



## Unidad Fiscal de Investigación de Delitos Tributarios y Contrabando (UFITCo)

Newsletter de jurisprudencia y de abstracts de doctrina penal tributaria y de contrabando

N° 5, diciembre de 2008

### INDICE DE SUMARIOS JURISPRUDENCIA Y DE ABSTRACTS DE DOCTRINA

#### A

Autoría. Delitos de infracción al deber. Ámbito de aplicación de la doctrina. Diferencias con la doctrina del dominio del hecho. Irrelevancia, para la autoría, si se actúa o si se omite. Véase N.N – contribuyente JCK Trefilados S.R.L. sobre evasión tributaria simple. Causa 779/2006. Juzgado Nacional en lo Penal Tributario N° 1. 2008.02.20

#### C

Contrabando. Participación del despachante de aduana. Responsabilidad del despachante de aduana como auxiliar del servicio aduanero. Véase Reg. 208/08 Nolasco, Dora T (Incidente de apelación de procesamiento en la causa N° 11538 caratulada “Dora T SRL s/ contrabando”) Causa N° 57.809, CPECON, sala A, 2008.05.12

Contrabando. Participación del despachante de aduana. Conducta culposa del despachante de aduana (conf. art. 869). Véase Reg. 208/08 Nolasco, Dora T (Incidente de apelación de procesamiento en la causa N° 11538 caratulada “Dora T SRL s/ contrabando”) Causa N° 57.809, CPECON, sala A, 2008.05.12

#### D

Derecho del imputado a ser juzgado en un plazo razonable, sin dilaciones indebidas. Improcedencia de la solicitud de prescripción de la acción penal cuando el procedimiento se dilata necesariamente (en el caso, se imputó la comisión del delito previsto en el art. 1 de la ley 24.769 en relación al impuesto al valor agregado, y para llegar a esta instancia de debate oral, fue necesario en principio que se inicie un procedimiento administrativo a cargo del organismo recaudador, el que por su particularidad, requiere de un tiempo necesario a fin de recabar la documentación necesaria a fin de iniciar el procedimiento judicial con la pertinente denuncia. Aún más, en las presentes actuaciones se realizaron dos denuncias y una ampliación de denuncia, habiendo sido el imputado citado en diversas oportunidades.) (Del voto de la mayoría). Véase Costanzó, Pablo Luis s/ inf. ley 24.769, TOPE N° 2, 2008.05.02, Causa 1483

Derecho del imputado a ser juzgado en un plazo razonable, sin dilaciones indebidas. Improcedencia de la solicitud de prescripción de la acción penal cuando los hechos no son análogos a los que originaron la doctrina del caso “Mattei”, de la CSJN porque no se han presentados planteos ni resoluciones que dilaten en forma irrazonable el procedimiento - por ejemplo no ha existido una resolución que haya invalidado lo actuado, tal como en el caso “Mattei”- sino que se trata del delito de evasión fiscal que requiere de investigación preliminar que conlleva la dilación del proceso. (Del voto de la mayoría). Véase Costanzó, Pablo Luis s/ inf. ley 24.769, TOPE N° 2, 2008.05.02, Causa 1483

Derecho del imputado a ser juzgado en un plazo razonable, sin dilaciones indebidas. Improcedencia de la solicitud de prescripción de la acción penal, pues el instituto de la prescripción -que es suficiente

marco pretoriano para los casos de dilación de los procesos- en el caso del análisis del impuesto al valor agregado no resulta aplicable. (Del voto de la mayoría). Véase Costanzó, Pablo Luis s/ inf. ley 24.769, TOPE N° 2, 2008.05.02, Causa 1483

Derecho del imputado a ser juzgado en un plazo razonable, sin dilaciones indebidas. Las propias deficiencias de los procedimientos administrativos y judiciales conforman situaciones que no pueden ser oponibles al imputado atento la titularidad que ejerce de ese derecho. (Voto de la disidencia). Véase Costanzó, Pablo Luis s/ inf. ley 24.769, TOPE N° 2, 2008.05.02, Causa 1483

#### E

Evasión fiscal. Condiciones objetivas de punibilidad. Evasión del Impuesto a las salidas no documentadas y del impuesto a las ganancias. Improcedencia de la suma de los montos evadidos en cada tributo dado que el impuesto a las salidas no documentadas es un tributo distinto al impuesto a las ganancias. Constituyen imputaciones diferentes a los efectos del cómputo de los montos que operan como condición objetiva de punibilidad prevista en el artículo 1 de la ley 24.769. Véase Iglesias, Saúl Osvaldo. Causa 7904. CNCP, sala II, 2008.05.21

Evasión fiscal. Condiciones objetivas de punibilidad. Evasión del impuesto a las salidas no documentadas y del impuesto a las ganancias. Improcedencia de la suma de los montos evadidos en cada tributo pues el impuesto a las Salidas no documentadas es un tributo distinto. Conformación de la condición objetiva de punibilidad en correspondencia con la forma establecida en el art. 1 de la Ley 24.769. Véase FUENTE: Reg. 765/96 “Incidente de apelación del auto procesamiento Inter. Por la defensa en causa n° 1707/05 int. 644, imputado NN contribuyente V&R Editoras SA s/ Evasión tributaria simple”. JNPT N°1. Causa N° 57.449, CPECON, sala B, 2008.27.11

Evasión fiscal. Condiciones objetivas de punibilidad. Evasión del Impuesto a las salidas no documentadas y del impuesto a las ganancias. Improcedencia de sumar los montos evadidos dado que el impuesto a las salidas no documentadas es un tributo distinto al impuesto a las ganancias. Procedencia de tratarlos como imputaciones diferentes a los efectos del cómputo de los montos que operan como condición objetiva de punibilidad prevista en el artículo 1 de la ley 24.769. Véase Corti, Arístides Horacio M. Calvo, Rubén A. Luis, Claudio E.: “El impuesto especial a las salidas no documentadas”, La Ley, 2008.11.11

Evasión fiscal. Declaraciones juradas rectificativas y pago del tributo efectuado con posterioridad a una inspección: no le resta, por sí mismo, carácter delictivo al intento llevado a cabo, ni da lugar a la aplicación de la exención prevista por el artículo 43 del Código Penal. Véase N.N –contribuyente JCK Trefilados S.R.L. sobre evasión tributaria simple. Causa 779/2006. Juzgado Nacional en lo Penal Tributario N° 1. 2008.02.20

Unidad Fiscal de Investigación de Delitos Tributarios y Contrabando (UFITCo)

Newsletter de jurisprudencia y de abstracts de doctrina penal tributaria y de contrabando

Nº 5, diciembre de 2008

## G

Garantías constitucionales. Técnica Legislativa. Normas que contienen previsiones de conducta utilizando fórmulas extremadamente vagas o que por su laxitud impidan a los individuos conocer con antelación mediante pautas inequívocas cuáles conductas están permitidas y cuáles prohibidas.. Véase Dictamen de la Procuración General de la Nación en la causa D.1126, L. XLII D'Ingianti, Rosario Vicente (TF 16331-I) C/DGI. , suscripto por la Dra. Laura Monti, 2008.06.12

## I

Infracciones de la ley 11683. Omisión de impuestos. Tipo infraccional. Aspecto material de la infracción, exigencia de un resultado disvalioso. Vacío normativo.. Véase Dictamen de la Procuración General de la Nación en la causa D.1126, L. XLII D'Ingianti, Rosario Vicente (TF 16331-I) C/DGI. , suscripto por la Dra. Laura Monti, 2008.06.12

## M

Multas. Naturaleza penal. Doctrina de la CSJN (Fallos: 192:229; 195:56, entre otros). Véase Dictamen de la Procuración General de la Nación en la causa D.1126, L. XLII D'Ingianti, Rosario Vicente (TF 16331-I) C/DGI. , suscripto por la Dra. Laura Monti, 2008.06.12

## P

Proceso penal. Denuncia penal. Determinación de oficio sobre base presunta. Prueba. Presunciones del art. 18 de la ley 11683.. Véase Masón, Mariela: "La prueba, la presunción y el fuero penal tributario", Periódico Económico Tributario 405, Ed. La Ley, octubre 2008

Proceso penal. Prueba. Presunciones legales para la determinación de oficio del impuesto (art. 18 de la ley 11683). Tesis que se basa en la premisa de aceptar el modelo garantista del derecho penal de *cognocitivismos procesal*, vinculado con la exigencia de fundamento de hecho y de derecho en los pronunciamientos, postula la necesidad de interpretar restrictivamente el sistema de determinación de oficio sobre base presunta y la de asegurar al imputado por la comisión de una infracción o delito tributario la posibilidad de desvirtuar el razonamiento lógico establecido por la presunción.. Véase Sarratea, Evelina y Turano, Pablo: "Presunciones, ficciones y sus limitaciones como fundamento de sanciones de naturaleza penal", Revista Derecho Penal, Tomo II del número dedicado a Derecho Penal Tributario, Rubinzal Culzoni, 2008.

## R

Responsabilidad penal de administradores de entes ideales. Autoría. Delitos de infracción al deber. Consecuencias derivadas de la falta de acreditación de la participación en el hecho punible: decreto de falta de mérito para procesar o sobreseer. Necesidad de proseguir con la investigación (artículo 309 CPPN).. Véase N.N –contribuyente JCK Trefilados S.R.L. sobre evasión tributaria simple. Causa 779/2006. Juzgado Nacional en lo Penal Tributario Nº 1. 2008.02.20

Responsabilidad penal de administradores de entes ideales. Autoría. Delitos de infracción al deber. Dolo. Elementos relevantes que permiten inferir la infracción al deber y que configuran conocimiento de los hechos que requiere el dolo: Posición de encargado directo de la administración de la sociedad, sumado a la falta de recaudos mínimos para prevenir el resultado lesivo.. Véase N.N – contribuyente JCK Trefilados S.R.L. sobre evasión tributaria simple. Causa 779/2006. Juzgado Nacional en lo Penal Tributario Nº 1. 2008.02.20

Responsabilidad penal de administradores de entes ideales. Autoría. Delitos de infracción al deber. Elementos que impiden tener por acreditada la participación en el hecho punible: correspondencia entre el descargo del imputado –socio gerente de una SRL- y las manifestaciones desvinculantes del otro socio gerente.. Véase N.N –contribuyente JCK Trefilados S.R.L. sobre evasión tributaria simple. Causa 779/2006. Juzgado Nacional en lo Penal Tributario Nº 1. 2008.02.20

Responsabilidad penal de administradores de entes ideales. Autoría. Delitos de infracción al deber. Elementos relevantes para inferir la posición del imputado: porcentaje de participación en la sociedad y estatutos de la sociedad de los que surge la facultad de administrarla, representarla y de usar la firma social.. Véase N.N –contribuyente JCK Trefilados S.R.L. sobre evasión tributaria simple. Causa 779/2006. Juzgado Nacional en lo Penal Tributario Nº 1. 2008.02.20

Responsabilidad penal de administradores de entes ideales. Autoría. Delitos de infracción al deber. Elementos relevantes que impiden inferir existencia de error: asesoramiento impositivo de contadores sin contar con dictamen escrito y falta de identificación del profesional que supuestamente lo aconsejó.. Véase N.N –contribuyente JCK Trefilados S.R.L. sobre evasión tributaria simple. Causa 779/2006. Juzgado Nacional en lo Penal Tributario Nº 1. 2008.02.20

Responsabilidad penal de administradores de entes ideales. Autoría. Delitos de infracción al deber. Relación con la participación en el hecho. La doctrina de los delitos de infracción al deber no excluye la relevancia de la participación–*strictu sensu*- o la determinación, extensiones previstas por el artículo 45 del Código Penal.. Véase N.N – contribuyente JCK Trefilados S.R.L. sobre evasión tributaria simple. Causa 779/2006. Juzgado Nacional en lo Penal Tributario Nº 1. 2008.02.20

Responsabilidad penal de administradores de entes ideales. Delitos tributarios. Socios gerentes de SRL. Autoría. Delitos de infracción al deber. El delito de evasión tributaria es un delito de infracción de deber.. Véase N.N –contribuyente JCK Trefilados S.R.L. sobre evasión tributaria simple. Causa 779/2006. Juzgado Nacional en lo Penal Tributario Nº 1. 2008.02.20

Responsabilidad penal. Autoría y participación. Delitos de infracción al deber. Tesis que postula que la teoría de los delitos de infracción de deber –fundada en la estructura de los tipos penales-, resulta compatible con el Derecho Penal Español vigente. Véase Bacigalupo, Silvina: "Autoría y participación en los delitos de infracción de deber", Revista Derecho



**Unidad Fiscal de Investigación de Delitos Tributarios y Contrabando (UFITCo)**

Newsletter de jurisprudencia y de abstracts de doctrina penal tributaria y de contrabando

**N° 5, diciembre de 2008**

Penal, Tomo II del número dedicado a Derecho Penal Tributario, Rubinzal Culzoni, 2008.

**T**

Tentativa de contrabando – Comienzo de ejecución del contrabando – Bien jurídico protegido por el art. 863

C.A.. Véase Reg. 873/07 “Incidente de apelación interpuesto por la DGA respecto del sobreseimiento de Sergio Alberto Di Giuli en la causa N° 6150 caratulada: “N.N. s/ Inf. Ley 22.415” J.P.E. N° 7, S. N° 13, CPECON, sala B, 2007.12.18



**Unidad Fiscal de Investigación de Delitos Tributarios y Contrabando (UFITCo)**

Newsletter de jurisprudencia y de abstracts de doctrina penal tributaria y de contrabando

N° 5, diciembre de 2008

**1. JURISPRUDENCIA**

**Derecho del imputado a ser juzgado en un plazo razonable, sin dilaciones indebidas. Improcedencia de la solicitud de prescripción de la acción penal cuando los hechos no son análogos a los que originaron la doctrina del caso "Mattei", de la CSJN porque no se han presentados planteos ni resoluciones que dilaten en forma irrazonable el procedimiento - por ejemplo no ha existido una resolución que haya invalidado lo actuado, tal como en el caso "Mattei"- sino que se trata del delito de evasión fiscal que requiere de investigación preliminar que conlleva la dilación del proceso. (Del voto de la mayoría)**

**Derecho del imputado a ser juzgado en un plazo razonable, sin dilaciones indebidas. Improcedencia de la solicitud de prescripción de la acción penal, pues el instituto de la prescripción -que es suficiente marco pretoriano para los casos de dilación de los procesos- en el caso del análisis del impuesto al valor agregado no resulta aplicable. (Del voto de la mayoría)**

**Derecho del imputado a ser juzgado en un plazo razonable, sin dilaciones indebidas. Improcedencia de la solicitud de prescripción de la acción penal cuando el procedimiento se dilata necesariamente (en el caso, se imputó la comisión del delito previsto en el art. 1 de la ley 24.769 en relación al impuesto al valor agregado, y para llegar a esta instancia de debate oral, fue necesario en principio que se inicie un procedimiento administrativo a cargo del organismo recaudador, el que por su particularidad, requiere de un tiempo necesario a fin de recabar la documentación necesaria a fin de iniciar el procedimiento judicial con la pertinente denuncia. Aún más, en las presentes actuaciones se realizaron dos denuncias y una ampliación de denuncia, habiendo sido el imputado citado en diversas oportunidades.) (Del voto de la mayoría)**

**Derecho del imputado a ser juzgado en un plazo razonable, sin dilaciones indebidas. Naturaleza de garantía constitucional implícita. Pautas mínimas de valoración que constituyen el "análisis global del procedimiento" (CIDH) a los efectos de estimar la razonabilidad o no de la duración del proceso: complejidad del asunto; actividad procesal del imputado y actividad judicial. (Voto de la disidencia)**

**Derecho del imputado a ser juzgado en un plazo razonable, sin dilaciones indebidas. Las propias deficiencias de los procedimientos administrativos y judiciales conforman situaciones que no pueden ser oponibles al imputado atento la titularidad que ejerce de ese derecho. (Voto de la disidencia)**

**FUENTE:** Costanzó, Pablo Luis s/ inf. ley 24.769, TOPE N° 2, 2008.05.02, Causa 1483

Disponible en [www.mpf.gov.ar/ufitco/pdfs/costanzo.pdf](http://www.mpf.gov.ar/ufitco/pdfs/costanzo.pdf)

**EL CASO**

Se consideró al imputado autor penalmente responsable del delito previsto en el art. 1° de la ley nro. 24.769, con motivo del hecho que importó la evasión, mediante la presentación de declaraciones juradas en cero (sin movimiento), por parte de la contribuyente "SAF SRL", que prestaba servicios de bomberos forestal en la Provincia de Misiones.

El imputado sostuvo que a la firma SAF SRL le realizaban retenciones en distintos ítems, que por ello consideraba que dentro de ellos se encontraba el valor al impuesto agregado, y que dicho impuesto estaba debitado. Manifestó que el responsable de realizar la liquidación de impuestos en Capital Federal era Oscar F.

El requerimiento de elevación a juicio fue sólo en relación al hecho correspondiente al Impuesto al IVA períodos 02/98 a 01/99.



## Unidad Fiscal de Investigación de Delitos Tributarios y Contrabando (UFITCo)

Newsletter de jurisprudencia y de abstracts de doctrina penal tributaria y de contrabando

N° 5, diciembre de 2008

En cuanto a los otros períodos, el representante del Ministerio Público solicitó la extinción de la acción de la acción penal por prescripción y la absolución de culpa y cargo, por haberse excedido un plazo razonable, lo que configuraría la violación del derecho del imputado a ser juzgado sin dilaciones indebidas.

Por mayoría se resolvió no hacer lugar al planteo de prescripción de la acción penal, formulada por la defensa, en orden a la insubsistencia de la acción penal y condenar al imputado como autor del delito previsto en el art. 1 de la ley 24.769, en orden al hecho correspondiente al Impuesto al Valor Agregado período febrero 1998 y enero de 1999, por el cual mediara requerimiento de elevación a juicio a sufrir la pena de dos años de prisión, de cumplimiento en suspenso.

### SUMARIOS

La defensa del imputado COSTANZÓ solicitó la extinción de la acción penal por prescripción considerando que en las presentes actuaciones se había violado la garantía del plazo razonable debido a que habían transcurrido diez años desde la fecha de los hechos sin que se obtuviera un pronunciamiento judicial. Que dicha argumentación se realizó en base a precedentes de la CSJN y en particular hizo mención al caso "Mattei", donde también tuvo oportunidad de expedirse el Alto Tribunal. Consideramos que el caso de autos no es dable la aplicación de la doctrina emanada del caso "Mattei", no solo porque en estas actuaciones no se han presentado planteos ni resoluciones que dilaten en forma irrazonable el procedimiento —por ejemplo no ha existido una resolución que haya invalidado lo actuado, tal como en el caso "Mattei"— sino que estamos en presencia de un delito que requiere de investigación preliminar que conlleva la dilación del proceso.

Asimismo es de hacer notar que el instituto de la prescripción -que es suficiente marco pretoriano para los casos de dilación de los procesos- en el caso del análisis de este impuesto (IVA febrero/98 a enero/99), no es aplicable.

Que se le reprocha al imputado COSTANZÓ la comisión del delito previsto en el art. 1 de la ley 24.769 en relación al impuesto al valor agregado del período 2/98-1/99. En consecuencia, para llegar a esta instancia de debate oral, fue necesario en principio que se inicie un procedimiento administrativo a cargo del organismo recaudador. Que tal procedimiento, por su particularidad, requiere de un tiempo necesario a fin de recabar la documentación necesaria a fin de iniciar el procedimiento judicial con la pertinente denuncia. Aún más, en las presentes actuaciones se realizaron dos denuncias y una ampliación de denuncia. Que en virtud de ello, el imputado fue citado en diversas oportunidades. En consecuencia, en base a tales diferentes etapas se dilató necesariamente el procedimiento.

Como es sabido, el art. 14 apartado 3 inciso "c" del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos establece como garantía judicial el derecho de toda persona acusada de un delito a ser juzgada sin dilaciones indebidas. Si bien no se halla una norma similar en la Convención Americana de Derechos Humanos el principio se encuentra consagrado implícitamente por su conexidad con otras cláusulas que receptan el criterio de rapidez y razonabilidad en la duración del proceso (vgrs. arts. 7 apartado 5 y 8 apartado 1). La garantía de la rapidez del proceso cuenta, por lo demás, con una suficiente construcción en el derecho judicial de la CSJN al sostener fundamentalmente el derecho del imputado de superar con celeridad razonable la sospecha que pesa sobre él mediante el dictado de una decisión definitiva (vgr. los antecedentes de Fallos 272:188, 300:1102, 322:360 y 329:4445). (Del voto del Dr. Losada, en disidencia)

En el caso "Suárez Rosero", la Corte Interamericana de Derechos Humanos (CIDH) sostuvo que el principio de plazo razonable al que hacen referencia los arts. 7.5. y 8.1 de la Convención Americana tiene como finalidad impedir que los acusados permanezcan largo tiempo bajo acusación y asegurar que ésta se decida prontamente (decisión del 12 de noviembre de 1997). El mismo órgano internacional, en el antecedente "Genie Lacayo", estimó que el concepto de plazo razonable en la duración de un proceso no resultaba de sencilla definición y que su razonabilidad debía realizarse observando el conjunto de su trámite ("análisis global del procedimiento") con sujeción a las pautas relativas a la complejidad del asunto, la actividad procesal del imputado y la conducta de las autoridades judiciales (sentencia del 29 de enero de 1997). Tales elementos deben ser tomados como pautas mínimas de valoración pues un



## Unidad Fiscal de Investigación de Delitos Tributarios y Contrabando (UFITCo)

Newsletter de jurisprudencia y de abstracts de doctrina penal tributaria y de contrabando

N° 5, diciembre de 2008

determinado proceso penal (sobre todo en el campo del derecho penal económico) puede presentar situaciones diferentes que situaciones que influyan en la respuesta del caso. Hechas tales salvedades, en el asunto de que se trata, deben tenerse presente, a los efectos de estimar la razonabilidad o no de la duración del proceso, las siguientes pautas: ((Del voto del Dr. Losada, en disidencia)

El "análisis global del procedimiento" en palabras de la CIDH, advierten que el plazo de duración de este proceso -virtuales diez (10) años- es incompatible con el derecho del imputado a ser juzgado sin dilaciones indebidas. Las propias deficiencias de los procedimientos administrativos y judiciales conforman situaciones que no pueden ser oponibles al imputado atento la titularidad que ejerce de ese derecho. En palabras más autorizadas, aún cuando estuviera permitido explicar las demoras en que se ha incurrido y justificar a funcionarios administrativos, fiscales y jueces por esas mismas demoras, ello no autoriza a hacer caer sobre la cabeza del imputado los inexorables costos de lo sucedido (CSJN Fallos 322:360 voto de los ministros Petracchi y Boggiano). Si el Estado excede el plazo razonable para el juzgamiento de delitos lesiona tal derecho y deja insubsistente, conforme la expresión acuñada por la CSJN, el ejercicio de la acción penal como derivación de su *ius puniendi* (Fallos 300:1102). En la jurisprudencia alemana, el Tribunal Constitucional Federal (BverfG) derivó del principio constitucional del Estado de Derecho el derecho del acusado a ser juzgado dentro de un plazo razonable. Como en el fallo citado de la CIDH "Genie Lacayo", por regla general, también en esa jurisdicción internacional revisten importancia para la acreditación de esa razonabilidad la tardanza de los órganos de justicia, la gravedad de la acusación y la extensión y dificultad del proceso. En cambio, no juegan en ese sentido los retardos del proceso que el propio imputado ha causado. La prolongación del proceso debido a una situación de sobrecarga de tareas de los Tribunales no constituye en esa jurisdicción extranjera una justificante de una infracción al mandato de celeridad (conf. Imme Roxin, "La excesiva duración del proceso penal en la nueva jurisprudencia alemana", conferencia dada en la Universidad de Buenos Aires, Facultad de Derecho, 14 de abril del corriente año). (Del voto del Dr. Losada, en disidencia)

Autor del sumario: Telias, Sara Diana (UFITCO)

**Infracciones de la ley 11683. Omisión de impuestos. Tipo infraccional. Aspecto material de la infracción, exigencia de un resultado disvalioso. Vacío normativo.**

**Infracciones de la ley 11683. Omisión de impuestos. Impuesto a las salidas no documentadas (Período fiscal 1995). Improcedencia de la subsunción en la figura del art. 45 de la 11.683 "mediante la falta de presentación de declaraciones juradas o por ser inexactas las presentadas respecto del impuesto a las salidas no documentadas del año 1995, por falta de regulación normativa respecto de las formas y plazos para cumplir con la obligación.**

**Garantías constitucionales. Técnica Legislativa. Normas que contienen previsiones de conducta utilizando fórmulas extremadamente vagas o que por su laxitud impidan a los individuos conocer con antelación mediante pautas inequívocas cuáles conductas están permitidas y cuáles prohibidas.**

**Multas. Naturaleza penal. Doctrina de la CSJN (Fallos: 192:229; 195:56, entre otros)**

**FUENTE:** Dictamen de la Procuración General de la Nación en la causa D.1126, L. XLII D'Ingianti, Rosario Vicente (TF 16331-I) C/DGI., suscripto por la Dra. Laura Monti, 2008.06.12

Disponible en [www.mpf.gov.ar/ufitco/pdfs/dictamen\\_ingianti.pdf](http://www.mpf.gov.ar/ufitco/pdfs/dictamen_ingianti.pdf)

EL CASO



## Unidad Fiscal de Investigación de Delitos Tributarios y Contrabando (UFITCo)

Newsletter de jurisprudencia y de abstracts de doctrina penal tributaria y de contrabando

N° 5, diciembre de 2008

La AFIP interpone recurso extraordinario contra la sentencia de la Sala IV de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal que confirmó la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación, por la que se había revocado la multa aplicada por el organismo recaudador con sustento en el art. 45 de la ley 11.683 (omisión de impuestos) por el impuesto a las ganancias -salidas no documentadas- del período 1995.

Para así decidir sostuvo que, para configurar esta infracción, se requiere que el contribuyente omita el pago del tributo "mediante la falta de presentación de declaraciones juradas o mediante la presentación de declaraciones inexactas".

Destacó que, a la fecha de nacimiento de la obligación, ni la ley ni su reglamentación exigían la confección de una declaración jurada para ingresar el impuesto a las ganancias correspondiente a salidas no documentadas.

Por ello, concluyó que el incumplimiento en que incurrió la actora no puede ser encuadrado en la norma sancionatoria sobre la base de la cual se aplicó la multa cuestionada.

El representante del fisco puntualizó que la cuestión federal a resolver radica en el alcance de los arts. 15 y 45 de la ley 11.683 respecto del impuesto a las ganancias -salidas no documentadas- a la luz del régimen de la resolución general (AFIP) 893.

Este reglamento, explicó, prescribe que el ingreso de la gabela debe realizarse dentro de los quince días hábiles de producida la erogación o salida no documentada y establece los formularios o volantes de pago a utilizar por los diferentes contribuyentes o responsables.

Sin perjuicio de ello, recordó que, según el art. 15 de la ley 11.683, las boletas de depósito y las comunicaciones de pago tienen carácter de declaración jurada y las omisiones, errores o falsedades que en dichos instrumentos se comprueben están sujetos a las sanciones de sus arts. 39, 45 y 46.

En tales condiciones, aseveró que en el período 1995 la normativa vigente exigía la presentación de declaraciones juradas para el impuesto a las ganancias -salidas no documentadas- y, por ende, al no hacerlo y omitir mediante ello el pago del tributo, el contribuyente incurrió en la infracción prevista en el art. 45 de la ley 11.683.

En opinión de la Procuradora, corresponde admitir el recurso extraordinario interpuesto y confirmar la resolución recurrida.

## SUMARIOS

El art. 45 de la 11.683 sanciona con multa al que omitiere el pago de impuestos "mediante la falta de presentación de declaraciones juradas o por ser inexactas las presentadas".

El aspecto material de la infracción requiere, entonces, de un resultado disvalioso -la omisión en el pago- conseguido a través de la falta de presentación, o presentación inexacta, de declaraciones juradas. Se encuentra fuera de debate en autos que este último requisito presupone que la ley o la autoridad fiscal han fijado la "forma" y el "plazo" para la entrega de las declaraciones juradas, en este último caso en uso de las atribuciones conferidas por el art. 20 de la ley ritual de la materia.

En tales condiciones, la controversia queda ceñida a dilucidar si, al momento de perfeccionarse la salida no documentada (año 1995), existían "forma" y "plazo" fijados para la entrega de la declaración jurada del tributo autónomo que, ante la falta de individualización de los beneficiarios a cuyo cargo debiera estar el pago del impuesto al rédito percibido, debe soportar a título propio quien hace la erogación (Fallos: 275:83; 323:3376; 326:2987).



## Unidad Fiscal de Investigación de Delitos Tributarios y Contrabando (UFITCo)

Newsletter de jurisprudencia y de abstracts de doctrina penal tributaria y de contrabando

N° 5, diciembre de 2008

En efecto, la resolución general (AFIP) 893 tomó vigencia a partir del 20/10/00 y establece un plazo especial de ingreso para los hechos imponibles perfeccionados desde el 25/11/98 hasta el 20/10/00, fechas que -en ambos casos- son posteriores a las aquí debatida.

Por otra parte, considero que tampoco puede invocarse el art. 15 de la ley 11.683 en apoyo de la tesitura fiscal. No se discute que, como indica el precepto, las boletas de depósito y las comunicaciones de pago confeccionadas por el responsable con datos que él mismo aporte tienen el carácter de declaración jurada. El debate finca en la ausencia de una disposición que estableciera “forma” y “plazo de presentación” de la declaración jurada del impuesto a las ganancias -salida no documentada- en el período 1995, o bien especificara las boletas de depósito o los requisitos de las comunicaciones de pago que debían ser empleados para exteriorizar la obligación y satisfacerla.

En mi criterio, ello tampoco puede ser suplido por el art. 52 del decreto 2353/86 (reglamentación vigente de la ley 11.683 durante el período en juicio), que otorgaba 15 días para el “ingreso” de la obligación pero nada puntualizaba respecto de la “presentación” de la declaración jurada para exteriorizarla.

Por ello, pienso que la genérica mención del art. 15 de la ley 11.683 que efectúa la demandada, en tanto se pretenda invocar como sustento de una sanción de naturaleza penal como lo es la multa (Fallos: 192:229; 195:56, entre otros), debe ser entendida en concordancia con elementales principios constitucionales que vedan la previsión de conductas mediante fórmulas extremadamente vagas o que por su laxitud impidan a los individuos conocer con antelación mediante pautas inequívocas cuáles conductas están permitidas y cuáles prohibidas (confr. doct. de Fallos: 308:2236, cons. 7). Más aún cuando tal prohibición no solamente constriñe la actuación del Poder Legislativo por imperio del art. 18 de la Constitución Nacional (Fallos: 312:1920, consids. 9°, 10 y sus citas) sino que, con mayor razón, constituye un imperativo que rige el actuar del poder administrador cuando, en ejercicio de facultades legales, es llamado a integrar los pormenores y detalles necesarios para la ejecución de las llamadas leyes penales en blanco.

Sobre la base de tales premisas concluyo que el vacío normativo existente respecto de la “forma” y “plazo de presentación” de la declaración jurada correspondiente a la obligación aquí omitida impide tipificar la conducta imputada bajo el art. 45 de la ley 11.683, pues tal subsunción carecería de uno de los elementos requeridos para la figura típica cual es, vale reiterarlo, la falta de presentación o presentación inexacta de la declaración jurada en la “forma” y “plazo” fijados por la autoridad de aplicación.

Autor del sumario: Telias, Sara Diana (UFITCO)

**Evasión fiscal. Condiciones objetivas de punibilidad. Evasión del Impuesto a las salidas no documentadas y del impuesto a las ganancias. Improcedencia de la suma de los montos evadidos en cada tributo dado que el impuesto a las salidas no documentadas es un tributo distinto al impuesto a las ganancias. Constituyen imputaciones diferentes a los efectos del cómputo de los montos que operan como condición objetiva de punibilidad prevista en el artículo 1 de la ley 24.769.**

**FUENTE:** Iglesias, Saúl Osvaldo. Causa 7904. CNCP, sala II, 2008.05.21

Disponible en [www.mpf.gov.ar/ufitco/pdfs/iglesias\\_casacion.pdf](http://www.mpf.gov.ar/ufitco/pdfs/iglesias_casacion.pdf)

Texto completo extraído de [www.errepar.com.ar](http://www.errepar.com.ar)

### EL CASO

El Ministerio Público interpuso recurso de casación contra la sentencia de la Sala II de la Cámara Federal de Bahía Blanca que resolvió rechazar el recurso interpuesto por el Ministerio Público Fiscal, y confirmar, en consecuencia, la resolución del magistrado de grado anterior en cuanto dispuso sobreseer al imputado en virtud de lo establecido por el artículo 336, inciso 3) del Código



## Unidad Fiscal de Investigación de Delitos Tributarios y Contrabando (UFITCo)

Newsletter de jurisprudencia y de abstracts de doctrina penal tributaria y de contrabando

N° 5, diciembre de 2008

Procesal Penal de la Nación, en orden al delito previsto y reprimido por el artículo 1 de la ley 24.769.

El representante del Ministerio Público arguyó que la interpretación dada por el a quo a la doctrina sentada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en Fallos: 275:83; 323:3376 y 326:2987 era errónea, puesto que -a diferencia de lo sostenido-, se extraía de tales precedentes que las "salidas no documentadas" (arts. 37 y 38 de la L. 20628 y sus modif.) integran el impuesto a las ganancias; de modo que el monto a abonar por el encausado -por evasión en concepto de impuesto a las ganancias, sumado al monto de salidas no documentadas- superaba la condición objetiva de punibilidad prevista en el artículo 1, ley 24.769, es decir superaba los pesos cien mil (\$ 100.000).

Se resolvió rechazar el recurso de casación y en consecuencia confirmar el fallo.

### SUMARIO

La jurisprudencia de nuestro Más Alto Tribunal y la interpretación doctrinaria de ello ha mantenido que lo estipulado en el artículo 37 de la ley 20.628 -ley de impuesto a las ganancias-, es un tributo propio.

Siendo las salidas no documentadas un tributo distinto al impuesto a las ganancias, no corresponde sumar los dos montos evadidos, sino que antes bien, corresponde tratarlos como imputaciones diferentes, los cuales como se observa en el caso de autos, no superaron -en función de su monto- la condición objetiva de punibilidad prevista en el artículo 1 de la ley 24.769.

Tiene naturaleza autónoma el impuesto a las salidas no documentadas, respecto a la concreta liquidación del impuesto a las ganancias.

En el caso, los montos previstos para cada uno de estos impuestos no supera la condición objetiva de punibilidad establecida en la ley penal tributaria.

La imposibilidad de contabilizar de modo conjunto el impuesto a las ganancias y las salidas no documentadas se decanta lógicamente, puesto que la verificación del hecho imponible en la salida no documentada es necesariamente posterior a la presentación de la rendición de ganancias.

Es dable señalar que si bien es cierto que esta doble contabilidad, producto de la coexistencia autónoma de ambas figuras, permite eludir el monto previsto como condición objetiva de punibilidad, ello no habilita a realizar una interpretación distinta de la consignada arriba. En verdad, en todo caso, estamos ante un vacío axiológico, que correspondería subsanar al legislador. (Del voto del Dr. Yacobucci)

Autor del sumario: Telias, Sara Diana

**Responsabilidad penal de administradores de entes ideales. Delitos tributarios. Socios gerentes de SRL. Autoría. Delitos de infracción al deber. El delito de evasión tributaria es un delito de infracción de deber.**

**Responsabilidad penal de administradores de entes ideales. Autoría. Delitos de infracción al deber. Delitos tributarios. Consecuencia de que el requisito de "obligado" para calificar como autor que recae en un ente de existencia ideal: opera la disposición de "obrar por otro" prevista por el artículo 14 de la ley de la especialidad.**

**Responsabilidad penal de administradores de entes ideales. Autoría. Delitos de infracción al deber. Relación con la participación en el hecho. La doctrina de los delitos de infracción al deber no excluye la relevancia de la participación-*strictu sensu*- o la determinación, extensiones previstas por el artículo 45 del Código Penal.**



**Unidad Fiscal de Investigación de Delitos Tributarios y Contrabando (UFITCo)**

Newsletter de jurisprudencia y de abstracts de doctrina penal tributaria y de contrabando

Nº 5, diciembre de 2008

**Autoría. Delitos de infracción al deber. Ámbito de aplicación de la doctrina. Diferencias con la doctrina del dominio del hecho. Irrelevancia, para la autoría, si se actúa o si se omite.**

**Evasión fiscal. Declaraciones juradas rectificativas y pago del tributo efectuado con posterioridad a una inspección: no le resta, por sí mismo, carácter delictivo al intento llevado a cabo, ni da lugar a la aplicación de la exención prevista por el artículo 43 del Código Penal**

**Responsabilidad penal de administradores de entes ideales. Autoría. Delitos de infracción al deber. Elementos relevantes para inferir la posición del imputado: porcentaje de participación en la sociedad y estatutos de la sociedad de los que surge la facultad de administrarla, representarla y de usar la firma social.**

**Responsabilidad penal de administradores de entes ideales. Autoría. Delitos de infracción al deber. Elementos relevantes que impiden inferir existencia de error: asesoramiento impositivo de contadores sin contar con dictamen escrito y falta de identificación del profesional que supuestamente lo aconsejó.**

**Responsabilidad penal de administradores de entes ideales. Autoría. Delitos de infracción al deber. Dolo. Elementos relevantes que permiten inferir la infracción al deber y que configuran conocimiento de los hechos que requiere el dolo: Posición de encargado directo de la administración de la sociedad, sumado a la falta de recaudos mínimos para prevenir el resultado lesivo.**

**Responsabilidad penal de administradores de entes ideales. Autoría. Delitos de infracción al deber. Elementos que impiden tener por acreditada la participación en el hecho punible: correspondencia entre el descargo del imputado –socio gerente de una SRL- y las manifestaciones desvinculantes del otro socio gerente.**

**Responsabilidad penal de administradores de entes ideales. Autoría. Delitos de infracción al deber. Consecuencias derivadas de la falta de acreditación de la participación en el hecho punible: decreto de falta de mérito para procesar o sobreseer. Necesidad de proseguir con la investigación (artículo 309 CPPN).**

**FUENTE: N.N –contribuyente JCK Trefilados S.R.L. sobre evasión tributaria simple. Causa 779/2006. Juzgado Nacional en lo Penal Tributario Nº 1. 2008.02.20**

Disponible en <http://www.mpf.gov.ar/ufitco/pdfs/jck.pdf>

#### EL CASO

Se investiga a los socios gerentes de una SRL, que además son padre e hijo, por presunta evasión del impuesto al valor agregado durante los ejercicios 2003 y 2004, por haber computado en forma improcedente el crédito fiscal del IVA en casos de compras de bienes usados a consumidores finales.

El art. 12 de la ley de IVA regula los casos en los que las operaciones con consumidores finales dan lugar a cómputo de crédito fiscal. La regla general establece la improcedencia del cómputo dado que los consumidores finales no pueden discriminar el IVA. La excepción rige para el caso de habitualistas en la compra de bienes usados para su posterior venta o la de sus partes.

En el caso, la empresa compró rezagos de cobre para usarlo como materia prima en la fabricación de cables, pero dicha materia prima no había sido adquirida de los proveedores con los que usualmente operaba, sino, como se dijo, a consumidores finales.

En la declaración indagatoria uno de los imputados (el hijo) sostuvo que para adoptar esa decisión se asesoró con el estudio que llevaba la contabilidad de la empresa. No obstante, no se exhibió ningún dictamen escrito suscripto por los asesores que dijera que podía computarse el crédito fiscal.

Con relación a las funciones que cada uno realizaba dentro de la empresa, manifestó que era él el encargado del sector administrativo y financiero y que decidía personalmente las cuestiones



## Unidad Fiscal de Investigación de Delitos Tributarios y Contrabando (UFITCo)

Newsletter de jurisprudencia y de abstracts de doctrina penal tributaria y de contrabando

N° 5, diciembre de 2008

societarias. Respecto del padre, declaró que aquél era el encargado del sector productivo y que nunca participó activamente de la gestión empresarial.

Por su parte, el padre, en la declaración indagatoria manifestó que en el 2001 sufrió una crisis personal por la situación económica del país; que la administración de la empresa quedó a cargo de su hijo; que en los años por los que se formuló la denuncia la contabilidad la llevaba un estudio, cuyo nombre brindó, aunque no recordó el nombre de los contadores y negó haber tratado con alguno de ellos, pues de eso se encargaba su hijo. Finalmente, manifestó que a partir del 2001 su hijo dejó de consultarlo para evitarle preocupaciones que pudieran afectar su estado de salud.

Se resolvió: 1) decretar el procesamiento sin prisión preventiva del hijo; 2) trabarle embargo sobre sus bienes y 3) decretar la falta de mérito para procesar o sobreeser al padre.

### SUMARIOS

Desde este estrado, reiteradamente se ha sostenido que el delito de evasión tributaria es un delito de infracción de deber (en contraposición a los delitos de dominio) en el que se requiere una especial cualificación en el autor: ser el “obligado” al pago de tributos al Fisco Nacional, conforme la redacción del artículo 1 de la ley 24769. Por la circunstancia de que tal cualificación recaiga en un ente de existencia ideal, opera en el caso la disposición de “obrar por otro” prevista por el artículo 14 de la ley de la especialidad. Esta circunstancia no excluye que en estos delitos no tenga relevancia la participación –*strictu sensu*- o la determinación, extensiones previstas por el artículo 45 del Código Penal.

La calificación de delitos de infracción de deber, ideada por Claus Roxin, se formuló en referencia a los delitos en los que la materia de la lesión jurídica no gira en torno del deber genérico que surge de toda norma –*neminem leade*- ( rol genérico ), sino que se relaciona con un deber extra-penal que alcanza a quienes tienen una determinada posición con relación al bien jurídico penal. Y en esta clase de delitos, el criterio determinante de la autoría no está dado por el dominio del hecho sino por la infracción del deber. Es decir, el obligado es autor independientemente de que tenga o no, dominio del hecho. Por ello, carece de relevancia si se actúa o si se omite aspecto que, aunque la ley expresamente lo prevé, pertenece más a lo que se denomina “derecho penal simbólico” (cfr. causas del tribunal que se citan).

El elemento especial exigido para la autoría del delito de evasión tributaria concurre en ambos imputados. De las constancias remitidas por la Inspección General de Justicia surge que JCK [el padre] y LGK [el hijo] son socios gerentes de la firma JCK Trefilados SRL. ....Con esta información queda suficientemente probado que ambos son sujetos obligados en función de los artículos 6 de la ley 11683 y 14 de la ley 24769.

De ahí que los hechos investigados sean objetivamente atribuibles a los dos imputados por igual.

Ahora bien, LGK [el hijo] no sólo reconoció su condición de socio gerente, sino que además se adjudicó la gestión directa de los negocios de la contribuyente y con ese carácter contestó personalmente los requerimientos cursados por el ente recaudador. El imputado sabía que la materia prima que utilizaba su empresa no había sido adquirida de los proveedores con los que usualmente operaba tales como [se mencionan los nombres]....Este dato demuestra la ausencia de habitualidad en las compras de bienes usados a consumidores finales y, asimismo, permite conjeturar que el responsable de la firma tuvo que haberse representado la seria posibilidad de que esas operaciones no habilitaban la deducción de crédito fiscal. De hecho, el imputado sostuvo que para adoptar esa decisión debió asesorarse con el estudio que llevaba la contabilidad de la empresa.

Las explicaciones brindadas por el imputado son insuficientes para admitir que la conducta atribuida sea producto de un mero error interpretativo sobre la normativa aplicable. Se desconocen las razones que derivaron en la solución propiciada por la contribuyente y pareciera imposible develarlas, puesto que no existe un informe o dictamen escrito en el que se expliquen los argumentos técnicos de la extraña interpretación. El imputado tampoco pudo identificar al especialista que le habría aconsejado liquidar el impuesto de la manera que lo hizo.



## Unidad Fiscal de Investigación de Delitos Tributarios y Contrabando (UFITCo)

Newsletter de jurisprudencia y de abstracts de doctrina penal tributaria y de contrabando

N° 5, diciembre de 2008

Debido a su conocimiento de los hechos "como encargado directo de la administración de [la sociedad, el imputado] no podía ignorar la posibilidad de que un funcionario medio resultara burlado al no advertir el engaño que encierra la declaración jurada presentada, ni tomó los mínimos recaudos para prevenir el resultado lesivo, infringiendo el deber jurídico que sobre él pesaba.

En efecto, el hecho de no haber exteriorizado una objetiva voluntad de evitar una declaración mendaz, demuestra el desinterés del imputado por la afectación del bien jurídico, y ello permite inferir que el nombrado se habría conformado con la producción de la situación típica, actuando con dolo sobre la base del resultado de cuya posible producción era conciente.

Que, en lo que conciernen a JCK [el padre], es difícil admitir que éste hubiera permanecido ajeno a la gestión de negocios de [la sociedad] teniendo en cuenta que ocupa un cargo jerárquico importante, se beneficia directamente de su resultado comercial y posee mayor número de cuotas societarias que su hijo (cfr. Doctrina de la Sala B de la CPECON, que se cita). Sin embargo, el imputado negó haber participado en estos hechos con el argumento de que estaba totalmente desvinculado del proceso de toma de decisiones societarias y que su tarea se limitaba al asesoramiento esporádico en cuestiones del sector productivo. La correspondencia entre el descargo de [el padre] y las manifestaciones desvinculantes de su hijo impide que se tenga por acreditada su intervención en el hecho punible, pero tampoco es suficiente para descartar por completo su participación (cfr. Doctrina de sala A de la CPECON, que citan). El cuadro probatorio existente hasta el momento justifica la necesidad de disponer la falta de mérito de [el padre] para procesar o sobreseer y proseguir con la investigación (artículo 309 CPPN).

Autor del sumario: Telias, Sara Diana (UFITCO)

**Contrabando. Participación del despachante de aduana Responsabilidad del despachante de aduana como auxiliar del servicio aduanero.**

**Contrabando. Participación del despachante de aduana. Conducta culposa del despachante de aduana (conf. art. 869).**

**FUENTE:** Reg. 208/08 Nolasco, Dora T (Incidente de apelación de procesamiento en la causa N° 11538 caratulada "Dora T SRL s/ contrabando) Causa N° 57.809, CPECON, sala A, 2008.05.12

Disponible en [http://www.mpf.gov.ar/ufitco/pdfs/Reg\\_%20208-08\\_A.pdf](http://www.mpf.gov.ar/ufitco/pdfs/Reg_%20208-08_A.pdf)

### EL CASO

La defensora oficial apeló la resolución que ordenó el procesamiento de la imputada en su calidad de despachante de aduana, a quien se le imputa responsabilidad penal por el intento de ingresar al país una mercadería diferente a la declarada en el despacho de importación, con la intervención de una supuesta sociedad importadora que, en realidad, no existiría.

En el caso, si bien la imputada reconoció haber intervenido en la operación cuestionada y haberlo hecho contratada por quien no tenía conexión con la empresa que figuraba como importadora, a cuyos integrantes, por otro lado, no conocía. Reconoció además, que el despacho de importación había sido llenado por otra persona ajena también al importador.

Se resolvió confirmar el procesamiento.



## Unidad Fiscal de Investigación de Delitos Tributarios y Contrabando (UFITCo)

Newsletter de jurisprudencia y de abstracts de doctrina penal tributaria y de contrabando

N° 5, diciembre de 2008

### SUMARIOS

Las explicaciones brindadas por la imputada en oportunidad de declarar ante el juez, referidas a que solo controlaba la documentación que le entregaban, no resultan suficientes para ser eximida de responsabilidad, sin perjuicio de las pruebas que puedan aportarse durante el juicio si su elevación fuera requerida por el señor fiscal.

La idoneidad que se exige a este auxiliar del servicio aduanero, lo obliga a supervisar acabadamente la documentación y, en caso de dudas, requerir explicaciones a su mandante para no pecar de imprudente.

Que de todos modos el código Aduanero también prevé como delito la conducta culposa del despachante de aduana (conf. art. 869).

Autor del sumario: Telias, Sara Diana (UFITCO)

**Evasión fiscal. Condiciones objetivas de punibilidad. Evasión del impuesto a las salidas no documentadas y del impuesto a las ganancias. Improcedencia de la suma de los montos evadidos en cada tributo pues el impuesto a las Salidas no documentadas es un tributo distinto. Conformación de la condición objetiva de punibilidad en correspondencia con la forma establecida en el art. 1 de la Ley 24.769.**

FUENTE: Reg. 765/96 "Incidente de apelación del auto procesamiento Inter. Por la defensa en causa n° 1707/05 int. 644, imputado NN contribuyente V&R Editoras SA s/ Evasión tributaria simple". JNPT N°1. Causa N° 57.449, CPECON, sala B, 2008.27.11

Disponible en [www.mpf.gov.ar/ufitco/pdfs/vyr\\_editoras.pdf](http://www.mpf.gov.ar/ufitco/pdfs/vyr_editoras.pdf)

### EL CASO

La defensa de las imputadas interpuso recurso de apelación contra el auto de procesamiento dictado por el juez de instrucción. Se agravia la defensa porque los montos de la evasión endilgada a las imputadas respecto del impuesto al valor agregado, impuesto a las Ganancias e Impuesto a las salidas no documentadas, no alcanzarían los montos que establece el art. 1° de la Ley 24.769.

Se resuelve revocar el auto de procesamiento por cuanto los hechos investigados, en principio, no se adecuarían a las previsiones del art. 1 de la ley N° 24.769.

### SUMARIOS

[...] por el pronunciamiento del Reg. N° 610/07 de esta Sala "B", se estableció: "...en función de la naturaleza tributaria que revisten las Salidas No Documentadas, la evasión de aquel tributo puede dar lugar a una investigación por infracción al Régimen Penal Tributario..." (Del voto de los Dres. Hornos y Pizzatelli).

En consecuencia, toda vez que el Impuesto a las Salidas No Documentadas es un tributo distinto del Impuesto a las Ganancias, corresponde que la deuda correspondiente a aquellos tributos se liquide como se establece por el art. 1 de la ley 24.769 (Del voto de los Dres. Hornos y Pizzatelli).



## Unidad Fiscal de Investigación de Delitos Tributarios y Contrabando (UFITCo)

Newsletter de jurisprudencia y de abstracts de doctrina penal tributaria y de contrabando

N° 5, diciembre de 2008

[...] atento a lo que surge de la decisión que se transcribió, parcialmente por el considerando anterior, por la cual se examinó una norma análoga a la ley de Impuesto a las Ganancias (precisamente el art. 34 de la ley 11.682), corresponde establecer que el Impuesto a las Salidas No Documentadas es un impuesto distinto del Impuesto a las Ganancias (Del voto del Dr. Grabivker).

[...] toda vez que el Impuesto a las Salidas No Documentadas es un impuesto distinto del Impuesto a las Ganancias, debe considerarse por separado el monto evadido en uno u otro concepto, en los términos previstos por el art. 1° de la ley N° 24.769 (Del voto del Dr. Grabivker).

*Autor del sumario:* Calaza, Valeria (UFITCO)

### **Tentativa de contrabando – Comienzo de ejecución del contrabando – Bien jurídico protegido por el art. 863 C.A.**

**FUENTE:** Reg. 873/07 “Incidente de apelación interpuesto por la DGA respecto del sobreseimiento de Sergio Alberto Di Giuli en la causa N° 6150 caratulada: “N.N. s/ Inf. Ley 22.415” J.P.E. N° 7, S. N° 13, CPECON, sala B, 2007.12.18

Disponible en [www.mpf.gov.ar/ufitco/pdfs/Reg\\_873-07\\_B.pdf](http://www.mpf.gov.ar/ufitco/pdfs/Reg_873-07_B.pdf)

#### EL CASO

Se establecen los alcances del bien jurídico tutelado por el art. 863 C.A. En este sentido, cuáles son los actos susceptibles de afectar el bien jurídico tutelado por la norma y, si en este caso, es posible considerar una tentativa de contrabando.

La querrela impugna la resolución del juez de primera instancia que sobreseyó a Sergio Alberto di Giuli con relación a la mercadería transportada en el contenedor HJCU 809.786-2, por no constituir el hecho denunciado delito alguno.

Los hechos investigados se circunscriben al depósito en la Terminal Río de la Plata del contenedor HJCU 809.786-2, el cual arribó al país en el buque “Anabisieta” el 1 de octubre de 2004 proveniente de Montevideo, Uruguay. Asimismo, la mercadería correspondiente con la documentación aportada no registraba movimientos documentales en el Sistema Informático María desde su arribo al país. Sin embargo, el 8 de octubre de 2004 la agencia marítima interviniente rectificó la descripción de la mercadería declarada previamente (productos químicos), consignando que se trataría de productos de electrónica.

El juez de primera instancia resolvió, entonces, que toda vez que la mercadería en dicho contenedor ingresó al país y fue descargada en la Terminal portuaria sin que respecto de ella se haya efectuado alguna destinación aduanera que constituya, al menos, un principio de ejecución del delito de contrabando, la conducta relacionada con el intento de ingreso al país de la mercadería habría quedado en una etapa anterior a la modalidad tentada y esta no resultaría punible pues se trataría de actos preparatorios.

El tribunal resolvió confirmar la resolución mediante el cual el juez instructor sobreseyó a Sergio Alberto Di Giuli.

#### SUMARIOS



## Unidad Fiscal de Investigación de Delitos Tributarios y Contrabando (UFITCo)

Newsletter de jurisprudencia y de abstracts de doctrina penal tributaria y de contrabando

N° 5, diciembre de 2008

1.- Si bien podría ser cierto que la rectificación del tipo de mercadería declarada en el certificado de origen podría resultar un indicio de la intención de documentar mercadería amparada por el conocimiento de embarque (...) lo cierto es que aquella intención no se exteriorizó mediante acto alguno; por otra parte, si bien aquella rectificación fue efectuada después de vencido el término del artículo 140 del Código Aduanero, sólo resultaría pasible de constituir una infracción en los términos de los arts. 954 y 956 inc. c). No obstante, de haberse requerido una destinación de importación, en principio, tampoco sería posible afirmar que aquella declaración haya sido efectuada con el propósito de burlar el control aduanero, sino antes bien, de cumplir con el trámite de liberación de la mercadería.

2.- [...] para la tentativa se requiere no sólo la concurrencia del elemento subjetivo constituido por la intención de cometer un delito, sino también la materialización de aquél propósito mediante un acto del comienzo de ejecución del mismo.

3.- [...] con relación al delito de contrabando, en principio, aquella circunstancia concurre en los casos en los cuales, a partir del plan concreto del autor, el sujeto desarrolló una conducta ante el servicio aduanero que implica el uso de un ardid o engaño encaminados a impedir o dificultar el adecuado ejercicio de las facultades de control que son propias de aquél.

Autor del sumario: Beade, Gustavo (UFITCO)

## 2. DOCTRINA

**Responsabilidad penal. Autoría y participación. Delitos de infracción al deber. Tesis que postula que la teoría de los delitos de infracción de deber –fundada en la estructura de los tipos penales-, resulta compatible con el Derecho Penal Español vigente.**

**FUENTE:** Bacigalupo, Silvina: “Autoría y participación en los delitos de infracción de deber”, Revista Derecho Penal, Tomo II del número dedicado a Derecho Penal Tributario, Rubinzal Culzoni, 2008.

### SUMARIO

- I. Introducción
- II. Tesis y presupuestos metodológicos
- III. La tesis de los delitos de infracción de deber de Roxin
- IV. La tesis de los delitos de infracción de deber de Jakobs
- V. Las críticas de la doctrina a la categoría de los delitos de infracción de deber
  1. Los delitos infracción de deber serían contrarios al principio de legalidad
  2. Los delitos infracción de deber se oponen a la teoría del delito como lesión a un bien jurídico
  3. La teoría de los delitos infracción de deber implica renunciar a la teoría de la accesoriedad
  4. Los delitos infracción de deber son incompatibles con la autoría mediata
  5. Los delitos infracción de deber conducen necesariamente a un concepto extensivo de autor
  6. Propuesta alternativa a la categoría de los delitos infracción de deber
  7. Los delitos infracción de deber son incompatibles con la categoría de autoría mediata
  8. Otra alternativa a los delitos infracción de deber: delitos de posición- delitos especiales de deber
- VI. Conclusiones sobre la categoría de los delitos de infracción de deber
- VII. La teoría de la accesoriedad
  1. La doctrina ha ensayado, como es sabido, varias alternativas para dar solución a la problemática planteada: a) La doble impunidad; b) La teoría del instrumento doloso; c) Soluciones en el marco de la teoría del dominio del hecho.
  2. Frente a estos intentos de solución y su escasa fuerza de convicción, no debe sorprender que fuera la teoría de la accesoriedad la que entrara en crisis: a) Lüderssen; b) Schmidhäuser.



## Unidad Fiscal de Investigación de Delitos Tributarios y Contrabando (UFITCo)

Newsletter de jurisprudencia y de abstracts de doctrina penal tributaria y de contrabando

N° 5, diciembre de 2008

- VIII. El problema de la accesoriedad
- IX. La accesoriedad en los delitos de infracción de deber
  - 1. La compatibilidad con el Derecho vigente
  - 2. El problema de las reglas antiaccesorias
- X. Breve resumen de las conclusiones
- XI. Bibliografía

### ABSTRACT

“En la actualidad se plantea con especial énfasis la problemática de la distinción de responsabilidades penales en supuestos en los que la toma de decisión recae sobre varios sujetos. En este sentido, los delitos de infracción de deber, en los que la punibilidad del autor y de los partícipes se fundamenta en la infracción de un deber extrapenal, presentan una estructura diversa, comparada con los tipos penales tradicionales, y ello impone normas especiales para caracterizar la autoría y sus relaciones con la participación. El campo de mayor aplicación y actualidad de esta categoría es el de responsabilidad penal de los consejeros y altos directivos.”

“En el ámbito de los negocios son numerosos los delitos que presentan la estructura de delitos de infracción de deber: los delitos societarios (administración desleal, falsedad en las cuentas anuales, etc.), delitos contra la hacienda pública, delitos de insolvencias, entre otros.”

Se trata precisamente de conductas punibles de las que solamente pueden ser autores aquellos a quienes incumbe un *deber especial de carácter fiscal*, etcétera. Por tanto, un grupo de delitos que se vincula a la actividad empresarial y, en particular, a la responsabilidad penal de los miembros de sus órganos directivos (presidentes, consejeros delegados, miembros de un consejo de administración, directivos).”

“El punto de partida para un estudio de la teoría de los delitos de infracción de deber es la *teoría del dominio del hecho*, aceptada por finalistas y no finalistas (como Bockelmann o Baumann). [...] sólo es “autor” el que tiene el ‘dominio del hecho’ (de su propia acción, de la dentro o que domina el hecho juntamente con otro). Los *partícipes* cooperan *sin* dominio del hecho.”

La conclusión de la autora, al cabo de un extenso desarrollo de los puntos indicados en el Sumario, es que la teoría de los delitos de infracción de deber –fundada en la estructura de los tipos penales–, resulta compatible con el Derecho Penal Español vigente.

Autor del abstract: Telias, Sara Diana (UFITCO)

**Evasión fiscal. Condiciones objetivas de punibilidad. Evasión del Impuesto a las salidas no documentadas y del impuesto a las ganancias. Improcedencia de sumar los montos evadidos dado que el impuesto a las salidas no documentadas es un tributo distinto al impuesto a las ganancias. Procedencia de tratarlos como imputaciones diferentes a los efectos del cómputo de los montos que operan como condición objetiva de punibilidad prevista en el artículo 1 de la ley 24.769.**

**FUENTE:** Corti, Arístides Horacio M. Calvo, Rubén A. Luis, Claudio E.: “*El impuesto especial a las salidas no documentadas*”, La Ley, 2008.11.11

### ABSTRACT

Los autores realizan un análisis propio del instituto de las salidas no documentadas recorriendo las cuestiones interpretativas que fueron objeto de pronunciamientos judiciales, para demostrar la improcedencia de sumar los montos del impuesto a las ganancias y el impuesto a las salidas



**Unidad Fiscal de Investigación de Delitos Tributarios y Contrabando (UFITCo)**

Newsletter de jurisprudencia y de abstracts de doctrina penal tributaria y de contrabando

**N° 5, diciembre de 2008**

no documentadas a los efectos de cuantificar las condiciones objetivas de punibilidad previstas para el delito de evasión fiscal.

Consideramos de interés mostrar en el siguiente cuadro una sistematización de las diferencias destacadas por los autores, entre el impuesto a las ganancias y el instituto de las salidas no documentadas, que fueron desarrolladas in extenso con citas de jurisprudencia y doctrina, para demostrar que se trata de impuestos diferentes, lo que determina la improcedencia de sumarlos a los efectos de establecer si se superan o no las condiciones objetivas de punibilidad.

Tema	Impuesto a las ganancias	Impuesto a las salidas no documentadas
Naturaleza del impuesto	Se trata de un impuesto de ejercicio	<p>Para el autor de la salida se trata de un impuesto especial, real, proporcional e instantáneo</p> <p>El autor de la salida es un responsable a título propio, sobre quien pesa una obligación resarcitoria del impuesto a las ganancias del beneficiario no individualizado.</p>
Materia gravada	Grava en cabeza del contribuyente incrementos patrimoniales propios.	Se trata de ganancias (incrementos patrimoniales) del beneficiario no identificado.
Deducibilidad como gasto en el impuesto a las ganancias	Su deducción está prohibida por el art. 88 inc. d) en cuanto establece dentro de las deducciones no admitidas "el impuesto de esta ley"	<p>Para el autor de la salida no es "el impuesto de esta ley" cuya deducción prohíbe la LIG, art. 88, inc. d)</p> <p>Para el autor de la salida el impuesto a las salidas no documentadas es deducible como gasto, no operando a su respecto la limitante del art. 88, inc. d)</p>
Supuestos de inexigibilidad del impuesto a la salida no obstante la inexistencia de documentación:		Porque existen supuestos específicos previstos tanto en la ley del impuesto como en el Decreto Reglamentario.
Efectos que se derivan del hecho de que antes o después de efectuado el pago del impuesto a las salidas no documentadas se acredite la identificación del beneficiario de la salida	El accionante deberá rectificar sus DD. JJ. del impuesto a las ganancias excluyendo la deducción como gasto que hubiese hecho del impuesto especial en trato.	<p>La identificación del beneficiario hace cesar la responsabilidad propia u obligación resarcitoria del autor de la salida.</p> <p>De haberse efectuado el pago del impuesto especial a la salida, su autor tendrá una acción de regreso o restitución del pago efectuado contra el beneficiario</p>

**Unidad Fiscal de Investigación de Delitos Tributarios y Contrabando (UFITCo)**

Newsletter de jurisprudencia y de abstracts de doctrina penal tributaria y de contrabando

**N° 5, diciembre de 2008**

		<p>de la misma.</p> <p>Para el beneficiario, de devenir identificado, un pago a cuenta de su propio impuesto de ejercicio.</p>
<p>Vencimientos de la DJ y pago del gravamen diferentes.</p> <p>Conformidad con el principio constitucional de legalidad en materia tributaria.</p> <p>Relación de los vencimientos con el perfeccionamiento del hecho imponible.</p>	<p>El vencimiento opera cinco meses después del cierre del ejercicio comercial y fiscal.</p>	<p>La R. G. 893 (AFIP) lo fijó en 15 días hábiles administrativos de producida la erogación o salida no documentada.</p> <p>La DGI no infringió el principio constitucional de legalidad tributaria al fijar dicho vencimiento general distinto al del impuesto a las ganancias, pues el vencimiento general o exigibilidad de un impuesto remite a una norma de derecho administrativo (también llamado "derecho tributario formal") y no a una norma de derecho tributario material o sustantivo</p> <p>El vencimiento general o momento de exigibilidad del impuesto especial a la salida no se vincula con el perfeccionamiento del hecho imponible y de la obligación tributaria a cargo del contribuyente, sino con las normas administrativas de recaudación del tributo (momento del pago).</p>
<p>Incidencia a los efectos de establecer los montos de condiciones objetivas de punibilidad en los casos de imputación por el delito de evasión fiscal</p>	<p>No se suman por ser tributos diferentes.</p> <p>Los autores coinciden con la solución dada por la sentencia de la Cámara Nacional de Casación Penal, Sala II, 21/05/2008, autos "Iglesias, Saúl Osvaldo s/recurso de casación" [reseñada en esta newsletter en la sección jurisprudencia]</p>	

**Autor del abstract: Telias, Sara Diana (UFITCO)**

**Proceso penal. Denuncia penal. Determinación de oficio sobre base presunta. Prueba. Presunciones del art. 18 de la ley 11683.**

**FUENTE: Masón, Mariela: "La prueba, la presunción y el fuero penal tributario", Periódico Económico Tributario 405, Ed. La Ley, octubre 2008**

**SUMARIO**

- 1 — Cuestiones introductorias sobre derecho tributario argentino
- 2 — Argumentos contrarios al uso de las presunciones del art. 18 de la ley 11.683, como prueba durante la instrucción penal
- 3 — Argumentos a favor de utilizar la determinación sobre base presunta en sede penal
- 4 — Conclusiones



## Unidad Fiscal de Investigación de Delitos Tributarios y Contrabando (UFITCo)

Newsletter de jurisprudencia y de abstracts de doctrina penal tributaria y de contrabando

N° 5, diciembre de 2008

### ABSTRACT

La autora expone las posturas jurisprudenciales sobre el tema del título y desarrolla las razones por las que, en su opinión, “corresponde rechazar los argumentos sostenidos sobre la imposibilidad de considerar al sistema de presunciones del art. 18 de la ley 11.683 como prueba del delito de evasión”

“[...] claramente surge que frente a la presunta comisión de un delito de evasión (así como sucede cuando se nos presentan otras hipótesis de delitos a investigar) debería valorarse, en forma conjunta, si los elementos aportados -sean pruebas directas o indirectas generan un estado de duda sobre la posible comisión de un hecho ilícito, para así dar apertura a la instrucción penal, o probabilidad positiva, a fin de dictar un auto de procesamiento. Constatado alguno de dichos estados de convicción deberíamos comenzar, o continuar con la investigación penal, valiéndonos de la colaboración y los recursos del ente recaudador para así buscar el estado de certeza requerido para dictar una sentencia de condena, en lugar de cuestionar la labor desplegada por este organismo en un contexto diferente al del ámbito penal. Deberíamos evitar sacar conclusiones respecto de la posibilidad de éxito de la investigación a realizar, sobre la base de los resultados alcanzados en un procedimiento regido por principios diferentes a los del derecho criminal.

“Los casos estudiados, en su mayoría, representan las denuncias más importantes en cuanto al monto de evasión verificado, y sobre todo, en cuanto a los supuestos relativos a depósitos bancarios, solemos encontrarnos ante contribuyentes que no sólo no han exhibido documentación alguna que posibilite la determinación de oficio sobre base cierta, sino que nunca han presentado sus declaraciones juradas, y se han mantenido al margen del cumplimiento de toda obligación tributaria, no obstante contar con depósitos millonarios en sus cuentas bancarias.”

“Frente a estos casos, el hecho de no abrir siquiera la instrucción penal sobre la base teórica elaborada por los magistrados citados, ¿no implicaría consagrar una injusta desigualdad entre estos contribuyentes que no cumplen con ninguno de los deberes (formales o materiales) prescritos por la normativa analizada y aquellos que han cumplido en parte su obligación?”

“El contribuyente que presenta una declaración jurada que luego puede ser tachada de incorrecta, a partir del análisis de la documentación contable que exhibe al organismo recaudador y que éste aporta con la denuncia penal, será investigado hasta las últimas consecuencias, dado que contamos con prueba suficiente para suponer la existencia de un delito de evasión, mientras que quien se ha mantenido al margen de todo control, evadió la totalidad de sus obligaciones tributarias, no podrá ser nunca investigado en sede penal por cuanto a priori se entenderá que estamos ante casos imposibles de corroborar.”

Autor del abstract: Telias, Sara Diana (UFITCO)

**Proceso penal. Prueba. Presunciones legales para la determinación de oficio del impuesto (art. 18 de la ley 11683). Tesis que se basa en la premisa de aceptar el modelo garantista del derecho penal de *cognocitivism procesal*, vinculado con la exigencia de fundamento de hecho y de derecho en los pronunciamientos, postula la necesidad de interpretar restrictivamente el sistema de determinación de oficio sobre base presunta y la de asegurar al imputado por la comisión de una infracción o delito tributario la posibilidad de desvirtuar el razonamiento lógico establecido por la presunción.**

**FUENTE:** Sarratea, Evelina y Turano, Pablo: “Presunciones, ficciones y sus limitaciones como fundamento de sanciones de naturaleza penal”, Revista Derecho Penal, Tomo II del número dedicado a Derecho Penal Tributario, Rubinzal Culzoni, 2008.

### ABSTRACT



## Unidad Fiscal de Investigación de Delitos Tributarios y Contrabando (UFITCo)

Newsletter de jurisprudencia y de abstracts de doctrina penal tributaria y de contrabando

N° 5, diciembre de 2008

Los autores comienzan destacando que conforme el art. 11 de la ley 11683, la regla general del sistema de determinación de tributos nacionales es la autodeterminación a través de la presentación de declaraciones juradas, y que, por el art. 16 el procedimiento de determinación de oficio procede cuando no se hayan presentado las declaraciones juradas o resulten impugnables las presentadas.

En relación al uso de de las presunciones establecidas en el artículo 18 de la ley de procedimiento fiscal para determinar la materia imponible cuando resulta imposible la determinación en base a la documentación de la empresa, o ésta no resulta suficiente, los autores señalan que el objeto de su trabajo se encuentra dirigido a determinar el alcance del sistema de las presunciones referidas a la luz de los límites que indica el propio derecho tributario, la Constitución Nacional, el derecho penal y el procesal penal.

A continuación se transcriben las conclusiones más relevantes.

“Primera conclusión: [...] la legitimación de la utilización de aquel mecanismo de determinación tributaria [...] debe ser valorado a la luz de los principios de capacidad contributiva y razonabilidad.”

“Segunda conclusión: [...] la fuerza de la determinación sobre base presunta radica en su razonabilidad —a partir de los hechos ciertos— para presumir la capacidad contributiva. [...] cuanto más cercana a la certeza sea la conclusión a la que se arribe por aquel sistema, mayor legitimidad tendrá. Pero, por otro lado, por aquel sistema no solo se “presume” la existencia de capacidad contributiva en general, sino también —y más específicamente— todos los aspectos del hecho imponible (material, espacial y temporal) y su consecuencia (la obligación tributaria).

{...} si bien la falta de mercadería sin documentación que justifique su ausencia permite presumir al legislador —a partir de parámetros de razonabilidad— que aquellas fueron vendidas “en negro”, no se advierte sobre la base de qué hecho cierto se debe presumir la existencia de gastos no deducibles por montos equivalentes a un 10% de aquellas supuestas ventas. “

“Tercera conclusión: [...] Las presunciones absolutas o *iure et de iure*, al no permitir prueba en contrario se convertirían en ficciones, situación que se revela cuando existe prueba con entidad para desvirtuarlas, pero que no puede ser tenida en cuenta en el procedimiento.”

“Las presunciones legales y las sanciones penales: [...] Se ha expuesto como uno de los elementos básicos del modelo garantista del derecho penal al *cognocitivismo procesal*, vinculado con la exigencia de fundamento de hecho y de derecho en los pronunciamientos judiciales, requisito que se asegura mediante el llamado principio de *stricta jurisdiccionalidad*, que —a su vez— exige la verificabilidad o refutabilidad de las hipótesis acusatorias en virtud de su carácter asertivo y su prueba empírica a partir de procedimientos que permitan tanto la verificación como la refutación.”

“En definitiva, en el marco de procedimientos que establezcan sanciones de naturaleza penal, se debe exigir como *standard* mínimo que la presunción que determina la existencia de la deuda tributaria se construya como un *enunciado probablemente cierto* no refutado por la prueba incorporada en el proceso.”

“Conclusión final: {...} en base a un sistema de neto corte contractualista, mientras se prevé que el estado sólo goza de las facultades específicamente enumeradas en la Constitución Nacional y en las leyes que la regulan —delegadas por los integrantes de la sociedad—, “...*Ningún habitante de la Nación será obligado a hacer lo que no manda la ley, ni privado de lo que ella no prohíbe*”. Es decir que mientras para los habitantes del país el principio es la libertad en el ejercicio de los derechos (poder originario), en el caso de los poderes del Estado el principio es la restricción (poder delegado).”

“En esta hipótesis, [...] el sistema de determinación sobre “base presunta” de la materia imponible debe ser interpretado restrictivamente por parte del Poder Judicial a la hora de evaluar la constitucionalidad de las leyes que lo establecen y su aplicación por parte del Poder Ejecutivo.



## Unidad Fiscal de Investigación de Delitos Tributarios y Contrabando (UFITCo)

Newsletter de jurisprudencia y de abstracts de doctrina penal tributaria y de contrabando

N° 5, diciembre de 2008

"[...] el imputado de la comisión de una infracción o delito tributario tiene siempre, y sin importar el tipo de presunción de que se trate, la posibilidad de desvirtuar el razonamiento lógico establecido por la presunción, es decir el hecho inferido, como así también la existencia del hecho inferente."

"Este derecho conlleva la obligación de que la sentencia que aplique una sanción penal basada en presunciones deberá exponer, en todos los casos, el fundamento respecto de la verificación del hecho inferente y la razonabilidad de la inferencia, en estricta observancia del principio de culpabilidad."

Autor del abstract: Telias, Sara Diana (UFITCO)

**Responsabilidad penal de auditores contables. Autoría. Delitos de infracción al deber. Tesis que postula que constituye una grave arbitrariedad pretender aplicar la doctrina del "funcionalismo penal" a los delitos de evasión y que más allá de que resulte necesaria una adecuada respuesta a esta nueva criminalidad no convencional, existe una marcada incompatibilidad entre varias de las premisas que fundamentan esta doctrina y los postulados de la Constitución Nacional de nuestro país.**

**FUENTE:** Viola, José: "La inaplicabilidad del 'funcionalismo penal' a los delitos de la ley 24769 y las imputaciones por dolo eventual a los auditores contables", *Doctrina Penal Tributaria y Económica*, N° 8, Errepar, octubre 2008

### ABSTRACT

En relación con la imputación -sustentada la teoría de los roles- de la que han sido pasibles ciertos profesionales de ciencias económicas, por su exclusiva tarea como auditores contables, el autor desarrolla sus ideas alertando "sobre un fenómeno muy común en la historia jurídica argentina: en muchos casos se cree que las opiniones jurídicas foráneas son correctas o preferibles a las locales, no por su contenido sino solamente porque son de afuera. En algunos casos, ello determina que -conciente o inconcientemente- exista una insana proclividad a adoptar mecánicamente movimientos jurídicos que nacen en sistemas penales totalmente distintos al nuestro. En otros casos, esto da pie a que algunos juristas muy avezados puedan introducir subrepticamente estas líneas de pensamiento, cuando si se reparara en sus fuentes, se comprobaría en forma manifiesta que resultan inaplicables, ya que han sido ideadas para otros fines. Lo dicho es más grave aún cuando esos mismos juristas, para tapar dicha situación y concomitantemente fundar la posición jurídica aquí criticada, expresan su público repudio a la extrapolación de conceptos jurídicos de sistemas penales extranjeros. Es decir, critican su propio actuar, pero de forma tan refinada y discreta que sólo un examen profundo puede poner al descubierto tal situación."

La tesis central de este trabajo es que "jurídicamente el auditor contable no puede ser partícipe por el solo hecho de haber firmado un estado contable", puesto que "carece de aptitud, relación causal y/o conexidad con el *iter criminis* de la evasión".

A modo de conclusión, el autor dice que "debe reconocerse que es realmente una tarea difícil y compleja el acreditar la participación responsable de ciertos sujetos. Por ello, se echa mano de estas teorías [funcionalistas] para sortear el escollo procesal. Es decir, para solucionar un tema de derecho procesal (de prueba) se recurre a herramientas de derecho sustantivo (teoría del delito). Indudablemente esto es así aunque nadie lo diga expresamente, como lo ha manifestado en su calificada opinión el actual juez de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, Eugenio Raúl Zaffaroni".

En su opinión, "El gran desafío que viene es precisamente impulsar la evolución del derecho penal tributario en materia probatoria, puesto que justamente éste es el gran problema. Si, por ejemplo, se creara el instituto del "arrepentido" en materia penal tributaria y mediante éste se acreditara que un profesional en ciencias económicas participó en la elaboración de artilugios y simulaciones para evadir impuestos, nadie objetaría -ni podría objetar- ninguna medida dictada dentro de los cánones legales. Acreditar la participación, el dominio del hecho, o el aporte de



**Unidad Fiscal de Investigación de Delitos Tributarios y Contrabando (UFITCo)**

Newsletter de jurisprudencia y de abstracts de doctrina penal tributaria y de contrabando

**N° 5, diciembre de 2008**

cualquier imputado de evasión no es tarea sencilla. [...] subrayamos que el gran capítulo adeudado es la materia probatoria, sobre la cual poco o nada se habla ni se investiga.

A dichas conclusiones llega desarrollando las objeciones a los fundamentos que se han esgrimido para sustentar la imputación por dolo eventual [doctrina del funcionalismo penal], recordando que “esta teoría se halla inserta en el llamado “derecho penal del enemigo”, doctrina extrema postulada por Jakobs frente a nuevas situaciones de criminalidad. [...] que tiene las siguientes notas características [...] siendo la [...] la consecuencia más grave de toda esta teoría: la limitación del campo probatorio sobre el cual debe trabajar el órgano judicial que, como contrapartida, castiga el silencio o la inacción del imputado infiriendo la culpabilidad, si no se acredita el deber positivo de evitación.”

En base a ello opina que “constituye una grave arbitrariedad pretender aplicar la doctrina del “funcionalismo penal” a los delitos de evasión y que [...] más allá de que resulte necesaria una adecuada respuesta a esta nueva criminalidad no convencional (léase terrorismo, delitos de lesa humanidad, o criminalidad empresaria), existe una marcada incompatibilidad entre varias de las premisas que fundamentan esta doctrina y los postulados de la Constitución Nacional de nuestro país.”

Autor del abstract: Telias, Sara Diana (UFITCO)