

**ALGUNOS COMENTARIOS SOBRE EL NUEVO PROYECTO
MODIFICATORIO DE LA LEY PENAL TRIBUTARIA**

Por los Dres Oswaldo H. Soler y Enrique D. Carrica

Con fecha 17 de marzo ppdo., el P.E.N. ha elevado a la consideración del Congreso Nacional un proyecto de ley modificatorio de la Ley Nro. 24769 (Penal Tributaria).

A continuación analizaremos las modificaciones que consideramos más significativas, por la indudable trascendencia que habrá de tener la misma, con independencia del tratamiento que en definitiva el Congreso le depara a esta iniciativa.

Ámbito de validez espacial de la Ley Penal Tributaria

La ley 24.769, en su momento, vino a despejar toda duda acerca del ámbito de validez espacial de la ley penal tributaria a que había dado lugar su antecesora, la Ley Nro. 23371, dado que ésta no especificaba con claridad si la misma era o no aplicable también en las jurisdicciones provinciales y municipales. En efecto, la actual ley penal tributaria indica expresamente en la definición de las figuras delictuales respectivas que las inconductas se refieren exclusivamente a tributos de naturaleza federal, exclusivamente.

El proyecto elevado por el Poder Ejecutivo Nacional al Congreso de la Nación, con reformas a la Ley 24.769, entre otras modificaciones, propone un régimen penal tributario unificado de tipos delictivos y de sanciones, aplicables a los incumplimientos habidos tanto a nivel del Fisco Nacional, cuanto provincial o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Ello se ve confirmado por la mención expresa de tal alcance en cada una de las figuras antijurídicas previstas en la ley.

De tal manera, la Justicia local de cada provincia y en su caso la Ciudad de Buenos Aires, tendrá a su cargo determinar la existencia de los delitos enumerados en la ley con relación a los gravámenes locales en vigencia.

Importes mínimos exigidos para considerar verificada la condición objetiva de punibilidad.

Para la configuración del delito, además de las maniobras ardidasas y el propósito de perjudicar al Fisco, es necesario que el daño patrimonial se haya consumado, y que este daño revista cierta entidad. En efecto, el texto del artículo 1ro de la Ley 24.769, dispone que para ser merecedor de la pena establecida en el mismo es necesario que el perjuicio supere los topes fijados en la norma, y que tal superación se produzca en un cierto espacio temporal. La figura requiere que el importe "evadido" supere la suma de \$ 100.000 por cada tributo y por cada ejercicio anual, aun cuando se tratare de un tributo instantáneo o de período fiscal inferior a un año.

Oswaldo H. Soler y Asociados

Impuestos - Auditoría - Legales

El proyecto de ley elevado al Congreso prevé la adecuación a \$ 1.000.000 (pesos un millón) del importe mínimo “evadido” por cada ejercicio anual, para el caso de “evasión simple” manteniendo el tope anterior para el supuesto de “evasión agravada”, para ser merecedor de la pena. Recordamos que la vigente Ley 24.769 tiene previsto ese mismo importe como una circunstancia que revela mayor peligrosidad y que implica una sanción más severa dentro del tipo antijurídico cualificado “evasión agravada”.

Sin embargo, este importe mínimo sólo refiere a la evasión en perjuicio del Fisco Nacional, ya que para aquella de la que resultaren víctimas los fiscos provinciales o la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, el importe evadido, para ser punible, debe superar la suma de \$ 100.000 (pesos cien mil), por cada tributo y por cada ejercicio anual, aún cuando se tratare de un tributo instantáneo o de período fiscal inferior a un año.

Adviértase que según el proyecto el \$ 1.000.000 (pesos un millón) se computará sumando el importe final de los impuestos evadidos por período. La actual Ley 24.769, en cambio, prevé que el importe mínimo constitutivo de evasión debe tomarse aisladamente por cada tributo.

Presumimos que por un error de técnica normativa el tope mínimo de \$ 1.000.000 (pesos un millón) que refiere a las inconductas en contra del Fisco Nacional, no hace distinción alguna entre hechos imponibles de ejercicio e instantáneos, como sí lo hace con los impuestos locales, cuestión ésta que debería ser aclarada expresamente, a tono con los dispuesto con relación a los \$ 100.000 (pesos cien mil), a fin de evitar potenciales conflictos.

Extinción de la acción penal por única vez. Propuesta de derogación.

Se propone eliminar de la ley el instituto de la extinción de la acción penal, por única vez, mediante el pago del importe evadido antes de dictarse el procesamiento del imputado, reemplazándolo por una causal absolutoria consistente en eximir de responsabilidad al obligado que regularice espontáneamente su situación, siempre que su presentación no se produzca a raíz de una inspección iniciada, observación de parte de la repartición fiscalizadora o denuncia presentada, que se vincule directa o indirectamente con él.

Nos merece objeción la limitación atinente a la existencia de denuncia previa para impedir que el obligado que regularice espontáneamente su situación pueda quedar eximido de responsabilidad. Nótese, en efecto, que una denuncia, puede ser fundada o no, y además, el responsable obligado generalmente desconoce la existencia de tales denuncias, las cuales se inscriben en el ámbito de un procedimiento interno del organismo fiscal y por lo tanto, un acto de trascendencia como el señalado para el contribuyente/imputado, debería estar rodeado de todas los elementos de juicio suficientemente exteriorizados, que garanticen la adopción de una decisión tan trascendente, como sería la regularización espontánea de una situación que podría caer dentro de los alcances de la Ley 24769, con las modificaciones proyectadas en esta ley.

Del mismo modo, el mero inicio de una inspección tampoco sería suficiente para descalificar la espontaneidad de una presentación, si la misma no ha sido notificada al contribuyente.

Oswaldo H. Soler y Asociados

Impuestos - Auditoría - Legales

Cabe señalar al respecto, que meras actuaciones internas del Fisco, no exteriorizadas al contribuyente, no pueden constituirse en un valladar para usufructuar el beneficio previsto en lo que sería el art.16 de la Ley, en tanto erige a la espontaneidad como un elemento determinante para la causal absoluta. Una indebida comprensión de la existencia de trámites administrativos de naturaleza interna, sobre los cuales el contribuyente tiene vedado prima facie su acceso, no puede justificar una privación del beneficio en cuestión.

Adviértase que además, se encuentra comprometido por el principio de transparencia y publicidad que prevalece en la actuación de la Administración Tributaria y que es condición de legitimidad de los actos administrativos, y que proyecta sus efectos a la hora de interpretar el alcance de estas dos causales que soslayan el conocimiento que tenga el contribuyente, en orden a la determinación de la espontaneidad de la regularización.

En dicho contexto, también la ley tiene que arbitrar soluciones que no den lugar a la posibilidad de conductas irregulares por parte de funcionarios, en desmedro del ejercicio de los derechos que "prima facie" le asigna dicho artículo.

Admitir lo contrario, sería convalidar la existencia de una verdadera "espada de Damocles" en cabeza de los contribuyentes que hayan regularizado "espontáneamente" su situación tributaria, al aguardo de la existencia de alguna actuación administrativa en cualquier ámbito del organismo fiscal, que desmorone sus derechos que precisamente le asigna el mencionado art.16 de la Ley según el proyecto analizado.

El inicio de una inspección implica el comienzo de un procedimiento técnico impulsado por el propio organismo fiscal durante el cual dicho ente hace acopio de información conducente a evaluar la situación impositiva del contribuyente o responsable, cuya conclusión puede derivar en una decisión administrativa que afecte los intereses de aquellos.

La notificación del inicio de la inspección constituye un requisito formal necesario para garantizar al inspeccionado el pleno ejercicio de sus derechos, los cuales están incorporados explícita o implícitamente en las normas de procedimiento administrativo que vienen a reglamentar a los preceptos garantizadores incorporados a la Constitución Nacional en beneficio de los particulares.

Los comentarios precedentes conducen a la necesaria consecuencia que el procedimiento administrativo es un íter, un camino, que, en materia tributaria se inicia con la notificación del comienzo de la inspección y se desarrolla durante el curso de la misma hasta culminar con el veredicto de que no existe objeción en punto al cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de los responsables inspeccionados o, bien, en cambio, con la convicción de la existencia de interés fiscal que de lugar a la resolución determinativa de tributos, una vez agotado el procedimiento de determinación de oficio.

En razón de ello, la mera denuncia vinculada directa o indirectamente con el obligado no debería actuar como impedimento para que este, una vez regularizada espontáneamente su situación, quede eximido de responsabilidad penal, pues ello

incorpora un factor de perturbación sin fundamento legal, que conspira en contra de la política de incentivo al cumplimiento espontáneo de los contribuyentes que pretende instalarse a través de la causal absoluta.

Los importes mínimos y la regla de aplicación de la ley penal más benigna.

Una derivación del principio de legalidad es el de la prohibición de la aplicación retroactiva de sus disposiciones. Una ley penal, entonces, sólo puede aplicarse a los hechos que han ocurrido con posterioridad a su entrada en vigencia.

Sin embargo, modernamente se reconoce una excepción a este principio, y ello se da cuando la nueva ley establece condiciones más favorables para los imputados o condenados.

Esta excepción ha sido consagrada en el art. 2º del Código Penal en el que se indica que si la ley vigente al tiempo de cometerse el delito fuere distinta de la que exista al pronunciarse el fallo o en el tiempo intermedio, se aplicará siempre la más benigna, agregando la norma que si durante la condena se dictare una ley más benigna, la pena se limitará a la establecida por esa ley.

Ley más benigna no es sólo la que desincrimina o la que establece una pena menor: puede tratarse de una nueva causa de justificación, de una nueva causal de inculpabilidad, de un menor plazo de prescripción, de una distinta clase de pena, etc.¹.

Con motivo de la reforma constitucional de 1994 el principio de la ley penal más benigna adquirió rango constitucional, al haber sido recogido en la Convención Americana de Derechos Humanos (Pacto de San José de Costa Rica) y en el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, que, en idénticos términos, expresan: "*Si con posterioridad a la comisión del delito la ley dispone la imposición de una pena más leve, el delincuente se beneficiará de ello.* Dichos pactos están incluidos en el inciso 22 del artículo 75 de la Carta Magna.

Con su incorporación a tratados internacionales el principio ha pasado a tener un mayor sustento jurídico, especialmente en el campo de los llamados "derechos penales especiales", ya que no podría cuestionarse su aplicabilidad.

El proyecto incorpora como art. 17 bis de la Ley N° 24769 el siguiente: *El aumento del monto fijado como condición objetiva de punibilidad en los distintos ilícitos contemplados en la presente, no dará lugar a la aplicación del principio de ley penal más benigna. En los hechos cometidos con anterioridad resultarán aplicables los montos vigentes a la fecha de su respectiva comisión.*"

Con ello se busca evitar que, de aprobarse los nuevos importes mínimos, se difumine el 75 % de las causas penales tributarias de las 6151 que actualmente se encuentran en trámite y que se refiere a responsables que evadieron más de \$ 100.000 y menos de \$ 1.000.000.

¹ ZAFFARONI, EUGENIO R., "Manual de Derecho Penal, Parte General", Ed. E.D.I.A.R., Buenos Aires, 1986, p. 177 y siguientes.

Oswaldo H. Soler y Asociados

Impuestos - Auditoría - Legales

En el mensaje de elevación, se señala que la modificación (elevación del tope mínimo), al que la ley califica como condición objetiva de punibilidad, no entraña una modificación de la política criminal en la materia, sino exclusivamente una adecuación cuantitativa que mantiene incólume la decisión punitiva fijada por el legislador respecto de dichos ilícitos, sin establecer nuevos rangos de eximición penal.

Se ha debatido en la doctrina penal/tributaria, si el importe mínimo consignado en la figura delictual, forma parte del tipo penal o no. La situación no es pacífica al respecto. Y dicha disquisición entre dicho tope como componente del tipo penal o su categorización como una condición objetiva de punibilidad ajena al mismo, tiene una trascendencia evidente a la hora de definir la pretensión de aplicación retroactiva del principio de la ley penal más benigna al caso.

Para los que no admiten que dicho tope integre el tipo penal, consideran que estas condiciones objetivas de punibilidad no integra el dolo, y por lo tanto, se limita a establecer la frontera cuantitativa entre una sanción administrativa de la penal.

Para la otra corriente, el tope señalado forma parte del dolo exigible en la conducta del autor del delito, quien tiene debida representación de que su acción antijurídica y típica incluye un resultado en perjuicio del fisco superior a los topes antes señalados.

En este aspecto, la decuplicación del importe mínimo contemplado en la Ley 24769, no importa, en nuestro criterio una mera "adecuación cuantitativa" como se cita en el mensaje del PEN, no bien se compare por ejemplo, el índice inflacionario habido entre el dictado de la Ley 24769 a la fecha. Ello revela que se ubica la modificación dentro de una modificación de política criminal en la materia, con el objeto de desincriminar conductas que carecen a juicio del legislador actual de trascendencia suficiente como para generar la pertinente acción punitiva.

Adherimos a esta corriente de pensamiento, en el entendimiento que ella responde de mejor forma a la intencionalidad del legislador al establecerla, y se adecua, a la línea jurisprudencial establecida por la Corte a partir del fallo Cristalux para el ámbito del Régimen Penal Cambiario.

Por otra parte, cabe advertir que el principio de benignidad tiene en la actualidad una jerarquía superior a la de las demás leyes y, por ello, no podría ser derogado por una ley común ya que ésta es una creación del legislador quien, para su implementación debe respetar las directivas impuestas por normas de superior rango.

De tal modo, al integrar el tipo delictual el tope mínimo señalado, la aplicación retroactiva del principio de benignidad debería alcanzar a las conductas verificadas con anterioridad a la sanción del proyecto, en tanto el importe resultante del actuar disvalioso (evasión simple o agravada) del contribuyente no supere el importe nominal anual y por todos los gravámenes de \$ 1.000.000.-

Buenos Aires, 25 de Marzo de 2010