

Reforma Tributaria: breves notas al proyecto de reforma al Régimen Penal Tributario

Fridenberg, Juan P.

I. Introducción.— II. Propuestas de reforma a la parte especial (Títulos I, II, y III).— III. Propuestas de reforma a la parte general (Título IV).— IV. Propuestas de reforma a la parte procedimental (Título V).— V. Conclusiones.

I. Introducción

Inscripta en el proyecto de Reforma Tributaria elaborado por el Poder ejecutivo nacional, nos convoca nuevamente una propuesta de modificaciones a la ley penal tributaria.

En este caso, vemos con agrado que las transformaciones proyectadas no alteran los basamentos fundamentales que, desde 1997, describen nuestro régimen. En efecto, salvo excepciones, las modificaciones propuestas tienden a actualizar valores dinerarios, mejorar la técnica legislativa, o bien, a adecuar el texto legal conforme a ciertas interpretaciones jurisprudenciales —mayoritarias o no— sobre la norma vigente.

Ello, sin perjuicio de lo que efectivamente acontezca luego del debate y análisis en el ámbito legislativo.

II. Propuestas de reforma a la parte especial (Títulos I, II, y III)

II.1. Aspectos cuantitativos

El proyecto de reforma propone elevar los umbrales mínimos que determinan la criminalidad de ciertos delitos fiscales [\(1\)](#), multiplicándolos en general por 2,5, salvo el caso de la apropiación indebida de aportes previsionales del art. 9º, que se elevarían 5 veces. A la vez, se explicita en el nuevo texto su consideración como condiciones objetivas de punibilidad [\(2\)](#), conforme a la opinión doctrinaria y jurisprudencial mayoritaria en nuestro país.

A la vez, fundamenta la modificación en razones de contexto, y no en un cambio de valoración político criminal. Es decir, se pretende mantener la línea a partir de la cual corresponde criminalizar el ilícito fiscal, como surge del Mensaje de elevación: "...atendiendo al tiempo transcurrido desde la última modificación en 2011 por la ley 26.735, se entiende oportuna la modificación de los montos de las condiciones objetivas de punibilidad de cada uno de los delitos tipificados en la ley a fin de adecuarlos a la realidad económica imperante, consecuente con el objetivo tenido en cuenta originariamente desde la sanción de la ley 24.769, y antes la ley 23.771, que fue sancionar penalmente únicamente a las conductas graves".

Ahora bien, es menester señalar que el Título X del mismo Proyecto de Reforma Tributaria propone la creación de la Unidad de Valor Tributaria (UVT), como unidad de medida de valor homogénea a los efectos de determinar, entre otros montos dinerarios, los "parámetros monetarios" del Régimen Penal Tributario. A tal fin, antes del 15 de septiembre de 2018, el Poder Ejecutivo Nacional deberá elaborar y remitir al Honorable Congreso de la Nación un proyecto de ley en el que se establezca la cantidad de UVT correspondiente a cada uno dichos parámetros monetarios, los cuales reemplazarán los importes monetarios en las leyes respectivas [\(3\)](#).

Mientras ello no ocurra, y hasta tanto no se aplique un mecanismo de actualización monetaria dispuesto legalmente y a priori, la modificación de las condiciones objetivas de punibilidad ahora propuesta seguramente implicará la aplicación retroactiva de los nuevos montos, conforme al principio de la ley penal más benigna, como ya ocurrió con la entrada en vigencia de las Leyes 26.063 y 26.735 [\(4\)](#).

II.2. Agravantes del delito de evasión impositiva

Independientemente de los montos dinerarios involucrados, el proyecto impulsa la modificación de dos de los cuatro agravantes previstos para el delito de evasión impositiva. En primer lugar, amplía el inciso referido a la interposición de personas, a los casos en que "Hubieren intervenido persona o personas humanas o jurídicas o entidades interpuestas, o se hubieren utilizado estructuras, negocios, patrimonios de afectación, instrumentos fiduciarios y/o jurisdicciones no cooperantes, para ocultar la identidad o dificultar la identificación del verdadero sujeto obligado y el monto evadido superare la suma de dos millones de pesos".

Es decir, se clarifica la discusión doctrinaria sobre si la interposición subjetiva incluye a las personas jurídicas, por la opción positiva, a la vez que se adecúa la norma al nuevo Código Civil y Comercial de la Nación, en la alusión a las personas humanas.

Asimismo, se extienden los supuestos que fundamentan este agravamiento de las escalas penales a casos análogos, en los cuales el ocultamiento de la identidad del verdadero obligado ya no proviene de una interposición subjetiva, sino de la utilización de estructuras, negocios, patrimonios de afectación, instrumentos fiduciarios y/o jurisdicciones no cooperantes, de modo similar al agravante incluido en el art. 305 bis del Cód. Penal español, a partir de la modificación de 2012 [\(5\)](#).

Por otra parte, se modifica (o aclara, según las distintas interpretaciones hoy vigentes) [\(6\)](#) el agravante previsto para los supuestos en que hubiera mediado la utilización total o parcial de facturas o cualquier otro documento equivalente, ideológica o materialmente falsos, siempre que el perjuicio generado por tal concepto supere la suma de un millón de pesos (\$ 1.000.000).

II.3. Apropiación indebida de tributos y de recursos de la seguridad social

Además de la modificación de los montos dinerarios apropiados según la ratio indicada (\$100.000 por cada mes en ambos supuestos), el proyecto promueve la ampliación del plazo para la consumación del delito, de 10 (diez) días hábiles administrativos a 30 (treinta) días corridos desde el vencimiento del plazo de ingreso respectivo. El mensaje de elevación justifica esta modificación para exceptuar de la ilicitud a los casos de "faltas de disponibilidad financiera momentáneas o meros errores involuntarios que pueden ser subsanados antes del vencimiento de la próxima obligación".

II.4. Aprovechamiento indebido de beneficios fiscales

El proyecto también amplía los supuestos típicos del actual art. 3º de la ley 24.769, abarcando los casos en el obligado se aprovechare, percibiere o utilizare indebidamente subsidios o cualquier otro beneficio de naturaleza tributaria, siempre que el monto de lo percibido, aprovechado o utilizado en cualquiera de sus formas supere la suma de un millón de pesos (\$ 1.000.000) en un ejercicio anual (el resaltado es propio).

Esta modificación permitiría, por ejemplo, clarificar el encuadre típico de aquellos casos vinculados al art. 43 de la ley del IVA, en los que el exportador solicita y obtiene la acreditación, compensación, o transferencia a terceros de créditos fiscales de IVA vinculados a operaciones de exportación, y no solo a los casos en que lo solicitado es su devolución.

II.5. Simulación dolosa de cancelación de obligaciones

Se propone sustituir el actual art. 11 de la ley 24.769, denominado "Simulación dolosa de pago". Si bien el título y el verbo típico de este artículo se encuentra hasta hoy restringido a la simulación dolosa de pago, lo cierto es que, por vía de interpretación, la Administración Tributaria y algunos precedentes jurisprudenciales ya daban cuenta (con el texto vigente) de la adecuación típica de las conductas consistentes en la simulación dolosa de compensaciones (7). Ello, fundado en la inclusión de esta modalidad cancelatoria de la obligación tributaria en la ley 11.683, bajo el Capítulo IV, denominado "Del pago", junto al pago propiamente dicho.

A la vez, se introduce como condición objetiva de punibilidad —no prevista en el texto vigente— que el monto simulado supere la suma de quinientos mil pesos (\$ 500.000) por cada ejercicio anual en el caso de obligaciones tributarias y sus sanciones, y la suma de cien mil pesos (\$ 100.000) por cada mes, en el caso de recursos de la seguridad social y sus sanciones.

II.6. Tributos provinciales

El proyecto de reforma clarifica una controversia introducida por la ley 26.735, cuando amplió el bien jurídico tutelado a las haciendas públicas provinciales.

Se trata de la discusión vinculada a los contribuyentes interjurisdiccionales según Convenio Multilateral del 18/08/1977, acerca de si el umbral cuantitativo de punibilidad para la evasión del Impuesto sobre los Ingresos Brutos (u otras denominaciones, según la provincia) debe configurarse en cada una de las jurisdicciones provinciales afectadas, o si corresponde que se reúna por la sumatoria de ellas (8).

Al respecto, el proyecto propone que la condición objetiva de punibilidad de pesos un millón por impuesto y por ejercicio fiscal anual deba considerarse vinculada a cada jurisdicción en que se hubiere cometido la evasión.

III. Propuestas de reforma a la parte general (Título IV)

III.1. Responsabilidad penal tributaria de las personas jurídicas

El art. 13 proyectado modifica al actual art. 14, en cuanto a las sanciones previstas para personas jurídicas en cuyo nombre, beneficio o con la ayuda de quienes se hubiere ejecutado alguno de los delitos previstos en la ley. En efecto, se propone suprimir el actual inc. 1º del 2º párrafo, que prevé la sanción de multa de 2 a 10 veces la deuda verificada.

Sostuvimos oportunamente que la previsión simultánea (conf. art. 17 de la ley) de sanciones penales y administrativas homogéneas (multas penales y multas administrativas) resultaba observable a la luz del principio del ne bis in ídem (9), por lo que nos permitimos sugerir la adecuación del articulado de la ley en el sentido ahora propuesto, como una de las alternativas posibles.

III.2. Extinción de la acción penal por pago

El proyecto propone reemplazar al art. 16 actual, por un modo extintivo de la acción penal

tributaria análogo al existente antes de la reforma operada por ley 26.735, permitiendo la conclusión del proceso penal bajo la concurrencia de ciertos requisitos, muy distintos a la espontaneidad.

En efecto, el texto proyectado bajo el mismo número admite esta modalidad extintiva en los casos de evasión impositiva y previsional, simple y agravada, así como para el Aprovechamiento indebido de beneficios fiscales, es decir, los arts. 1º, 2º, 3º, 5º y 6º (numeración según el proyecto), siempre y cuando se acepten y cancelen en forma incondicional y total las obligaciones evadidas, aprovechadas o percibidas indebidamente y sus accesorios, hasta los treinta —30— días hábiles posteriores al acto procesal por el cual se notifique fehacientemente la imputación penal que se le formula. Este beneficio se otorgará por única vez por cada persona humana o jurídica obligada.

Este régimen se distingue del vigente en varios aspectos.

El primero, su naturaleza jurídica, alejándose de la excusa absolutoria actual por una cláusula voluntaria de extinción de la acción penal [\(10\)](#), trasladando el instituto al proceso penal, como ámbito exclusivo de análisis y decisión al respecto.

En segundo lugar, no se requiere espontaneidad en la regularización y cancelación de las obligaciones, sino que ello sea efectuado en forma incondicional dentro de los treinta —30— días posteriores al acto procesal por el cual se notifique fehacientemente la imputación penal que se formula. Dicha notificación podría considerarse formalizada con el acto de indagatoria (art. 294 y 298 Cód. Proc. Penal), o actos procesales de similar contenido en el derecho procesal penal provincial (art. 308 Cód. Proc. Penal Pcia. de Bs. As., art. 161 Cód. Proc. Penal CABA, entre otros), sin perjuicio de otros actos procesales con similares efectos.

Por último, como en el régimen original de la ley 24.769, este beneficio se otorgará por única vez por cada persona humana o jurídica obligada [\(11\)](#).

IV. Propuestas de reforma a la parte procedimental (Título V)

Dentro del Título V del Régimen Penal Tributario, se destaca la propuesta de regreso de una cláusula análoga a aquella que había sido suprimida por la ley 26.735 (en el mismo art. 19), y que ordena al organismo recaudador no formular denuncia penal cuando se encuentre frente a una conducta manifiestamente no punible.

Remitimos a los comentarios que aquella norma suscitó en la doctrina de entonces [\(12\)](#), no sin antes aclarar sus principales diferencias:

1) La norma impone un procedimiento de contralor respecto de la determinación de no formular denuncia penal, que deberá ser reglamentado por la Administración (el proyecto no precisa a qué nivel), a diferencia del antiguo art. 19 de la ley 24.769 que exigía la intervención de la Procuración del Tesoro de la Nación a fin de que se expidiera al respecto.

2) El texto ahora propuesto indica ciertas pautas a tomar en cuenta a estos fines, como ser el hecho de mediar un comportamiento del contribuyente o responsable que permita entender que el perjuicio fiscal obedece a cuestiones de interpretación normativa o aspectos técnico contables de liquidación; o considerar el monto de la obligación evadida en relación con el total de la obligación tributaria del mismo período fiscal. Más enfática es la regla ("no

corresponderá la denuncia penal") en casos de obligaciones tributarias o previsionales determinadas en virtud de la aplicación "exclusiva" de las presunciones previstas en las leyes de procedimiento respectivas, sin que existieren otros elementos de prueba conducentes a la comprobación del supuesto hecho ilícito.

Agregamos que en el art. 18 también se incorpora como requisito formal para la formulación de la denuncia penal tributaria que medie "decisión fundada del correspondiente servicio jurídico, por los funcionarios a quienes se les hubiese asignado expresamente esa competencia".

V. Conclusiones

La síntesis expuesta nos permite concluir que el proyecto de reforma no modifica la estructura fundamental del régimen penal tributario.

Se mantienen los modelos de integración procesal entre los aspectos tributarios, infraccionales y penales, los aspectos centrales de parte general, a la vez que los delitos fundamentales (evasión, apropiación indebida) mantienen idénticos requisitos objetivos y subjetivos.

Sí se altera la vinculación entre la regularización de obligaciones tributarias y previsionales con el régimen penal tributario, conforme la sustitución propuesta en el texto del art. 16. El eje de la reforma, sin embargo, pasa por la actualización de los montos previstos como condiciones objetivas de punibilidad, a la vez que corrige o aclara ciertas cuestiones interpretativas que venían manifestándose en la doctrina y la jurisprudencia, pero que seguramente, de aprobarse, generarán otras nuevas.

(1) Existen otros varios proyectos de modificación del Régimen Penal Tributario ingresados en los últimos meses en las dos Cámaras legislativas, esencialmente referidos a la actualización de los montos dinerarios, como por ejemplo: Expediente 4295-D-2017; Trámite Parlamentario 101 Fecha: 10/08/2017 (Diputado De Mendiguren), eleva los montos requeridos para el delito de evasión simple a la suma \$1.500.000, y así proporcionalmente los demás delitos; Expediente 2544-S-2017; Diario de Asuntos Entrados 124; Fecha: 06/07/2017 (Senador Guastavino): \$1.600.000, para el delito de evasión simple y proporcionalmente en los demás supuestos delictivos del régimen.

(2) El segundo párrafo del art. 1º que se proyecta dispone "Para los supuestos de tributos locales, la condición objetiva de punibilidad establecida en el párrafo anterior se considerará para cada jurisdicción en que se hubiere cometido la evasión".

(3) Ver fundamentos y propuesta de utilización de mecanismos de actualización en "Lineamientos para una futura reforma al Régimen Penal Tributario" (pto. 2), elaborado por el Centro Argentino de Estudios en lo Penal Tributario, disponible en www.caept.org.ar.

(4) CS Fallos: 330:4544 ("Palero, Jorge C.", del 23/10/2007), y S.765.XLVIII ("Soler", del 18/02/2014). En este último caso, aplicando al recurso extraordinario interpuesto por la querrela y el fiscal de Casación la solución procesal prevista por el art. 280 del Cód. Proc. Civ. y Com., dejando en consecuencia firme el fallo de la Sala IV de la CFed. Cas. Penal, recaído en autos "Soler, Diego s/ recurso de casación S 765. XLVIII" (CFed. Cas. Penal, Sala IV, 18/04/2012). Recordemos que luego de ello, la PGN resolvió "Dejar sin efecto la instrucción

general dictada por la resolución (PGN) 5/2012, del 08/03/2012"; Resolución 1467/2014 (PGN). Sobre el tema, remitimos a LITVIN, César — CORNEJO COSTAS, Emilio, "Aumento de los montos de la Ley Penal Tributaria y aplicación de la ley penal más benigna", Sup. Esp., Nuevo Régimen Penal Tributario, 2012 (enero-febrero), p. 80; BONZÓN RAFART, Juan Carlos, "Ley penal más benigna en su relación con los montos dinerarios previstos por la ley 24.769 y su reciente modificación legal", Práctica Profesional, 2012-158, 14; FRIDENBERG, Juan P., "El principio de retroactividad de la ley penal tributaria más benigna, ante la reforma de las condiciones objetivas de punibilidad", LA LEY, PET 2010 (noviembre-454), 7; entre muchos otros. Considerando aún abierta la discusión respecto de la ley 26.735, ver voto (disidencia) del Dr. Riggi en autos "Gea, Juan A. s/ recurso de Casación", del 17/07/2015, argumentando "que el rechazo de una apelación federal con la sola invocación del citado artículo no importa afirmar la justicia o el acierto de la decisión recurrida, sino que, por no haber hallado en la causa elementos que tornen manifiesta la presunta arbitrariedad invocada, el Tribunal decide no pronunciarse sobre el punto". En el mismo sentido, en doctrina, cfr. FEDULLO, E. M. C., "La aplicación retroactiva de la ley 26.735. Definición de la Corte Suprema de Justicia de la Nación. Fallo 'Soler, Diego s/ Recurso de Casación'", Rev. Derecho Penal Económico, t. 2014-I, Derecho Penal Tributario XI, p. 161; RODRÍGUEZ OLIVA, M. L., "Nota al fallo 'Soler, Diego' de la CS", Doctrina Tributaria Errepar XXXV; septiembre de 2014.

(5) Código Penal español, art. 305 bis (parte pertinente) 1. El delito contra la Hacienda Pública será castigado con la pena de prisión de dos a seis años y multa del doble al séxtuplo de la cuota defraudada cuando la defraudación se cometiere concurriendo alguna de las circunstancias siguientes:... c) Que la utilización de personas físicas o jurídicas o entes sin personalidad jurídica interpuestos, negocios o instrumentos fiduciarios o paraísos fiscales o territorios de nula tributación oculte o dificulte la determinación de la identidad del obligado tributario o del responsable del delito, la determinación de la cuantía defraudada o del patrimonio del obligado tributario o del responsable del delito.

(6) El nuevo texto se adecua a la interpretación efectuada por el Dr. Roberto Hornos al texto vigente, en su voto en disidencia in re "Luis Dreyfus SA", CFed. Cas. Penal, Sala B del 07/02/2014. En sentido contrario, cfr. votos mayoritarios de los Dres. Marcos A. Grabivker y Nicanor M. Repetto, entendiendo que el texto vigente no requiere que la modalidad comisiva descripta en este inciso deba generar por sí sola un perjuicio fiscal superior a los actuales \$400.000, por impuesto y por ejercicio anual.

(7) CFed. Cas. Penal, Sala IV, in re "Szczech, Néstor I. y otros s/ casación", del Sala IV; 22/12/2015.

(8) Cfr. RATTI, Gerardo D., "El contribuyente interjurisdiccional en la ley penal tributaria" en FRIDENBERG, Juan P. (dir.), Procedimiento Penal Tributario Provincial, Cap. XXVI, Ed. La Ley, Buenos Aires, 2016; HORNOS, Roberto E., "La ampliación de la tutela penal a las haciendas públicas provinciales y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y las Disposiciones Procesales de la ley 24.769", 14º Congreso Tributario, Ed. Edicon, Buenos Aires, 2013, p. 447.

(9) FRIDENBERG, Juan P., "La reforma al régimen penal tributario desde la perspectiva del principio ne bis in ídem" en URRESTI, Esteban J. (dir.), Dogmática Tributaria, Ed.

Ad-Hoc, Buenos Aires, 2013.

(10) CATANIA, Alejandro, "Régimen Penal Tributario — Estudio sobre la ley 24.769", Ed. del Puerto, Buenos Aires, 2005, 1ª ed., p. 268.

(11) Cfr. DIEZ, Fernando J. — RUETTI, German J, "La extinción de la acción penal por pago y demás institutos de exención de responsabilidad penal por regularización" en URRESTI, E. J. — COMES, F. (dirs.), EL Delito Fiscal, Ed. Ad-Hoc, Buenos Aires, 2011, ps. 249-289.

(12) BORINSKY, Mariano, "La excepción sin regla - Comentarios al proyecto de reforma de los artículos 18 y 19 de la ley 24.769", El Dial, 16 de septiembre de 2005; CHIARA DÍAZ, Carlos A., "Ley Penal Tributaria y Previsional 24.769", Ed. Rubinzal-Culzoni, Santa Fe, 1997, p. 323. CATANIA, Alejandro, "Régimen Penal Tributario", Ed. del Puerto, Buenos Aires, p. 293. BERTAZZA, Humberto J. — MARCONI, Norberto J., "La responsabilidad de los funcionarios públicos en el caso en que no corresponde efectuar la denuncia penal", Ed. La Ley, Práctica Profesional 34/2006, p. 1. FRIDENBERG, Juan P., "Sobre la formulación de denuncias penales. Hacia una adecuada hermenéutica del artículo 19 de la ley 24.769", Práctica Profesional 72/2008; p. 40.