° y 2° Ley 24.769 y modificaciones - Ley 26.735 – **Art. 1°.** – Será reprimido con prisión de dos (2) a seis (6) años el obligado que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión, evadiera total o parcialmente el pago de tributos al fisco nacional, al fisco provincial o a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, siempre que el monto evadido excediere la suma de cuatrocientos mil pesos (\$400.000) por cada tributo y por cada ejercicio anual, aun cuando se tratase de un tributo instantáneo o de período fiscal inferior a un (1) año; **Art. 2°.** – La pena será de tres (3) años y seis (6) meses a nueve (9) 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 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,

Ilicitos Tributarios y sus Garantías Procesales

En efecto, la práctica administrativa de diferir el inicio de sumario como lo hace la AFIP, no acredita ni demuestra que el contribuyente efectivamente será sancionado con alguna de las medidas previstas en los artículos 45, 46 y concordantes de la Ley N° 11.683; tampoco acredita la presunción de falta de mérito del artículo 74⁴⁰ del citado texto legal.

Eventualmente el contribuyente podrá inferir que dicho diferimiento revela la intención de la administración de encuadrar los hechos como conducta defraudatoria, pero ello no se ajusta a la certeza y claridad que debe imperar en el procedimiento administrativo.

En igual sentido, el diferimiento del sumario hasta tanto la administración resuelva sobre la procedencia, o no, de la radicación de la denuncia penal, tampoco resulta un indicador de que finalmente el contribuyente será sometido al proceso penal tributario.

5.1.- Efectos de la inobservancia del Fisco.

5.1.1.- Presunción de falta de mérito para sancionar.

Continuando con las determinaciones de oficio efectuadas en las condiciones indicadas en el punto anterior, esto es sin hacer mención a las multas, en este apartado se hará referencia a las interpretaciones que le caben al contribuyente, en función de la presunción de falta de mérito que tan claramente tiene dicho el art. 74 de la Ley N° 11.683.

Cabe advertir que, hasta tanto no se formule efectivamente la denuncia penal correspondiente, con la mera postergación del inicio del sumario no se activa la cláusula suspensiva del Art. 20 de la Ley N° 24.769 y *modif.*, y por lo tanto, tampoco se activa la inaplicabilidad del Art. 74 prevista en el citado Art. 20; y en su consecuencia queda abierta la posibilidad de interpretarse que el Fisco no ha encontrado mérito para aplicar multas.

Aquí cabe tener en cuenta que con el dictado de la resolución determinativa de oficio, en las condiciones indicadas anteriormente –*sin multa y con diferimiento de sumario*–, se inicia un período transitorio o suspensivo –*hasta tanto la AFIP formule la denuncia*–, en la que la aplicación del artículo 20 de la Ley Penal Tributaria –*último párrafo*– es meramente potencial, y en su consecuencia es de plena aplicación el artículo 74 de la Ley N° 11.683 –*hasta tanto se efectivice la mentada denuncia*–.

liberaciones, reducciones o cualquier otro tipo de beneficios fiscales, y el monto evadido por tal concepto superare la suma de ochocientos mil pesos (\$800.000); d) Si hubiere mediado la utilización total o parcial de facturas o cualquier otro documento equivalente, ideológico o materialmente falsos.

⁴⁰ **Art.74 Ley 11.683.** – “Cuando las infracciones surgieran con motivo de impugnaciones u observaciones vinculadas a la determinación de tributos, las sanciones deberán aplicarse en la misma resolución que determina el gravamen. Si así no ocurriera se entenderá que la DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA de la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS no ha encontrado mérito para imponer sanciones, con la consiguiente indemnidad del contribuyente”.

Ilícitos Tributarios y sus Garantías Procesales

En otras palabras, la falta de mención de la aplicación de multa y el mero diferimiento del sumario expuesto en la resolución determinativa de oficio, de manera suspensiva y hasta tanto se resuelva sobre la procedencia de la denuncia penal, no resulta un indicador de la efectiva radicación posterior de la denuncia penal; más bien revela una situación suspensiva, por lo que hasta tanto no se efectivice la denuncia penal, tiene plena vigencia “la presunción de falta de mérito para aplicar sanciones” (*Art. 74 de la Ley N° 11.683*).

Es de destacar nuevamente que, para que opere los efectos suspensivos del artículo 20 de la Ley Penal Tributaria, es necesario que exista una efectiva denuncia penal, por lo que el mero diferimiento administrativo no confiere legitimidad a su aplicación.

En efecto, por no estar activada la cláusula impeditiva del Art. 20 de la Ley N° 24.769 y *modificaciones* al momento de dictarse la resolución determinativa de oficio, coloca los hechos bajo el amparo del Art. 74 de la Ley N° 11.683, y por lo tanto asisten sobradas razones al contribuyente para que interprete que el Fisco no ha encontrado mérito para aplicar sanciones.

Muy diferente sería la situación, si el organismo recaudador dictase la resolución determinativa de oficio haciendo mención expresa a la multa y la calificación *prima facie* de la conducta, tal como manda la ley, en cuyo caso, obviamente, no resultaría aplicable la presunción de la falta de mérito referenciada en el párrafo anterior.

Por otra parte, no se estaría infringiendo la prohibición de aplicar multa conforme al Art. 20 de la ley penal tributaria, pues la mera iniciación del sumario no implica la efectiva aplicación de la sanción.

Finalmente cabe advertir que para evitar la aplicación de la multa, luego de iniciado el sumario, le bastaría al organismo recaudador suspender la sustanciación del mismo hasta tanto se resuelva la cuestión en sede penal, con lo que permitiría que se cumplan con las finalidades de las leyes aplicables al caso, artículos 17, 49, 71 y 74 de la Ley N° 11.683; artículos 18 y 20 de la Ley N° 24.769 y modificaciones, y normas concordantes del C.P.P.N. y C.N.

En relación con la finalidad del Art. 17 de la Ley N° 11.683, cabe tener en cuenta que tal precepto impone la obligación de hacer referencia expresa a las multas aplicables en las resoluciones determinativas de oficio, cosa que se estaría cumpliendo con la iniciación del sumario y calificación *prima facie* de la conducta, tal como se ha indicado anteriormente.

Ilícitos Tributarios y sus Garantías Procesales

Que el Art. 49 de la Ley N° 11.683 tiene como finalidad posibilitar una reducción de sanciones para los contribuyentes que conforman la pretensión fiscal en tiempo oportuno. Es de destacar que el inicio del sumario con calificación de la conducta, posibilitaría evaluar el acogimiento a tal beneficio, toda vez que el contribuyente, en primer lugar toma conocimiento de la voluntad de la administración de aplicar sanciones; y en segundo lugar puede meritar la magnitud del mismo, y en por lo tanto la conveniencia, o no, de conformar la pretensión del fisco. En razón de lo expuesto, cabe advertir que la postergación del inicio del sumario, en la forma que lo hace el organismo fiscal, arrasa con todos los derechos del contribuyente prescriptos en el citado Art. 49.

Por su parte, el art. 71 de la Ley N° 11.683, tiene dicho que para la aplicación de multas, se debe instruir sumario, con calificación prima facie de la conducta, otorgando al contribuyente la posibilidad de formular descargos y ofrecer pruebas en sede administrativa.

Que la iniciación del sumario y la inmediata suspensión de su sustanciación, tal como se ha indicado anteriormente, no solo permitiría cumplir con la finalidad de esta norma -Art.71-, sino que además se ajustaría a la finalidad del art. 20 de la Ley Penal Tributaria evitando la aplicación de multa hasta tanto el juez penal se expida sobre la materialidad de los hechos. Es de destacar que con la suspensión del sumario, el contribuyente no formulará descargo en sede administrativa, sino que su conducta será juzgado en un proceso penal, cuyo resultado, además de la pena privativa de su libertad, deberá ser tenida en cuenta por la administración fiscal para la posterior aplicación de la multa, todo ello sin la sustanciación del sumario administrativo. Demás está aclarar que con ello también se evitaría el escándalo jurídico, tal como ha sido la voluntad del legislador en el citado art. 20 de la Ley Penal Tributaria, imponiendo condicionamientos a los efectos de la aplicación de multas.

5.1.2.- Afectación del derecho de reducción de sanciones.

Continuando con la afectación de los derechos del contribuyente de beneficiarse con las reducción de sanciones, derivadas de las resoluciones determinativas de oficio que no se adecuan a la manda legal, en este punto se hace mención a que la omisión de hacer referencia a la aplicación de multa conforme a los términos del artículo 17 de la ley N° 11.683, no puede ser suplida con la mera decisión administrativa de diferir el inicio de sumario. Aquí no puede obviarse que el inicio del sumario es precisamente el instrumento con que se califica prima facie la conducta que el fisco pretende endilgar al contribuyente.

Ilícitos Tributarios y sus Garantías Procesales

En efecto, sin inicio de sumario, no se puede saber si efectivamente se aplicará alguna multa, y en su caso, si la misma estaría encuadrada en el rango del 50% al 100% del gravamen dejado de pagar (*Art. 45 ley 11.683*), o bien en el rango de 2 a 10 veces el importe del tributo evadido (*Art. 46 ley 11.683*), y por lo tanto no existen elementos de juicio para evaluar los posibles beneficios que traería aparejada la eventual conformidad de la determinación de oficio dentro de los plazos legales para su procedencia (*Art. 49 ley 11.683*).

Es de destacar que el diferimiento del sumario, no suspende los plazos procesales indicados en el Art. 49 de la Ley N° 11.683, por lo que la falta de referencia de la calificación de la conducta y la multa aplicable, inevitablemente afecta al derecho de evaluar libremente la posibilidad de beneficiarse con la reducción de sanciones prevista en esta norma.

Que en lo que respecta a la cuantía del beneficio en la aplicación de multa que podría beneficiar al contribuyente, cabe advertir que en razón de haberse cumplido con la etapa procesal de emisión de la resolución determinativa de oficio, el mismo se encuadraría en el último párrafo del artículo 49 de la Ley N° 11.683, lo que equivale a evitar que la multa aplicable no supere el mínimo legal, que llevado a su expresión numérica, podríamos hacer referencia de una reducción de “*diez a dos veces*” el impuesto evadido, o en su caso, de “*dos a media vez*” dicha determinación, por lo que la eventual pérdida de dicho beneficio, puede traer aparejado una gran afectación patrimonial.

El desconocimiento en tiempo oportuno por parte del contribuyente respecto de cual habría de ser la pena a aplicarse, lo coloca en la imposibilidad de evaluar y en su caso de acogerse a los beneficios prescriptos por ley.

Cabe recordar que el Art. 49 de la Ley N° 11.683 otorga importantes beneficios en la aplicación de multa para los supuestos de aceptación de la pretensión fiscal en tiempo oportuno. En efecto, por desconocimiento en que es colocado el contribuyente, puede ser condenado a que se le aplique una multa superior al mínimo legal, que como se ha expuesto, puede llegar al 200% (*en el caso del Art. 45 ley 11.683*) y a diez veces en (*el caso del artículo 46 de la norma citada*) del importe de impuesto determinado.

6.-Falta de sustento normativo en el accionar del Fisco.

A continuación se hará referencia a la normativa que sustenta la modalidad operativa de la Administración Fiscal respecto del diferimiento del inicio del sumario ante la evidencia de conductas susceptibles de ser encuadrados en la ley penal tributaria.

Ilícitos Tributarios y sus Garantías Procesales

Al respecto cabe afirmar de manera categórica que no existe ninguna norma que autoriza a la administración tal diferimiento. Además de la lectura de todas las normas vinculadas a la materia que nos convoca, como parte de la investigación que se ha efectuado sobre este punto, hemos mantenido diálogos informales con funcionarios del área jurídica de la Administración de Ingresos Públicos, quienes han confirmado la inexistencia de normas al respecto, y que como consecuencia de unificación de criterios adoptados por los asesores jurídicos de ese organismo, han decidido como modalidad operativa, el diferimiento del sumario hasta tanto se resuelva sobre la precedencia de la radicación de la denuncia penal.

Como se podrá apreciar, aunque no lo manifieste expresamente, con esta modalidad operativa el fisco sustenta su postura *–a nuestro criterio de manera errónea–* en las prescripciones del Art. 20 de la ley Penal Tributaria (24.769 y *modificatoria*). Manifestamos de manera errónea porque, si bien el citado artículo 20 impide al fisco la aplicación efectiva de la multa hasta tanto se expida el juez penal de la causa, de ninguna manera debe interpretarse como un impedimento para iniciar el sumario *–tal como manda la Ley N° 11.683 –*, para que el contribuyente sepa a que atenerse en función de la calificación prima-facie de la conducta y evaluar la posibilidad de beneficiarse con la reducción de la sanción conformando las pretensiones fiscales (*Art. 49 ley 11.683*).

Finalmente, cabe advertir que el procedimiento seguido por la Administración Fiscal ante las situaciones citadas, no solo afecta a la seguridad jurídica, sino que también viola el principio de legalidad.

7.- Normas Procesales Comunes. Leyes 11.683 y 24.769.

7.1.- Breve Introducción.

Dada las especiales situaciones de doble proceso en que se pueden encontrar envueltos los contribuyentes, en este apartado se hará referencia a las normas procesales insertas en la propia Ley Penal Tributaria *–Ley N° 24.769 y modificaciones –*, y del C.P.P.N. aplicables al caso.

Ante la situación de doble proceso para aplicar penas sobre una misma conducta, se resaltaré el menoscabo que puede sufrir en sus derechos el administrado *–contribuyente*, al resultar sometido a dos normas procesales diferentes, una administrativa y otra procesal penal, con el consiguiente riesgo en la afectación de las garantías protegidas por la Constitución Nacional.

Ilícitos Tributarios y sus Garantías Procesales

La investigación estará limitada a tres situaciones de posible afectación de las garantías procesales del administrado/imputado, lo que implica que con ello no se agota el tratamiento y análisis de tema elegido.

7.2.- Multas. Sumario: Inicio versus Abstención.

Bajo este subtítulo nos referiremos a algunos pasos procesales normados tanto por la ley de procedimiento tributario como por la ley penal tributaria.

En primer lugar, se hará referencia a la abstención de aplicar sanciones por parte del organismo recaudador, hasta que sea dictada la sentencia definitiva en sede penal, todo ello en los términos del art. 20 de la ley penal tributaria.

Para una mejor comprensión del alcance de la mentada abstención, resulta necesario referirse brevemente al contenido de los arts. 18 y 20 de la Ley N° 24.7469. De la lectura armónica de ambas normas, se evidencia en primer lugar que la Administración tiene la obligación de formular denuncia en los casos que correspondan. Seguidamente se pueden apreciar los efectos de dicha denuncia, que en cuanto al tema puntual que nos interesa, *-entiéndase “abstención de aplicar sanciones hasta que sea dictada sentencia definitiva en sede penal-”*, no podemos obviar que para su procedencia, necesariamente debe existir una denuncia penal previa.

Esta situación nos permite afirmar que *“sin previa denuncia no se activa la abstención de aplicar sanciones”*, y por lo tanto, hasta que la AFIP proceda a radicar la denuncia penal, no existe tal impedimento.

Cabe advertir que lo precedentemente expuesto guarda relación con lo analizado en la unidad anterior, donde hemos puesto de manifiesto nuestra interpretación respecto de la obligación del fisco de expedirse no solo sobre la materia imponible sino también sobre la multa aplicable, todo ello en el mismo acto administrativo de determinación de oficio. Asimismo hemos manifestado que no existe motivo alguno para diferir el sumario, pues hasta tanto no se inicie la acción penal, no existe impedimento para aplicar multa.

En segundo lugar nos referiremos a la excusa utilizada por la Administración Fiscal para evitar referirse al aspecto sancionarlo previsto en el art. 17 de la Ley N° 11.683, como contenido obligatorio de toda resolución determinativa de oficio.

Aquí cabe recordar que el art. 17 impone la obligación de hacer referencia a la multa, lo que necesariamente debe materializarse a través de un sumario, en el caso incluido dentro del texto de la misma resolución determinativa de oficio, con los plazos legales para alegar defensa y ofrecer pruebas.

Ilícitos Tributarios y sus Garantías Procesales

Que asimismo, la omisión de hacer referencia a la multa, como se ha expuesto anteriormente, coloca los hechos en la situación de falta de mérito para su aplicación, conforme lo prescribe el artículo 74 de la Ley N° 11.683.

Por su parte el artículo 20 de la Ley N° 24.769 y modificatoria, no prohíbe la iniciación de sumario, como tampoco impone la suspensión del mismo, sino que simplemente ordena al organismo fiscal a abstenerse transitoriamente de aplicar multa, hasta que el juez penal se expida sobre el fondo de la cuestión.

7.3.- Inexistencia de impedimento para iniciar sumario.

En efecto, y tal como se ha expuesto anteriormente, de la interpretación armónica de los arts. 17 de la Ley N° 11.683 y 20 de la Ley N° 24.769 y *modificatoria*, se evidencia que no existe impedimento para iniciar el sumario con calificación prima facie de la conducta, lo que posibilitaría al contribuyente beneficiarse con las prescripciones del art. 49 de la Ley N° 11.683. El impedimento del citado artículo 20 esta limitado a la efectiva aplicación de la multa pero no al inicio del sumario, por lo que su postergación o diferimiento carece de sustento legal y por lo tanto su diferimiento no se ajusta a derecho.

Finalmente cabe advertir que la falta de referencia respecto de multas en la resolución determinativa en los términos del artículo 17 de la Ley N° 11.683, y hasta tanto se formule la denuncia penal conforme al artículo 18 de la Ley N° 24.769, queda habilitada la procedencia de la presunción del artículo 74 de la misma norma –falta de mérito para aplicar multa.

7.4.- Errónea interpretación del Fisco.

Finalmente, nos referiremos a la particular interpretación normativa por parte de la Administración Fiscal, que ha llegado al extremo de interpretar que la abstención de aplicar sanciones en los términos del art. 20 de la Ley N° 24.769 y modificaciones, resulta equivalente o implica, a su vez, abstenerse de iniciar el sumario tendiente a aplicar multa en los términos del artículo 17 de la Ley N° 11.683.

Que tal interpretación pone en evidencia que el organismo recaudador no ha advertido que para que opere la abstención del artículo 20 de la Ley N° 24.769, es condición necesaria que se haya entablado previamente la acción penal pertinente, cosa que no puede ocurrir si previamente no se ha dictado la resolución administrativa en los términos del art. 17 de la Ley N° 11.683, salvo que la denuncia la formule un tercero.

Ilícitos Tributarios y sus Garantías Procesales

En efecto, al momento de la emisión del acto administrativo no existe motivo para que el fisco se escude en el citado artículo 20 de la Ley N° 24.769, pues hasta ese entonces no resulta aplicable el mismo, sino que la cuestión ingresa en un período de transición y expectativa, que durará el tiempo legal que el fisco necesite para resolver si entabla o inicia la acción penal, y recién entonces resultaría aplicable el mentado artículo 20.

Aquí cabe tener en cuenta que existe una discordancia de plazos entre los escasos 15 días que le asisten al contribuyente para beneficiarse de con las prescripciones del artículo 49 de la Ley N° 11.683, y el tiempo *-no previsto legalmente-* que puede demorar la AFIP para iniciar o desechar la acción penal.

7.5.- Violación de normas procesales.

En efecto la decisión del fisco de diferir la iniciación del sumario al momento de la determinación de oficio hasta tanto se resuelva respecto de la procedencia la acción penal *- a nuestro criterio totalmente infundado e improcedente -*, afecta gravemente el derecho del contribuyente de evaluar la posibilidad de beneficiarse con el citado artículo 49 de la Ley de Procedimiento Tributario.

Ello importa una violación al debido proceso y al derecho de una decisión fundada en los términos del artículo 1, inc f), apartado 3°, y al artículo 7°, inc d) de la Ley N° 19.549, toda vez que resuelve parcialmente la cuestión sometida a la decisión administrativa *-omitiendo referirse a la multa-*, con lo cual comienzan a correr los plazos procesales de ley, entre ellas los términos para beneficiarse con la reducción de multa, sin saber siquiera si se ha encontrado mérito para ello.

Es por ello que entendemos que la efectiva iniciación del sumario con calificación *prima facie* de la conducta, se ajustaría plenamente a derecho ya que no entraría en colisión con las prescripciones del artículo 20 de la ley Penal Tributaria, y a su vez permitiría el pleno ejercicio de los derechos del contribuyente que el artículo 49 de la Ley N° 11.683 tiene previsto para el caso. Nada impide al fisco iniciar el sumario, calificar *prima facie* la conducta *-la que seguramente estará encuadrada como defraudatoria si existen indicios susceptibles de ser perseguidos penalmente -*, y recién entonces diferir o suspender la sustanciación de dicho sumario hasta tanto el juez penal competente se expida sobre la conducta, si se hubiera iniciado la acción penal.

La propuesta tampoco afectaría a las facultades del Fisco, si finalmente se resuelve no radicar la denuncia penal, pues simplemente podría levantar la suspensión de sumario y continuar con su trámite normal.

Iícitos Tributarios y sus Garantías Procesales

Tal procedimiento, permitiría al contribuyente conocer en tiempo oportuno la multa que el fisco pretende aplicar, y en su consecuencia le permitiría evaluar la posibilidad de conformar la pretensión fiscal, beneficiándose con la reducción de multa, cosa que nada afectaría a las facultades del fisco de efectuar igualmente la denuncia penal del caso.

También permitiría al contribuyente descartar la eventual presunción de falta de mérito para aplicar sanciones conforme a la prescripción del art. 74 de la ley de procedimiento tributario.

Asimismo cabe poner de manifiesto que la suspensión del sumario, luego de anoticiada la calificación *prima facie* de la conducta, permitiría diferir todos los argumentos que debe formular el contribuyente en defensa de sus derechos – *en los términos del art. 71 de la Ley N° 11683*, evitando de esa manera una eventual contradicción con los alegatos que posteriormente deba formular ante el juez penal de la causa.

8.- Hacia una correcta actuación procesal.

En consecuencia, y a manera de anticipo de las conclusiones del presente trabajo, desde ya se deja sentado la intención de propiciar la instrumentación de normas que encaucen el accionar del fisco ante situaciones que *prima facie* encuadren en la figura penal de la Ley N° 24.769 y *modificatoria*, y permitan cumplir acabadamente con las prescripciones del art. 17 de la Ley N° 11.683, sin afectar las limitaciones impuestas por el tercer párrafo del art. 18 de la Ley N° 24769 y *modificaciones*.

Que en efecto, la norma a instrumentarse no debería permitir el diferimiento de sumario, sino su formalización dentro del mismo procedimiento determinativo de oficio, para luego de notificado al contribuyente, se proceda inmediatamente a la suspensión del mismo, de manera que el contribuyente conozca fehacientemente la calificación otorgada a su conducta, y en su consecuencia evalúe la posibilidad de beneficiarse con el régimen de reducción de multas prevista en el art. 49 de la ley 11.683 ⁴¹ (*Eximición y reducción de sanciones*), y en su caso se evite formular los descargos que hacen a sus derechos en sede

⁴¹ **Art. 49 Ley 11.683. 1° y 2° párrafo** – “Si un contribuyente rectificar sus declaraciones juradas antes de correrse las vistas del artículo 17 y no fuere reincidente en las infracciones del artículo 46 ni en la del artículo agregado a su continuación, las multas de estos últimos y la del artículo 45 se reducirán a UN TERCIO (1/3) de su mínimo legal.

Cuando la pretensión fiscal fuese aceptada una vez corrida la vista pero antes de operarse el vencimiento del primer plazo de QUINCE (15) días acordado para contestarla, la multa de los artículos 45, 46 y de corresponder, la del artículo agregado a su continuación, excepto reincidencia en la comisión de las infracciones previstas en los dos últimos artículos, se reducirá a DOS TERCIOS (2/3) de su mínimo legal.

Ilícitos Tributarios y sus Garantías Procesales

administrativa, los que serán expuestos ante el juez penal competente quien resolverá sobre la materialidad de los hechos.

Por otra parte cabe tener en cuenta que, si el fisco resuelve NO RADICAR LA DENUNCIA PENAL, le queda la posibilidad de levantar la suspensión del sumario y continuar el mismo en los términos del art. 71 de la ley 11.683.

Ilícitos Tributarios y sus Garantías Procesales

CAPITULO III

FACULTADES Y LIMITACIONES DE AFIP EN ALLANAMIENTOS

1.- Breve Introducción.

En este capítulo se hará referencia a las facultades del Fisco de solicitar órdenes de allanamiento en los términos del artículo 35 y concordantes de la Ley N° 11.683, a los efectos de contar con la documental necesaria para la cuantificación de los tributos. Asimismo se efectuará una comparación con los elementos colectados en los allanamientos practicados en el marco del proceso penal, en el caso el artículo 21 de la Ley N° 24.769 y modificaciones, con fines específicos de obtención y resguardos de elementos de juicios relacionados con la presunta comisión de un delito penal tributario.

La comparación tendrá por finalidad demostrar que las pruebas colectadas en el procedimiento administrativo -Art.35 Ley N° 11.683- deben tener un uso limitado a la determinación tributaria; en similar sentido, que las pruebas colectadas en un proceso penal, deben ser utilizados en una causa de tal naturaleza -penal-; para concluir finalmente que las pruebas colectadas en virtud del art. 21 de la ley N° 24.769 y modif., no pueden ser utilizados por la autoridad administrativa a los efectos de la determinación tributaria.

2.- Inviolabilidad del domicilio. Excepciones. Allanamiento.

Es necesario aclarar previamente que, en relación al domicilio y el principio de su inviolabilidad, la Constitución Nacional -inspirada en la IV Enmienda de la Constitución de los Estados Unidos de América- ha elevado al mismo a la categoría de dogma fundamental de derecho público interno; ha establecido en su artículo 18 la inviolabilidad de domicilio y manda que una ley especial reglamente en qué casos y con que justificativos podrá procederse a su allanamiento y ocupación.

A riesgo de ser reiterativo, debe tenerse presente que el allanamiento sólo puede llevarse a cabo dentro del marco establecido por la norma constitucional declarativa de la inviolabilidad del domicilio, la correspondencia epistolar y los papeles privados. Estas garantías de raigambre netamente constitucional se encuentran plasmadas en el artículo 18 de la Carta Magna -el cual prescribe que la ley determinará en qué casos y con qué justificativos se podrá proceder a un allanamiento y ocupación de papeles privados- y para cumplir con ellas es menester la aplicación de la normativa que al respecto establecen el

Ilícitos Tributarios y sus Garantías Procesales

Código Penal (art. 150) y el nuevo Código Procesal Penal -L. 23984- (art. 224 y siguientes);

En total coincidencia con Sanz de Urquiza (2013)⁴², podemos sostener que el derecho del juez a autorizar los allanamientos domiciliarios si bien es una facultad discrecional de éste, debe estar debidamente fundado, pues no debe olvidar que ese derecho es una excepción al principio constitucional de la inviolabilidad del domicilio, por lo que esa medida ha de reducirla a límites racionales, sobre todo si tiene en cuenta que envuelve en sí un mal irreparable.

3.- Distintas Normas de allanamientos.

Así, tenemos el previsto por el Código Procesal Penal (Art. 224)⁴³ en el caso de la presunción de existencia de casos vinculados con la investigación del delito.

A su vez, en la ley de procedimiento tributario (Art. 35, *inc. e*)⁴⁴, también se ha previsto la solicitud de la orden de allanamiento domiciliario por parte de la AFIP ante el juez competente (*fuero contencioso administrativo federal*) en el caso de presumirse la oposición del contribuyente a la inspección de la AFIP.

⁴² Sanz de Urquiza, F. (2013), Límites legales a los allanamientos realizados por la D.G.I, *Revista Impuestos*, 5(2), 504 – 505.

⁴³ Código Procesal Penal de la Nación. Art. 224, “ Si hubiere motivo para presumir que en determinado lugar existen cosas vinculadas a la investigación del delito, o que allí puede efectuarse la detención del imputado o de alguna persona evadida o sospechada de criminalidad, el juez ordenará por auto fundado el registro de ese lugar.

El juez podrá proceder personalmente o delegar la diligencia en el fiscal o en los funcionarios de la policía o de las fuerzas de seguridad. En caso de delegación, expedirá una orden de allanamiento escrita, que contendrá: la identificación de causa en la que se libra; la indicación concreta del lugar o lugares que habrán de ser registrados; la finalidad con que se practicará el registro y la autoridad que lo llevará a cabo. El funcionario actuante labrará un acta conforme lo normado por los artículos 138 y 139 de este Código.

Cuando por existir evidente riesgo para la seguridad de los testigos del procedimiento, fuese necesario que la autoridad preventora ingrese al lugar primeramente, se dejará constancia explicativa de ello en el acta, bajo pena de nulidad.

Si en estricto cumplimiento de la orden de allanamiento, se encontrare objetos que evidencien la comisión de un delito distinto al que motivó la orden, se procederá a su secuestro y se le comunicará al juez o fiscal interviniente”.

⁴⁴ Ley N° 11.683. Art. 35 1° párrafo *inc e*)- Ley 11.683. – “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 (...) *inc e*) Recabar por medio del Administrador Federal y demás funcionarios autorizados por la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS, orden de allanamiento al juez nacional que corresponda, debiendo especificarse en la solicitud el lugar y oportunidad en que habrá de practicarse. Deberán ser despachadas por el juez, dentro de las veinticuatro (24) horas, habilitando días y horas, si fuera solicitado. En la ejecución de las mismas serán de aplicación los artículos 224, siguientes y concordantes del Código Procesal Penal de la Nación”.

Ilicitos Tributarios y sus Garantías Procesales

En el tercer escenario, aparece la prevista en la ley penal tributaria (*Art. 21*), para los casos en que existan motivos para presumir la existencia de elementos de juicio relacionados con la presunta comisión de un delito tributario⁴⁵

4.- Allanamiento en el Procedimiento Tributario.

En lo que respecta a los allanamientos ordenados a pedido del Organismo Recaudador, cabe aclarar que la misma está prevista en el artículo 35 de la Ley N° 11.683, el cual establece en forma taxativa las facultades que tiene el Organismo Impositivo en materia de verificación y fiscalización.

Las cuales van desde requerimientos escritos y verbales, exhibición de comprobantes, inspección de registraciones y documentación, peticionar auxilio de la fuerza pública, hasta llegar a la última y más importante de estas facultades requerir órdenes de allanamientos, cuyo análisis intentaremos abordar en el presente apartado.

Es así que el inciso e) del citado artículo 35 posibilita a la Dirección General Impositiva: "*Recabar por medio del Director General y demás funcionarios autorizados para estos fines por la Dirección, orden de allanamiento al juez nacional que corresponda*"; se trata de una medida de singular trascendencia con que cuenta la repartición administrativa a fin de facilitar su accionar y dar eficacia a las tareas de auditoría fiscal que le asigna la Ley N° 11683 (Sanz de Urquiza, 2013).

5.- Allanamiento en el Proceso Penal Tributario.

Dentro del texto de la ley Penal Tributaria N° 24.769 y *modif.*, la única norma que hace referencia al procedimiento de allanamiento es el artículo 21. A los efectos de una mejor comprensión de su análisis, a continuación se transcribe su texto

Art. 21: *"...Cuando hubiere motivos para presumir que en algún lugar existen elementos de juicio probablemente relacionados con la presunta comisión de alguno de los delitos previstos en la presente ley, el organismo recaudador, podrá solicitar al juez penal competente las medidas de urgencia y toda autorización que fuera necesaria a los efectos de la obtención y resguardo de aquéllos.*

Dichas diligencias deberán ser encomendadas al organismo recaudador, que actuará en tales casos en calidad de auxiliar de la justicia, conjuntamente con el organismo de seguridad competente..."

⁴⁵ Bertazza, H., (2010), El procedimiento cautelar para obtener y resguardar elementos de juicio en el proceso penal tributario, *Jornadas de Derecho Penal Tributario* (5), 51 – 54.

Ilícitos Tributarios y sus Garantías Procesales

En razón de las opiniones encontradas en cuanto al alcance de esta norma, previo a su análisis expondremos una breve reseña doctrinaria.

5.1.- Antecedentes doctrinarios.

Sostiene Robiglio. C, (2007) en su investigación que dicho precepto normativo, prevé un supuesto especial, según el cual, cuando hubiere motivos para presumir que en algún lugar existen elementos de juicio probablemente relacionados con la presunta comisión de alguno de los delitos previstos en dicha ley, el organismo recaudador podrá solicitar al juez penal competente las medidas de urgencia y toda autorización que fuera necesario a los efectos de la obtención y resguardo de aquéllos. Dichas diligencias serán encomendadas al organismo recaudador, que actuará en tales casos en calidad de auxiliar de la justicia, juntamente con el organismo de seguridad competente.

Esta norma presenta en su redacción una importante similitud con el artículo 224 del C.P.P.N. que rige los requisitos para realizar allanamientos en causas penales en trámite, pero a la vez se aprecia una gran diferencia, en cuanto que a su previsión es para los casos donde aún no hay denuncia penal en trámite.

Ello es así porque si no fuera una previsión para los casos en que no hay expediente judicial en trámite, se aplicaría la norma general contenida en el artículo 224 del CPPN, y esta previsión especial no tendría sentido de ser (Catania, A. 2005).

Entonces, se presenta la duda de si ante un pedido de estas características, es necesario y corresponde que el fiscal se expida en los términos del artículo 188 del C.P.P.N. o no, y en su caso, qué efectos invalidantes podría tener esa omisión respecto de los procedimientos y secuestros que se realicen.

Tal como vimos, los procesos pueden iniciarse válidamente por prevención policial o por requerimiento fiscal, de modo que en el primer caso, no habría duda alguna de la validez del allanamiento realizado en ausencia del requerimiento fiscal de instrucción.

En el restante supuesto, entendemos que si el pedido de órdenes de allanamiento no contiene la denuncia de la presunta comisión de un delito, no debería el fiscal requerir la instrucción, ya que ni siquiera el órgano recaudador entiende a esa altura de la investigación que haya elementos de juicio suficientes para sustentar una denuncia penal. Ha de recordarse que, según lo marca el artículo 18 de la Ley Penal Tributaria, para realizar la denuncia, la administración debe haber completado el trámite de la determinación de oficio.

Ilícitos Tributarios y sus Garantías Procesales

Tampoco ha de perderse de vista que, aun realizando el allanamiento y secuestro de documentación, luego podría no haber motivos para efectuar ninguna denuncia, o tal vez podría acreditarse algún hecho ilícito pero no concurrir una evasión o, acreditada esta, que no supere los montos establecidos como condiciones objetivas de punibilidad en algunas de las normas de la Ley Penal Tributaria.

A la vez, debe recordarse que para que el fiscal realice el requerimiento de instrucción, el artículo 188 del C.P.P.N. indica que debe estar frente a una denuncia de un delito de acción pública formulada ante el magistrado o la policía, por lo que en principio no concurriría el presupuesto fáctico que habilitaría al fiscal a formular requerimiento de instrucción.

En ese caso, los procedimientos que se realizaran sin la intervención previa del fiscal instando la acción, serían plenamente válidos.

Así lo ha entendido la Sala A de la Cámara en lo Penal Económico: la ley no establece la intervención obligatoria del fiscal en dicho trámite cautelar y lo lógico es que este se lleve a cabo antes de iniciarse el ejercicio de la acción penal ya que, en caso contrario, carecería de sentido su inclusión separada en una ley especial dictada luego de la entrada en vigencia del Código Procesal Penal de la Nación⁴⁶.

A la misma conclusión llega Ramayón (2003), quien señala que los elementos necesarios para cuantificar la presunta evasión se encuentran en poder del propio denunciado, por lo que existen pocas probabilidades de que el agente fiscal pueda expedirse en los términos del artículo 180 del C.P.P.N., atento a la carencia de datos para afirmar que existen razones para iniciar un proceso penal.

La Cámara de Casación Penal ha dicho que la falta de requerimiento fiscal de instrucción no obsta a la validez de los allanamientos cuando se trata de la pesquisa de un presunto delito tributario, porque la ley penal vigente en la materia expresamente establece – artículo 21 – que el juez queda habilitado para librar la orden cuando hubiese sido requerida por el organismo recaudador estatal en el entendimiento de que habría motivos para presumir que en algún lugar existen elementos de juicio probablemente relacionados con la presunta comisión de alguno de los delitos previstos en la presente ley⁴⁷.

⁴⁶ CNAPE, Sala A, “N. N. s/medidas precautorias”, causa 49.777(2003).

⁴⁷ CN Casación Penal, Sala I, “Müller”, (2006).

Iícitos Tributarios y sus Garantías Procesales

5.2.- Alcance y Finalidad del artículo 21.

Esta norma legal ha originado una serie de problemas interpretativos, con posiciones encontradas en la doctrina y en la jurisprudencia, razón por la cual es interesante su análisis para reseñar la posición actual sobre el tema.

De su lectura se evidencia que la obtención y resguardo del citado texto legal se refiera a los “*elementos de juicio*” probablemente relacionados con la presunta comisión de algunos de los delitos previstos en la ley penal tributaria.

Ahora bien, que debe entenderse por el significado que conlleva las palabras *obtención* y *resguardo* de los elementos de juicio; no resulta otro que lograr el secuestro y la guarda de ellos, a fin de evitar su pérdida.

Por otro lado, debemos expresar que muy distintas resultan ser las órdenes de allanamiento requeridas conforme las facultades previstas por el Art. 184 del Código ritual, como así sobre la base de lo regulado por el art. 224 y concordantes de dicho cuerpo legal, ello dentro de un proceso penal, y aquella que prevé el art. 21 de la Ley N° 24.769 y modificaciones. Debemos recordar que, el procedimiento regulado por el art. 224 se efectúa dentro de una instrucción judicial y con el objeto y ante la presunción de existencia en determinado lugar, de lograr elementos vinculados a la investigación del delito, o que allí pueda efectuarse la detención del imputado, o de alguna persona evadida o sospechada de criminalidad. En cambio, el art. 21 de la Ley Penal Tributaria, prevé la petición de ordenes de allanamiento en cabeza del organismo recaudador, en tanto medida de urgencia, al solo y único efecto de la obtención y resguardo de los elementos de juicio probablemente relacionado con la presunta comisión del delito que por violación a la normativa señalada se encuentre, ya sea por una investigación de “*motus proprio*”, o por el mecanismo previsto en el art. 18, tercer párrafo de la misma.

Si en cambio la finalidad fuese la de contar con elementos tendientes a concluir el procedimiento administrativo con el respectivo ajuste y consecuentemente desembocar en la determinación de oficio, la Ley N° 11.683, en su art. 35, prevé la posibilidad de solicitar, entre otros medios, las ordenes de allanamiento, por supuesto, y en este caso, deberá cumplimentarse con las directrices que prevé el Código Procesal Penal de la Nación⁴⁸.

Entonces se advierte la existencia de tres posibilidades distintas de procederse a secuestrar elementos, llámese documental u otro tipo de elementos contables, a través de órdenes de allanamiento dictadas por el Sr. Juez competente. La primera es aquella que

⁴⁸ Gómez, T. y Folco, C, (2008), Procedimiento Tributario, Ley 11.683 – Decreto 618/97, Buenos Aires: La Ley.

Ilícitos Tributarios y sus Garantías Procesales

dentro del proceso penal se libra en orden a lo normado por el art. 224 del C.P.P.N., y que tiene una clara finalidad que dicha norma indica, y no es otra, como ya se señalará, la de obtener las cosas vinculadas a la investigación del delito, o que allí pueda efectuarse la detención del imputado o de alguna persona evadida o sospechada de criminalidad; la segunda esta prevista por el art. 35 *inc e)* de la Ley N° 11.683, las necesarias ordenes de allanamiento, debiendo cumplimentarse en la petición determinados requisitos que la propia norma puntualiza. Esa orden de allanamiento conlleva a la finalidad de sortear los obstáculos que le opone el contribuyente al organismo, a fin de acceder a la documentación que le resulte necesaria para realizar el ajuste que corresponda; y en tercer término, verificamos la posibilidad de solicitar ordenes de allanamiento según lo dispone el art. 21 de la Ley N° 24.769 y *modificaciones*, la que especifica que la misma tendrá por finalidad la de obtener y resguardar elementos de juicios probablemente relacionado con la presunta comisión de algunos delitos previstos en la norma.

Si observamos detenidamente lo antes expuesto, advertimos que cada uno de los procedimientos de ordenes de allanamiento conlleva distinta finalidad y son utilizados, los elementos incautados, en distintos momentos investigativos, el primero y el tercero deben ser utilizados en la etapa de instrucción del proceso penal, mientras que el primero y segundo, permitirá la utilización de los elementos incautados en la investigación tendiente a concluir en el procedimiento de determinación administrativa de la deuda.

Particular énfasis debe ponerse en distinguir los datos probatorios administrativos - fuente de prueba- producto de un procedimiento de auditoría fiscal (inspección); de los elementos de prueba que recolectados por la AFIP por expresa autorización y encargo de la autoridad judicial -medidas de urgencia y resguardo- que alude al artículo 21 de la ley Penal Tributaria⁴⁹.

Queda entonces claro, por vía de exclusión, que cuando se procede al secuestro de los elementos que fueren, y que supuestamente guarden relación con la comisión de un ilícito tributario, siendo tal secuestro sobre la base de lo dispuesto en el art. 21 de la Ley N° 24.769 y *modif.*, solamente pueden ser utilizados para investigación penal dentro del propio proceso penal.

De ello se sigue que, ante la urgencia que desaparezcan dichos elementos se debe preconstituir prueba por una expresa directiva de un juez de instrucción para preservar de

⁴⁹ Viola, J.,(2009), Derecho Procesal Penal Tributario (2° Ed. Actualizada), Buenos Aires: La Ley

Iícitos Tributarios y sus Garantías Procesales

que maniobras de un determinado contribuyente investigado hagan peligrar el arribo a la verdad real (Viola, 2009).

Resulta reveladora la opinión de Macchi (1999), cuando, luego de un jugoso comentario respecto de las medidas urgentes del art. 21, remata diciendo que

“...si relevamos dicha norma legal, es precisamente para conjugarla con el encuadre del art. 21, que le otorga al ente la facultad de solicitar medidas urgentes, dentro de las cuales el allanamiento se perfila como una de las más eficaces para la adquisición de los elementos de juicio...”.

Evidentemente, el órgano recaudador no necesitará de tal medida para determinar de oficio la obligación tributaria; para ello cuenta con el citado art. 35 de la Ley N° 11.683. De modo, pues, que una interpretación coherente entre ambos sistemas nos está indicando que las medidas de urgencia están referidas al momento posterior de la especificación de la deuda, en tanto propendan a verificar la comisión de un delito previsto en la Ley N° 24.769 y modificaciones. Por consiguiente, la solicitud de las medidas de urgencias contará con el aval de una determinación de oficio y con las motivaciones adicionales necesarias para fundamentar su concreción.

De otro modo, el juez competente carecerá de los motivos suficientes para expedirse, conforme los parámetros que establece el C.P.P.N. Consecuentemente, las medidas estarán dirigidas a la comprobación de un delitos y no a la búsqueda de elementos para determinar si existe un delito. Estimamos, por tanto, que a esta altura ya se ha iniciado la instrucción y, como consiguiente, aquellas medidas urgentes seguirán el curso normal del proceso penal⁵⁰.

Concretando, debemos concluir que cuando el juez hace uso de esa atribución de remitir la denuncia de tercero, en el momento que corresponda según la posición interpretativa que se adopte, el organismo deberá proceder acorde lo dispuesto por la Ley N° 11.683, art. 16 y concordantes a la verificación y determinación de la deuda, a fin de emitir el acto administrativo que constituye la determinación de oficio de la deuda tributaria.

Sentado ello, también debemos dejar en claro que el art. 18 no guarda ningún tipo de relación de causa a efecto con lo dispuesto por el art. 21, pues ambas regulaciones entre sí resultan autónomas dentro del marco de la Ley N° 24.769 y *modif.* A título de ejemplo podemos decir que la AFIP puede tomar conocimiento del lugar donde existan elementos de juicio relacionados con una investigación a la que se halla abocada oficiosamente y

⁵⁰ Macchi, M., (1999), Sistema Penal Tributario y de la Seguridad Social, Buenos Aires: Ábaco.

Ilicitos Tributarios y sus Garantías Procesales

consecuentemente solicitar, con la única finalidad que regula el artículo, el libramiento de la pertinente orden de allanamiento, pero también, y aún en las circunstancias de que no se halle tramitando una investigación administrativa, que se originara en el organismo administrativo, o por derivación del Sr. Juez conforme el párrafo 3° del art. 18, la administración aún puede, si acaso, por causalidad tomara conocimiento, solicitar al Sr. Juez las medidas de urgencia reguladas por el art. 21.

Por último, debemos señalar que la finalidad de obtención y resguardo indicada por el art.21, no significa en la ley que el organismo administrativo se permita por tal medio obtener los elementos necesarios para lograr la cuantificación de la determinación de oficio y, en consecuencia, la presencia de la condición objetiva de punibilidad, de la posible conducta evasiva. Para la determinación de oficio que requiere el art. 18 de la Ley N° 24.769 y *modificaciones*, reiteramos, debe recurrir, pura y exclusivamente para tal trámite, a los medios que establece el art. 35 de la Ley N° 11.683, circunstancia que parece no agradar al órgano administrativo por la fatiga que le produciría tal extenso trabajo.

Lógico es, pero también lo es ilegal, recurrir a un medio más expeditivo, como lo es las órdenes de allanamientos, basados en el art. 21 citado y con ello, y obtenida la documentación, proceder a la determinación de oficio, conducta ésta no permitida, en tanto con ellos se lesionan derechos constitucionales del imputado –contribuyente-, como ser defensa y debido proceso legal (*Art. 18 C.N*), agregándose la flagrante ilegalidad de la utilización de tal vía no prevista para tal finalidad (*Art. 21, Ley N° 24.769 y modif.*).

6.- Diferencias entre los allanamientos analizados.

Entre las facultades que confiere el artículo 35 *Inc. e)*⁵¹ de la ley 11.683, permite a la AFIP – *a través de funcionario competente* – solicitar orden de allanamiento al juez nacional que corresponda, debiendo especificarse en la solicitud el lugar y oportunidad en que habrá de practicarse. Deberán ser despachadas por el juez, dentro de las veinticuatro

⁵¹ Art. 35 1° párrafo *inc e)*- *Ley 11.683*. – “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 (...) *inc e)* Recabar por medio del Administrador Federal y demás funcionarios autorizados por la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS, orden de allanamiento al juez nacional que corresponda, debiendo especificarse en la solicitud el lugar y oportunidad en que habrá de practicarse. Deberán ser despachadas por el juez, dentro de las veinticuatro (24) horas, habilitando días y horas, si fuera solicitado. En la ejecución de las mismas serán de aplicación los artículos 224, siguientes y concordantes del Código Procesal Penal de la Nación”.

Ilícitos Tributarios y sus Garantías Procesales

horas, habilitando días y horas, si fuera solicitado. En la ejecución las mismas serán de aplicación del art. 224 del CPPN⁵².

Resulta oportuno poner de manifiesto que la facultad de solicitar orden de allanamiento precedentemente indicada esta encuadrada en el marco de los amplios poderes que tiene el fisco para verificar la situación de cualquier presunto responsable tal como inequívocamente se expone en el 1º párrafo del art. 35 de la Ley Nº 11683. Sentado a ello, cabe inferir que los elementos documentales y de otra índole obtenida por efecto del allanamiento domiciliario, están destinados a la cuantificación de la materia imponible y eventualmente para la aplicación de las sanciones administrativas.

La precedente aclaración se formula a los efectos de dejar sentado la sustancial diferencia existente entre los elementos colectados en una orden de allanamiento ordenado en virtud del artículo 35 de la Ley Nº 11.683, que reiteramos, tiene por objeto cuantificar la materia imponible, y la orden de allanamiento librado en el marco de una causa penal en los términos del artículo 21⁵³ de la ley 24.769 y *su modificaciones*, ya que la finalidad de este último procedimiento tiene como único objeto *la preservación y resguardo* de elementos de juicio relacionado con la presunta comisión de alguno de los delitos previstos de la citada ley.

En consecuencia, cabe advertir que de ninguna manera los elementos colectados en virtud de este último procedimiento (*Art. 21 de la Ley 24769 modif.*) pueden ser utilizados por el fisco a los efectos de cuantificar la materia imponible. A riesgo de ser reiterativo expongo nuevamente que para determinar la cuantificación tributaria el fisco esta facultado

⁵² Código Procesal Penal de la Nación. **Art. 224**, “Si hubiere motivo para presumir que en determinado lugar existen cosas vinculadas a la investigación del delito, o que allí puede efectuarse la detención del imputado o de alguna persona evadida o sospechada de criminalidad, el juez ordenará por auto fundado el registro de ese lugar.

El juez podrá proceder personalmente o delegar la diligencia en el fiscal o en los funcionarios de la policía o de las fuerzas de seguridad. En caso de delegación, expedirá una orden de allanamiento escrita, que contendrá: la identificación de causa en la que se libra; la indicación concreta del lugar o lugares que habrán de ser registrados; la finalidad con que se practicará el registro y la autoridad que lo llevará a cabo. El funcionario actuante labrará un acta conforme lo normado por los artículos 138 y 139 de este Código.

Cuando por existir evidente riesgo para la seguridad de los testigos del procedimiento, fuese necesario que la autoridad preventora ingrese al lugar primeramente, se dejará constancia explicativa de ello en el acta, bajo pena de nulidad.

Si en estricto cumplimiento de la orden de allanamiento, se encontrare objetos que evidencien la comisión de un delito distinto al que motivó la orden, se precederá a su secuestro y se le comunicará al juez o fiscal interviniente”.

⁵³ **Art. 21 Ley 24.769 y modificaciones.** – “ Cuando hubiere motivos para presumir que en algún lugar existen elementos de juicio probablemente relacionados con la presunta comisión de alguno de los delitos previstos en la presente ley, el organismo recaudador, podrá solicitar al juez penal competente las medidas de urgencia toda autorización que fuere necesaria a los efectos de la obtención y resguardo de aquellos.

Dichas diligencias serán encomendadas al organismo recaudador, que actuará en tales casos en calidad de auxiliar de la justicia, conjuntamente con el organismo de seguridad competente.

Ilícitos Tributarios y sus Garantías Procesales

de pedir orden de allanamiento en los términos del Art. 35 de la Ley N° 11.683, todo ello en el marco de un procedimiento administrativo. El allanamiento llevado a cabo en virtud del artículo 21 de la ley N° 24.769 y *modificatoria* nada tiene que ver con el proceso administrativo, sino que forma parte de un proceso penal que tiene una finalidad específica de obtención y resguardo de elemento de juicio, para el juzgamiento de una conducta penalmente reprochada.

De no interpretarse de esta manera, la participación de la DGI en allanamientos por presuntos ilícitos tributarios podría resultar írrita respecto de las personas, en la medida en que el órgano recaudador podría llegar a ser en la causa quien allana, quien perita, quien denuncia, o querella, y quien, aprovechando la requisita, se mune de documentos o libros de comercio para operar conforme con la Ley N° 11.683⁵⁴.

Aquí debe tenerse en cuenta que las atribuciones de la administración fiscal para la obtención de pruebas se encuentran perfectamente enmarcadas dentro de la redacción legal del art. 35 de la Ley N° 11.683. Por ello debe volverse a afirmar enfáticamente que, lo que regula el art. 21 de la Ley Penal Tributaria, es una medida que, si bien es promovida por la administración fiscal, no guarda relación probatoria de índole alguna respecto de la determinación de la deuda, siendo tan solo una medida tendiente a lograr el secuestro y resguardo de elementos de prueba, que darán en el proceso penal la suficiente base de comprobación respecto de la determinación de oficio, a la que se arribara mediante los medios probatorios indicados en el referido art. 35 de la normativa procedimental tributaria.

7.- Limitaciones del Fisco.

Finalmente, y a manera de corolario de los conceptos analizados en este capítulo, cabe concluir que la Administración Fiscal no está facultada para determinar de oficio los tributos en base a normas procesales del derecho penal, sino que la determinación debe ser obtenida pura y exclusivamente en base de las prescripciones de la Ley N° 11. 683.

En tal inteligencia, solo cabe admitir que la norma penal y la norma procesal penal son de aplicación privativa de los jueces penales competentes y no de la administración pública (que dependen del poder ejecutivo).

⁵⁴ Juz. Pen .Econ., N° 2, “N.N”, D.T.E, XIII (1998).

Ilícitos Tributarios y sus Garantías Procesales

CAPITULO IV

EL INICIO DE LA ACCIÓN PENAL TRIBUTARIA

1.- Formas y condiciones para el inicio de la acción penal tributaria.

El art. 18 de la ley 24.769 y *modificaciones*, hace referencia a las formas previstas para la formulación de la denuncia de un ilícito penal tributario. En una primera parte, en razón del rol preponderante que cumple el organismo fiscal en la toma de conocimiento de los ilícitos tributarios, la norma indica los pasos administrativos previos que la misma debe cumplir para la procedencia de la denuncia penal. En una segunda parte, hace mención a la denuncia que formulen los terceros que tomen conocimiento de un hecho delictivo de las características indicadas.

Seguidamente se expondrán algunas manifestaciones doctrinarias sobre el tema. Así, siguiendo a Robiglio (2007)⁵⁵, decimos que, según establece el artículo 18 de la Ley N° 24.769 y *modif.*, cuando la denuncia proviene de la propia administración, es necesario que antes se haya realizado la determinación de oficio, ya que dicha norma dispone que el organismo recaudador formulará denuncia una vez que se haya dictado la determinación de oficio de la deuda tributaria o haya sido 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 respectivo.

Pero cuando la denuncia penal fuere formulada por un tercero, el juez remitirá los antecedentes al organismo recaudador, a fin de que inmediatamente de comienzo al procedimiento de verificación y determinación de la deuda.

La determinación de oficio a que se refiere el artículo 18 de la Ley Penal Tributaria, se trata del acto administrativo correspondiente al procedimiento regulado por el artículo 16 y siguientes de la Ley N° 11.683, y como bien destaca Díaz Siero (2006)⁵⁶, es la misma que da origen al juicio contencioso en donde se discute patrimonialmente si el contribuyente adeuda o no las sumas intimadas de pago por la Dirección General Impositiva.

A criterio de este autor, tan claro como resultaba en la Ley N° 23.771 que la promoción de la acción penal no estaba condicionada a cuestión prejudicial alguna, resulta

⁵⁵ Robiglio, C., (2007), El Fiscal en el Proceso Penal Tributario durante la etapa de Instrucción - Estudio Sobre el Proceso Penal Tributario, Buenos Aires: Errepar.

⁵⁶ Díaz Siero, H. ;(2006), La Determinación de Oficio de las Deudas Impositivo y el Proceso Penal Tributario - Una primera aproximación al artículo 18 de la Ley 24.769, Buenos Aires: Astrea.

Ilícitos Tributarios y sus Garantías Procesales

en el régimen penal tributario de la Ley N° 24.769 y *modif.*, que la promoción de la acción penal está condicionada a la previa existencia de la determinación de oficio de la deuda tributaria.

Debemos destacar que ese condicionamiento para realizar la denuncia, rige sólo respecto del Fisco, motivo por el cual no alcanza a los terceros que pudieran querer dar una *notitia criminis*. En razón de ello, es posible que jueces y fiscales se encuentren ante denuncias respecto de hechos en orden a los cuales no se ha realizado la determinación de oficio⁵⁷.

Entendemos que hasta tanto no haya determinación de oficio realizada con las formalidades establecidas en la Ley N° 11.683, en principio es altamente probable que el fiscal no cuente con elementos suficientes para expedirse requiriendo la instrucción, ya que sin dicho acto administrativo, en la generalidad de los casos no se conocerá si los hechos se ajustan a la descripción típica, como tampoco si los montos evadidos superan las condiciones objetivas de punibilidad, que hacen que el hecho sea perseguible penalmente.

Sin embargo, no debe pensarse que el fiscal esté impedido de expedirse, ya que si los elementos de juicio con que cuenta son suficientes para formular el requerimiento, por ejemplo si surgieran de otras fuentes que no sea el acto administrativo de determinación de oficio, nada le impide reclamar la iniciación de la instrucción y, de hecho, está obligado a hacerlo en función del principio de legalidad (previsto en la CN).

Lo mismo ocurre con el pedido de realización de otras medidas de prueba, ya que en cuando se le confiere vista al fiscal a los fines de los artículos 180 y 188 del C.P.P.N., puede pedir la producción de medidas previas, que en cuanto a efectos como acto promotor de la acción penal, ha sido equiparado al requerimiento de instrucción⁵⁸.

Podemos afirmar entonces que el obstáculo derivado de la falta de determinación de oficio alcanza a la administración tributaria, pero no a los terceros, para formular la denuncia, y no tiene incidencia alguna en la actuación del fiscal en la ocasión marcada por el art. 188 de CPPN.

Righi (2007), indica que el principio general es que el ejercicio de la acción penal no esté supeditado a condición alguna⁵⁹.

⁵⁷ López Biscayart, J., y Decarli, E., (2005), Determinación de Oficio y Proceso Penal en el Derecho Tributario, Buenos Aires: Rubinzal – Culzoni.

⁵⁸ CNAPE., Sala A, causa 32822, (1993).

⁵⁹ Righi, E., (2007), Derecho Penal, Parte General, Buenos Aires: Lexis Nexis.

Ilicitos Tributarios y sus Garantías Procesales

En esta línea, la Sala I de la Cámara de Casación ha dicho expresamente que la ley no dispone que el ejercicio de las acciones para perseguir los delitos que en ella se castigan se encuentre subordinado a la determinación de oficio; el ejercicio de la acción penal no queda supeditado a la realización del trámite administrativo previo, tanto como que aun cuando la AFIP formule la denuncia con todos sus procedimientos internos cumplidos, puede el Ministerio Público Fiscal requerir sus desestimación por inexistencia de delito. Además, si por cualquier medio llega a conocimiento del Ministerio Público Fiscal la posible comisión de un delito de acción pública, en virtud de que es el único órgano instituido por la Constitución Nacional para promover válidamente la acción penal pública, debe reaccionar automática e inevitablemente promoviéndola, como lo impone el artículo 29 de la Ley orgánica N° 24.946⁶⁰. Aunque a la luz de lo dispuesto en el artículo 18 de la Ley 24.769 y modif., el organismo recaudador estuviere inhibido de formular denuncia sin la correspondiente determinación de oficio, su presentación ante el juez o el fiscal surte el efecto notitia criminis, que debe provocar la inevitable reacción del titular y exclusivo promotor de la acción penal pública. No importa que antes de la determinación de oficio se desconozca si la conducta relativa al hecho imponible constituye un delito o una infracción administrativa, porque la instrucción penal tiene por objeto, precisamente, aclarar esos extremos⁶¹.

En síntesis, como la determinación de oficio no se trata de una cuestión prejudicial ni de un requisito de procedibilidad porque puede ser realizado aun en contra de los criterios administrativos, en función de una orden judicial, aunque no esté hecha, el fiscal puede requerir la instrucción si cuenta con datos suficientes, o puede solicitar la realización de medidas de prueba, entre las cuales, estará el pedido de que se haga la determinación que falta. En otras palabras, la determinación de oficio resulta un requisito de procedibilidad únicamente cuando el denunciante sea el organismo recaudador, cosa que no debe confundirse con una cuestión de prejudicialidad, ya que el juez de la causa no debe sujetarse a las conclusiones de la investigación administrativa⁶².

⁶⁰ **PRINCIPIO DE LEGALIDAD. Artículo 29.**-Cuando se tratare de una acción pública, el Ministerio Público actuará de oficio. La persecución penal de los delitos de acción pública deberá ser promovida inmediatamente después de la noticia de la comisión de un hecho punible y no se podrá suspender, interrumpir o hacer cesar, salvo en los casos y bajo las formas expresamente previstas en la ley.

⁶¹ CN Casación Penal, Sala I., “Müller”, (2006).

⁶² Telias, S. y Robiglio, C., (2006), Denuncia Penal de Delitos Tributarios. ¿Es la determinación de oficio una condición de procedibilidad de la acción penal?, *Revista Impuesto*, 16(2), 30-31.

Ilícitos Tributarios y sus Garantías Procesales

2.- Sujetos facultados para formular denuncia de hechos reprimidos por la ley N° 24.769 y modificaciones.

El art. 18 de la ley 24.769 y *modificaciones*, también hace referencia a los sujetos facultados para denunciar los ilícitos tributarios. En primer lugar menciona al organismo recaudador -AFIP-, y en su tercer párrafo se menciona a los terceros, es decir cualquier ciudadano que tomare conocimiento de un hecho delictivo.

Aquí cabe reiterar que el carácter de organismo de control tributario, coloca a la Administración Federal de Ingresos Públicos en la particular situación de tomar conocimiento del mayor número hechos reprimidos por la Ley Penal Tributaria, pero ello no lo convierte en el sujeto excluyente e indispensable para la iniciación de una causa penal en los términos de la Ley 24.769 y *modif.*, ya que también existe la alternativa o posibilidad de que la *notitia criminis* sea proporcionada por un tercero, o bien que el Ministerio Público tome conocimiento de ella por cualquier otro medio, y en su consecuencia inicie la causa penal sin la previa participación del organismo recaudador, quien ante tal supuesto, participará luego de iniciada la investigación penal, pero al solo efecto de cuantificar la materia imponible.

3.-Inicio de Acción Penal según el CPPN y según la ley 24.769.

La ley penal tributaria N° 24.769 y *modificatoria*, no tiene previsto una forma diferente de inicio de la acción penal a las previstas en el Código Procesal Penal de la Nación, puesto que en todos los casos, la acción penal pública está a cargo exclusivo del Ministerio Público Fiscal, conforme al artículo 65 del CPPN, y 1° de la Carta Orgánica del Ministerio Público.

Si bien el artículo 18 de la Ley N° 24.769, tiene indicado a la Administración Federal de Ingreso Público como sujeto protagónico para la formulación de la denuncia penal, la misma puede ser también iniciada por cualquier ciudadano que tome conocimiento de uno o algunos de los hechos delictivos de naturaleza penal tributaria tipificados en esta ley, tal como se ha expuesto en el apartado anterior.

Ello indica que cuando la denuncia es formulada por un tercero en los términos del tercer párrafo del artículo 18 de la Ley N° 24.769, debe ser puesta en conocimiento del Fiscal –mediante la vista correspondiente-, para que ante tal *notitia criminis*, formule requerimiento de instrucción -o en su caso desestimarlos-, antes de que el juez competente remita los antecedentes a la autoridad administrativa para el inicio del proceso de determinación de oficio.

Ilicitos Tributarios y sus Garantías Procesales

4.- Acción Penal Tributaria y la intervención del Ministerio Público Fiscal.

Luego de dejar sentado que la titularidad de la acción penal pública está a cargo exclusivo del Ministerio Público Fiscal, nos referiremos a continuación a la promoción de la acción formulada por la Administración Fiscal, mediante la denuncia realizada en los términos del primer párrafo del art. 18 del Régimen Penal Tributario.

Al respecto, en primer lugar cabe formular el siguiente interrogante: ¿debe ser puesto en conocimiento del Ministerio Público Fiscal a los efectos de los artículos 180, 188 y 195 del C.P.P.N.? ⁶³

La respuesta es afirmativa. La denuncia penal puede ser efectuada de manera directa ante el ministerio Público para que éste proceda en los términos de los artículos 180,188 y 195 del C.P.P.N. También puede ser formulada ante el Juez competente, quien procederá a remitir al Ministerio Público a los efectos de la formulación del requerimiento en los términos del artículo 180, 188 y 195 del C.P.P.N. Lo que implica que toda denuncia formulada por la administración publica en los términos de la ley penal tributaria necesariamente requiere de la intervención del Ministerio Público Fiscal.

⁶³ Código Procesal Penal de la Nación. **Art. 180**; “El juez que reciba una denuncia la transmitirá inmediatamente a agente fiscal. Dentro del término de veinticuatro (24) horas, salvo que por la urgencia del caso aquél fije uno menor, el agente fiscal formulará requerimiento conforme al art. 188 o pedirá que la denuncia sea desestimada o remitida a otra jurisdicción.

Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo anterior, el juez de instrucción que reciba una denuncia podrá, dentro del término de veinticuatro (24) horas, salvo que por la urgencia del caso fije uno menor, hacer uso de la facultad que le acuerda el art. 196, primer párrafo, en cuyo caso el agente fiscal asumirá la dirección de la investigación conforme a las reglas establecidas en el tít. II del libro II de este código o pedirá que la denuncia sea desestimada o remitida a otra jurisdicción.

Será desestimada cuando los hechos referidos en ella no constituyan delito, o cuando no se pueda proceder. La resolución que disponga la desestimación de la denuncia o su remisión a otra jurisdicción, será apelable, aun por quien pretendía ser tenido por parte querellante”.

Art. 188 CPPN.; “El agente fiscal requerirá al juez competente la instrucción, cuando la denuncia de un delito de acción pública se formule directamente ante el magistrado o la policía y las fuerzas de seguridad, y aquél no decidiera hacer uso de la facultad que le acuerda el primer párrafo del art. 196.

En los casos en que la denuncia de un delito de acción pública fuera receptada directamente por el agente fiscal o éste promoviera la acción penal de oficio, si el juez de instrucción conforme a lo establecido en el segundo párrafo del art. 196, decidiera tomar a su cargo la investigación, el agente fiscal deberá así requerirla.

El requerimiento de instrucción contendrá: 1) Las condiciones personales del imputado o, si se ignoraren, las señas o datos que mejor puedan darlo a conocer.; 2) Las relación circunstanciada del hecho con indicación, si fuere posible, del lugar, tiempo y modo de ejecución.; 3) La indicación de las diligencias útiles a la averiguación de la verdad.”;

Y Art. 195 CPPN.; “La instrucción será iniciada en virtud de un requerimiento fiscal, o de una prevención o información policial, según lo dispuesto en los arts. 188 y 186, respectivamente, y se limitará a los hechos referidos en tales actos.

El juez rechazará el requerimiento fiscal u ordenará el archivo de las actuaciones policiales, por auto, cuando el hecho imputado no constituya delito o no se pueda proceder. La resolución será apelable por el agente fiscal y la parte querellante”.

Iícitos Tributarios y sus Garantías Procesales

Que siguiendo el mismo criterio de interrogantes, cabe preguntarse si ante denuncia formulada por terceros ante juez competente, en los términos del artículo 18, tercer párrafo- de la ley 24.769 y *modificaciones*, ¿debe el juez poner en conocimiento del Ministerio Público a los efectos de los artículos 180, 188 y 195 del C.P.P.N.?

La respuesta, la entendemos que debe ser afirmativa, toda vez que ante la existencia de una *notitia criminis*, no corresponde dar curso a un proceso penal sin la participación del titular de la acción penal publica en los términos del artículo 65 del C.P.P.N.

Interpretamos que, si bien se debe dar participación a la administración federal de ingresos públicos, ello no obsta a que previamente se cumpla con el requisito esencial e indispensable del requerimiento fiscal.

Por otro lado, la redacción del párrafo tercero del artículo 18 de la Ley N° 24.769 y *modificatoria*, nada dice de que cuando la denuncia penal fuera formulada por un tercero, *en primer término, el juez y previo a cualquier otro trámite*, deba remitir los antecedentes al organismo recaudador, por lo que perfectamente se concilia este dispositivo, en lo que a ello se refiere, con que le de vista al Fiscal a los efectos del Requerimiento de Instrucción y, luego remita al organismo recaudador a fin de lograr el cometido que prevé la norma.

La fórmula “a fin de que inmediatamente dé comienzo al procedimiento de verificación y determinación de la deuda” (*Art.18*), tampoco afecta de manera alguna lo antes señalado, pues la lógica de la propia redacción de ella, indica que la premura que exige la norma empieza a correr desde el momento en que receipta el organismo impositivo los antecedentes de la denuncia penal de un tercero. De otra forma, el texto legal debió indicar con precisión, *previo a cualquier otro trámite procesal, inmediatamente el juez debe remitir la denuncia de terceros al organismo para que de comiendo a la verificación de la deuda*.

Al respecto cabe traer a colación lo expresado por el Dr. López Biscayart (2007), en relación a las denuncias formuladas por un tercero en los términos del artículo 18 de la ley 24.769, en los siguientes términos:

*“...Y si bien la ley de la especialidad manda al juez que remita los antecedentes para que se determine de oficio la materia imponible, no existe ninguna disposición de la que se puede derivar que el juez no debe transmitir la notitia criminis al Ministerio Público Fiscal –Titular de la acción pública-, como lo manda el artículo 180 del C.P.P.N...”*⁶⁴.

⁶⁴ López Biscayart, Javier; 2007, Características Particulares de la Etapa de la Instrucción en el Proceso Penal Tributario”, Bs. As. Errepar.

Iícitos Tributarios y sus Garantías Procesales

Mayor claridad sobre el papel que le cabe al Agente Fiscal, cuando la denuncia de un delito tributario es formulado por un tercero, lo ha proporcionado la Cámara Federal de Corrientes, en la causa:

“Incidente de Nulidad del Expte N° 1036/06, caratulada Piazza Jorge José F/Denuncia”, N° 7726/9 del registro del tribunal.

En razón de las coincidencias conceptuales evidenciadas en relación a las propuestas y conclusiones de nuestro trabajo, a continuación se transcribe las partes pertinentes del citado fallo:

..., Visto... Considerando...: Que ingresan estos obrados a la alzada, en virtud del recurso de apelación promovido por la defensa de los imputados José Alberto Piazza y Jorge Fabián Piazza, contra el auto por el que el juez de anterior grado rechazó la instancia de nulidad en este incidente.

Verificado que fuera el cumplimiento de los recaudos de admisibilidad formal, correspondiente adentrarse al tratamiento de los agravios expuestos por el recurrente.

Examinados detenidamente los argumentos desarrollados por el impugnante, estimados conducentes para decidir la cuestión sometida a estudio de este tribunal, al igual que los fundamentos dados por el juez a quo en los considerádos de la resolución puesta en crisis, se arriba a la conclusión de que el presente recurso deberá ser acogido favorablemente.

Ello así, toda vez que asiste razón al apelante cuando señala que frente a la denuncia formulada el 12 de octubre de 2006, por Jorge José Piazza, contra Jorge Fabián Piazza y José Alberto Piazza, que se halla agregada a fs. 1/3 del expediente principal identificado en el exordio que tiene a la vista, el fiscal federal debió haber promovido el requerimiento de instrucción forma en los términos del art. 188 del C.P.P.N, para lo cual estaba perfectamente legitimado, ya que la referida denuncia no provenía de la entidad recaudadora, sino de un tercero que, por otra parte, proporcionaba suficientes datos y referencias respecto de la probable existencia de una evasión tributaria, en el ámbito de la empresa “ Molino Arroceros Don José S.R.L”, es decir, de un delito de acción pública.

Los efectos de la omisión de ejercer, en tiempo oportuno, la función requirente puesta en cabeza del titular de la acción penal pública, se intensificaron cuando el juez de grado, en una clara manifestación de que no optaba por la investigación delegada contemplada en el art. 196, primera parte, del C.P.P.N, le corrió una vista a los fines de que formulara el requerimiento de instrucción, y el fiscal dictaminó, a fs. 160, que previo a requerir, el órgano jurisdiccional debía

Ilícitos Tributarios y sus Garantías Procesales

remitir la causa a la AFIP – DGI, a los fines de que dicha cantidad diera cumplimiento a lo dispuesto en el art. 18, 2º parte, de la ley 24.769, trámite previo éste totalmente superfluo, si se toma en cuenta que la promoción de la acción penal pública es necesaria e inevitable para su titular, cuando adquiriera conocimiento, por cualquier medio, acerca de la existencia de un delito, por imperio del principio de legalidad procesal (arts. 5 y 65 del CPPN y 71 del Código Penal).

Demás está decir que el precitado principio fundamental de la normativa adjetiva, constituye una valiosa garantía para el logro de los fines de todo proceso penal de un Estado de Derecho, por medio del cual se persigue la atención por igual, tanto del interés individual como el de la sociedad. Y en este aspecto, se ha sostenido con acierto que: “El principio de legalidad enuncia, por un lado, que la fiscalía debe iniciar las investigaciones cuando exista la sospecha de que se ha cometido un hecho punible, y por otra parte, que está obligada a formular la acusación cuando después de las investigaciones sigue existiendo esa sospecha vehemente” (Roxin, Claus. “Derecho Procesal Penal” 2º edición. Editores del puerto, Buenos Aires, 2003, pag. 89). En ese mismo sentido; Ferrajoli, Luigi; “Derecho y razón. Teoría del galantismo penal” 4º edición. Trotta- Madrid, 2000, paginas 567/569.

Como puede comprobarse de la compulsa de las piezas compiladas en el legajo principal, el juez a quo, siguiendo la sugerencia recibida del fiscal, ordenó remitir, mediante providencia obrante a fs. 161, copia de la denuncia acerca de la supuesta evasión tributaria a la AFIP – DGI, facilitando de esa manera una larga secuencia de actos, cuya ejecución se prolongaría casi dos años, los cuales se llevaron adelante totalmente al margen de una debida instrucción penal y fuera del contralor de la defensa, como ser, por ejemplo, numerosos allanamientos y secuestros de documentaciones varias, en flagrante violación del derecho de defensa en juicio (art. 18 de la Constitución Nacional), con la indudable afectación de la garantía de intervención del imputado , entre otras. Ello así, ya a través de tal procedimiento que quedó librado a la voluntad de los funcionarios de la entidad recaudadora, fueron colectándose elementos de convicción de presunto contenido cargoso, sin que se observaran estrictamente las rigurosas formas previstas en el ordenamiento jurídico para la realización de tales medidas y sin que estuviera debidamente abierta la instrucción penal. Y es así que sobre la base del material reunido, recién en fecha 02 de septiembre de 2008, la AFIP – DGI determinó la deuda tributaria y el límite objetivo de punibilidad (fs. 325/395), no pudiendo considerarse dicho resultado, por las deficiencias señaladas en su conformación, como un fiel reflejo de la realidad económica de la empresa “Molino Arrocerero Don José S.R.L”, la que sería, ahora sí,

Ilícitos Tributarios y sus Garantías Procesales

tomada en cuenta por el fiscal federal, para efectuar el requerimiento obrante a fs. 397 y vta.

Por consiguiente, atento a la gravedad de las irregularidades que se describieran de manera sintética, que se consideran lesivas de las reglas del debido proceso, corresponderán hacer lesivas de las reglas del debido proceso, corresponde hacer lugar a la apelación incoada por la defensa, motivo por el cual deberá revocarse la resolución recurrida, declarando la nulidad de las actuaciones a partir del dictamen fiscal de fs. 160 y de todos los actos de él derivados, incluida la determinación de la deuda tributaria obrante a fs. 325/395, hasta el requerimiento de la instrucción penal obrante a fs. 397 y vta, inclusive, en función de los arts. 168 y 167, inc. 2º, del CPPN.

Que, por los fundamentos expresados precedentemente, deberá hacerse lugar a la apelación interpuesta y en su mérito revocarse la resolución recurrida, declarando la nulidad de las actuaciones a partir del dictamen fiscal obrante a fs. 160 de la causa principal y todos sus actos consecuentes, al igual que la determinación de oficio de la deuda tributaria de fs. 325/ 395, hasta el requerimiento de instrucción obrante a fs. 397 y vta, inclusive.

Por lo que resulta del acuerdo que antecede y habiéndose oído al fiscal del cuerpo, SE RESUELVE: hacer lugar a la apelación interpuesta por la defensa de los imputados José Alberto Piazza y Jorge Fabián Piazza, y en su mérito revocar el auto recurrido, declarando la nulidad de todo lo actuado a partir del dictamen fiscal obrante a fs. 160 del expediente principal, al igual que la determinación de la deuda tributaria de fs. 325/395, hasta el requerimiento de instrucción de fs. 397 y vta, inclusive (art. 168, en función del art. 167, inc 2º del CPPN y 18 de la Constitución Nacional)⁶⁵.

5.- Hacia una correcta interpretación.

Entendemos que la correcta interpretación es la que deviene del citado fallo de la Cámara Federal de Corrientes, donde de manera contundente y con sustento en las normas del C.P.P.N., se ha dejado sentado la necesaria e insoslayable intervención del Ministerio Público Fiscal, cuando la *notitia criminis* es proporcionada por un tercero conforme a las reglas del artículo 18 de la ley 24.769 y modificaciones. Ello implica que recién después de la intervención del Agente Fiscal competente se deben remitir los antecedentes del caso para que el Organismo Recaudador proceda a la determinación tributaria.

⁶⁵ Cám. Fed. de Corrientes, “Incidente de nulidad Piazza Jorge José f/ Denuncia”, 7726-09 (2009).

Ilícitos Tributarios y sus Garantías Procesales

Aduna lo expuesto, lo resuelto por la Sala II de la Cámara Federal de San Martín, citado por López Biscayart (2007), donde se sostuvo que los artículos 18 y 19 de la Ley Penal Tributaria, refiriéndose a la denuncia, no surge que se haya creado mediante sendas disposiciones un requisito sin el cual no pueda darse curso a la acción. Esta solución –se entendió es la que surge de la interpretación armónica de los artículos referidos con las disposiciones del Código Procesal Penal de la Nación, en cuyo régimen, la denuncia no es determinante del inicio de la instrucción, sino que con ella debe darse intervención al agente Fiscal, que es quien tiene expresamente conferida la titularidad de su ejercicio, no pudiendo entenderse que la ley penal tributaria haya derogado o deba prevalecer sobre el Código Procesal Penal de la Nación, cuando no surge ninguna derogación expresa, y cuando la intención del legislador quedó precisada con una ley posterior, la N° 24.946, que ratificó las prerrogativas del Ministerio Público en sus artículos 25, *inciso c*); 26 y 29.

En virtud de ello, se entendió que por los artículos 18, 19, 21 y 24 de la ley 24.769 no se derogaron las disposiciones del Código Procesal Penal de la Nación, por las cuales se regula la actuación del Ministerio Público Fiscal. Por lo demás, por el artículo 29 de la Ley 24.946 –sancionada con posterioridad a la ley 24.769-, se establece que “*la persecución penal de los delitos de acción pública deberá ser promovida inmediatamente después de la noticia de la comisión de un hecho punible*” (López Biscayart, 2007).

Por otra parte, la Cámara Federal de San Martín ha dicho que la denuncia que puede presentar la repartición administrativa no excluye la de terceros, ni tampoco está establecido que tenga alguna consecuencia en el proceso penal; porque por otra parte, una denuncia, en el régimen procesal en vigencia, no es de por sí suficiente para el inicio de la acción penal. Con ella únicamente se debe dar intervención al agente Fiscal conforme lo previsto por el artículo 180 del C.P.P.N, que es quien tiene expresamente conferida la titularidad de su ejercicio (Art. 5 del C.P.P.N.). Tampoco puede entenderse que exista alguna incompatibilidad entre las normas de la ley 24.769 y las del Código Procesal Penal de la Nación, recalándose una vez más que, en última instancia, la intención del legislador debe deducirse de otra ley, posterior a la 24.769, que ratificó las prerrogativas del Ministerio Público, la ley 24.946⁶⁶.

⁶⁶ López Biscayart, J., (2007), Características particulares de la etapa de la instrucción en el proceso penal tributario –Estudio sobre el proceso penal tributario, Buenos Aires: Errepar.

Ilícitos Tributarios y sus Garantías Procesales

6.- Conclusión

En virtud los conceptos precedentemente citados, y en relación al papel que debe cumplir el agente Fiscal ante una denuncia formulada por un tercero en los términos del segundo párrafo del artículo 18 de la Ley N° 24.769, solo cabe concluir que ante la existencia de la *notitia criminis* traída por un tercero, necesariamente debe darse intervención al Ministerio Público, a los efectos del requerimiento de instrucción -o de su desestimación-, previo a la remisión de los antecedentes del caso a la administración tributaria, a los efectos de la determinación de oficio.

Iícitos Tributarios y sus Garantías Procesales

CAPITULO V

CONCLUSIONES Y PROPUESTAS

En base a la investigación realizada respecto del comportamiento del organismo fiscal y su relación con las normas legales aplicables a la materia hemos llegado a las siguientes conclusiones:

1.- Respetto del Procedimiento Administrativo Tributario

Que existe una modalidad operativa de la administración, ante hechos susceptibles de ser denunciado penalmente en los términos de la Ley N° 24.769 y *modif.*, cuya implementación práctica afectan derechos y garantías de los contribuyentes.

Con la expresión “*modalidad operativa*”, aquí se pretende indicar actuaciones procesales que no encuentran sustento en ninguna norma legal, sino que su implementación es producto de normas y/o instrucciones de carácter interno de la administración.

A los efectos de salvaguardar los derechos de los administrados, se propone en el presente trabajo, solicitar que el organismo fiscal adecue sus normas internas, armonizando los preceptos de la Ley N° 11.683 con las prescripciones de la ley 24.769 y *modif.*, de manera que se cumplan acabadamente con la finalidad de ambas normas legales.

En tal sentido, las normas internas que se propician deberían tener en cuenta la finalidad de los artículos 16, 17, 45, 46, 47, 49, 70, 71 y 74 de la ley 11.683, y simultáneamente la finalidad de los artículos 18 y 20 de la ley 24.769 y *modif.*

Para ello, la norma interna que se propone, ajustándose a la ley, debería ordenar - y *no diferir* - el inicio de sumario en el mismo acto determinativo de oficio, con calificación *prima facie* de la conducta, y recién entonces, en atención al artículo 20 de la Ley N° 24.769 y *modificaciones*, y antes de que el administrado formule sus descargos en los términos del Art. 71 de la Ley N° 11.683, ordenar la suspensión de la sustanciación del citado sumario hasta tanto el juez penal se expida sobre la materialidad de los hechos. De esta manera el administrado podrá conocer en tiempo oportuno cual habría de ser la sanción que el fisco pretende aplicar, lo que consecuentemente le permitiría evaluar la conveniencia, o no, de beneficiarse con el régimen de reducción de multas.

Asimismo, con la suspensión del sumario luego de hacerse saber los cargos que se imputan, por una parte se estaría cumpliendo con la finalidad de la norma de anoticiar al

Ilícitos Tributarios y sus Garantías Procesales

administrado y otorgar el plazo de 15 días hábiles para beneficiarse con la reducción de sanciones; por otra parte la administración podría disponer del tiempo que considere necesario para formarse la convicción de la existencia, o no, de un hecho penalmente reprochable, sin afectar los derechos del contribuyente (*Artículos 17 y 49 de la ley 11.683 y Art. 18 de la ley 24.769*).

Es de destacar que en la práctica, la administración tributaria demora varios meses en el análisis de los hechos previo a la radicación de la denuncia penal. La norma que se propicia salvaguardaría la discordancia temporal de 15 días a favor del contribuyente, y el plazo indeterminado de que dispone la administración.

En concreto lo que se propicia es lograr que la administración fiscal actúe emitiendo un acto determinativo de oficio haciendo referencia al aspecto “multa” – *Art. 17 ley 11683* - , que permita al contribuyente la posibilidad del beneficio de reducción de la misma – *Art. 49 norma citada* -, y a su vez evitar la presunción del Art. 74 de la ley 11.683; y finalmente, disponer del tiempo necesario para analizar los antecedentes y formarse la convicción de la existencia , o no, de un delito penal tributario, y de esa manera cumplir por otra parte con las disposiciones del Art. 18 de la ley 24.769 y *modif.*

Finalmente cabe reiterar que el diferimiento del sumario en el proceso de determinación de oficio (*Art. 17 ley 11.683*), como lo viene haciendo habitualmente el fisco, no permite compatibilizar los preceptos legales citados en el párrafo anterior – *de procedimiento tributario y penal tributario* –, sino que termina por afectar gravemente los derechos del contribuyente tal como se ha expuesto a lo largo del presente trabajo.

2.- Respetto de los allanamientos domiciliarios y sus efectos

La existencia de una confusión en cuanto a los efectos y alcances del artículo 21 de la Ley Penal Tributaria, la que no puede asimilarse con los efectos y alcances del inciso *e*) del Art. 35 de la ley 11.683, como así tampoco respecto a la norma de allanamiento del CPPN.

La imposibilidad de utilizar los elementos de prueba obtenidos a través de la medida de urgencia y con fines de resguardo, conforme a las prescripciones del Art. 21 de la ley penal tributaria, a los fines de cuantificar la materia imponible llevada a cabo en los términos del artículo 16 y concordantes de la ley de Procedimiento Tributario.

La finalidad de obtención y resguardo para un posterior proceso penal del Art. 21 de la Ley N° 24.769 y *modif.*, impide que el organismo fiscal los utilice en el

Ilícitos Tributarios y sus Garantías Procesales

procedimiento administrativo, el cual debe ceñirse exclusivamente a los lineamientos de la ley 11.683.

Los efectos y alcances de las medidas llevadas a cabo en el marco del artículo 21 de la ley penal tributaria, únicamente pueden ventilarse en un posterior proceso penal, a cargo de un Juez competente.

Los efectos y alcances llevadas a cabo en el marco del artículo 35 de la ley de Procedimiento Tributario, únicamente pueden aplicarse en un procedimiento administrativo, a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos.

En consecuencia, la administración tributaria no esta facultada para efectuar determinaciones impositivas en base a los elementos de pruebas colectados y resguardados con la única finalidad legal de ser utilizados en un proceso penal posterior.

3.- Respecto de la Acción Penal Tributaria y los agentes intervinientes. Papel del Fiscal.

La denuncia formulada en los términos del artículo 18 de la Ley Penal Tributaria no solo puede ser formulada por la Administración Federal de Ingresos Públicos, sino también por cualquier persona, a quien la ley lo denomina tercero.

En el caso de la denuncia formulada por la AFIP, la norma requiere que ésta previamente determine de oficio la materia imponible, cosa que no se requiere cuando la denuncia es formulada por un tercero.

Que en cualquiera de las dos formas de formulación de la denuncia, necesariamente se debe dar intervención al Ministerio Público Fiscal, en su carácter de titular de la acción penal pública, a los efectos de los artículos 180, 188 y 195 del C.P.P.N si así correspondiere. En el caso de la denuncia formulada por la administración, habitualmente ésta la formula por ante el Ministerio Público Fiscal. En el caso de denuncia formulada por un tercero, si la formulación se realiza ante Juez, éste necesariamente debe correr vista al Ministerio Público Fiscal en los términos del artículo 180 del C.P.P.N, a los efectos del requisito esencial e indispensable de requerimiento fiscal; y recién luego deberá remitir los antecedentes a la Administración a los efectos que éste verifique y determine de oficio la materia imponible.

Iícitos Tributarios y sus Garantías Procesales

BIBLIOGRAFÍA

- CARCAGNO, AMADEO J. (2010). *V Jornada de Derecho Penal Tributario*. Buenos Aires: Asoc. Argentina de Estudios Fiscales. Editorial ERREPAR.
- CALVO SUÁREZ, D. G. (2003). *Régimen Penal Tributario*. Santa Fé: Editorial Zeus.
- CATANIA, A. (2005). *Régimen Penal Tributario – Estudio Sobre La Ley Nº 24.769*, (1ra Ed.). Buenos Aires: Editorial DEL PUERTO.
- CHIARA DÍAZ, C. A. (2003). “*El bien jurídico tutelado en la Ley Penal Tributaria y los delitos de evasión simple y agravada*”. Santa Fé: Editorial Zeus.
- CORTI ARÍSTIDES, H. M. (1987). *Procedimiento Fiscal*. Buenos Aires: Editorial Tesis.
- DÍAZ SIEIRO, H., VEJANOVICH, R., Y BERGROTH, L. (1993). *Procedimiento Tributario*. Buenos Aires: Editorial Macchi.
- GOMEZ, T. (2007). *Estudio sobre el proceso penal tributario*. Buenos Aires: Editorial ERREPAR.
- GOMEZ, T., FOLCO CARLOS M., (2008). *Procedimiento Tributario. Ley 11.683 – Decreto 618/97*. Buenos Aires: Editorial La Ley.
- HERNÁNDEZ SAMPIERI, R., FERNÁNDEZ COLLADO, C., Y BAPTISTA LUCIO, P. (2006). *Metodología de la Investigación*. México: Editorial Mc – Graw Hill.
- LÓPEZ BISCAYART, J. Y DECARLI, E. (2005). “*Determinación de oficio y proceso penal en Derecho Penal Tributario*”. Buenos Aires: Editorial Rubinzal.
- MACHI, MIGUEL A. (1999). *Sistema Penal Tributario y de la Seguridad Social*. Buenos Aires: Editorial Ábaco.
- RIGHI, ESTEBAN. (2007). “*Derecho penal parte general*”, Buenos Aires: Editorial Lexis Nexis.
- ROBIGLIO, CAROLINA L.I. (2007). “*Estudios sobre el proceso penal tributario*”. Buenos Aires: Editorial Errepar.

Ilícitos Tributarios y sus Garantías Procesales

- RODRIGRUEZ, M. (2004). *El acto administrativo tributario*. Buenos Aires: Editorial Depalma.
- SEQUEIRA, M. (2007). *Garantías procesales en el derecho tributario* (2° Ed.). Córdoba: Editorial Mediterránea.
- SEQUEIRA, M. (2012). *Régimen penal tributario ley 24.769 CON LA REFORMA DE LEY 26.735*. Buenos Aires: LA LEY.
- TELIAS, S. Y ROBIGLIO C. (2006). “Denuncia penal de delitos tributarios: ¿es la determinación de oficio una condición de procedibilidad de la acción penal?”. *Revista Impuestos*, 16(2), 30-31.
- VILLEGAS, H. B., (1998), “*Régimen Penal Tributario Argentino*”. Buenos Aires: Editorial Depalma.
- VIOLA, J. (2009). *Derecho procesal penal tributario* (2° Ed.). Buenos Aires: LA LEY.
- YUNI, J. A., Y URBANO C. A. (2003). *Recursos Metodológicos para la Preparación de Proyectos de Investigación*. Córdoba: Editorial Brujas.

Legislación

- Ley N° 24.769.- Régimen Penal Tributaria, **modificado por: Ley N° 26. 735**.
- Ley N° 11.683.- Procedimiento Tributario.
- Constitución Nacional de la República Argentina.
- Código Procesal Penal de la Nación.

Jurisprudencia

- Cámara Federal de Corrientes, “Incidente de Nulidad en Exte. N° 1036/06 caratulado Piazza Jorge José f/ Denuncia”, N° 7726/09 (2009).

Ilícitos Tributarios y sus Garantías Procesales

Formulario descriptivo del Trabajo Final de Graduación

Identificación del Autor

Apellido y nombre del autor:	Pérez Otazú, Clara Anahí.
E-mail:	claraperezotazu@hotmail.com
Título de grado que obtiene:	Abogado.

Identificación del Trabajo Final de Graduación

Título del TFG en español	"Ilícitos Tributarios y sus Garantías Procesales".
Título del TFG en inglés	"Illicit Tax and Procedural Safeguards".
Tipo de TFG (PAP, PIA, IDC)	PIA.
Integrantes de la CAE	Zambrana Lucrecia y Giulli Belén.
Fecha de último coloquio con la CAE	10/9/2013.
Versión digital del TFG: contenido y tipo de archivo en el que fue guardado	Copia formato digital del TFG en formato PDF.

Autorización de publicación en formato electrónico

Autorizo por la presente, a la Biblioteca de la Universidad Empresarial Siglo 21 a publicar la versión electrónica de mi tesis. (marcar con una cruz lo que corresponda)

Autorización de Publicación electrónica:

- Si, inmediatamente
- Si, después de mes(es)
- No autorizo

Firma del alumno