



Universidad Abierta
Interamericana

UNIVERSIDAD ABIERTA INTERAMERICANA

Facultad de Derecho y Ciencias Políticas

Sede Regional Rosario

Carrera de Abogacía

Régimen penal tributario: reformas a la ley 24.769

2015

Tutor: Gabriel Fajardo

Alumno: Martín Carlos Leo

Título al que aspira: Abogado

Fecha de presentación: junio de 2015

RESUMEN.

El presente trabajo, por una cuestión práctica y de sistematización se encuentra dividido en cuatro partes: “Capítulo I”, “Capítulo II”, “Capítulo III” y “Capítulo IV”.

En el Capítulo I se estudian conceptos que permiten introducir al lector en el Régimen Penal Tributario Argentino, por ejemplo, en lo que tutela y sanciona la ley penal vigente.

En el Capítulo II del presente trabajo final, se analizan los “delitos tributarios”, “los delitos fiscales comunes” y las “disposiciones generales” contenidas en la Ley Penal Tributaria, que a criterio de quien suscribe este trabajo resultan relevantes, todo ello según las últimas reformas introducidas a la ley 24.769 mediante la ley 26.735, sancionada el 22 de diciembre de 2011 y promulgada el 27 de diciembre de 2011.

En el Capítulo III se realiza un breve “control de constitucionalidad” del régimen en análisis. El cual a consideración de quien suscribe, resulta de vital importancia, ya que toda ley debe ser sancionada en concordancia con nuestra Carta Magna.

Y para finalizar en el Capítulo IV esbozo la conclusión final y la propuesta.

ESTADO DE LA CUESTIÓN.

El Estado para cubrir las necesidades públicas colectivas, y con ello los fines institucionales, sociales y políticos, necesita disponer de recursos, y su principal fuente de ingresos es a través del ejercicio de su poder tributario que emana de su propia soberanía.

Razonando desde el deber ser, cuanto más recaude un Estado, mayores beneficios obtendrán los ciudadanos, a contrario sensu, cuanto menos recaude, mayor será el perjuicio para la sociedad.

No es fácil medir la evasión tributaria, pero una medición realizada en el año 2009 por Juan Carlos Gómez Sabaini y Darío Rossignolo, asesores del Fondo Monetario Internacional, estimaba que en Argentina la evasión al impuesto a las ganancias alcanzaba al 49,7 % mientras que la evasión al I.V.A era del 21,2 %¹.

Sin embargo, la evasión fiscal es endémica en el mundo globalizado y a contrario de lo que se piensa, afecta tanto a países con bajos impuestos como los Estados Unidos, como a naciones con altos niveles de impuestos como Alemania.

En el año 2010 el ex presidente Nestor Kirchner había expresado en palabras textuales: “Que el Congreso no tenga miedo y que dejen de servir a las corporaciones. A ver si tienen el coraje de votar la ley que manda presos a los evasores, a ver si nos dan un ejemplo que los jóvenes puedan imitar²”.

Dicha frase hacía referencia al proyecto de ley enviado por el titular de la Administración Federal de Impuestos Públicos en 2009 al Congreso Nacional, por el cual se pretendía modificar la Ley Penal Tributaria.

Ante la presión del gobierno nacional por modificar el Régimen Penal Tributario, en el año 2011 se sanciona la ley 26.735, la cual modifica la Ley Penal Tributaria 26.739.

La razón de ser de dicha modificación resulta evidente, ya que habían transcurrido más de 14 años sin que los montos previstos en la ley 24.769 fueran actualizados, ello a pesar de las grandes devaluaciones sufridas en nuestro país.

Entre las reformas más relevantes, se elevan los montos mínimos imponibles y por este motivo se suscitaron innumerables planteos en los tribunales acerca de la retroactividad de la ley penal más benigna.

Podríamos resumir las principales modificaciones legales de la siguiente manera:

- 1) Se adecuan los límites de punibilidad multiplicando por cuatro los valores.
- 2) Se criminalizan los delitos de impuestos provinciales.
- 3) Se incluye una nueva causal de evasión tributaria agravada en el caso de utilización de facturas apócrifas.
- 4) Se establece la responsabilidad penal de las personas de existencia ideal.
- 5) Se deja sin efecto la extinción de la acción penal por pago.
- 6) Se exime de responsabilidad penal a los casos de presentaciones espontáneas.
- 7) Imprudencia de la suspensión del juicio a prueba para los delitos de la ley penal tributaria.

Por ser una ley del 2011, promulgada en el año 2012, la misma es una ley “joven”, por lo que el paso del tiempo dirá si la misma fue positiva, y en su caso si se necesitará de otra reforma, por ejemplo para volver a actualizar los montos de evasión punibles.

MARCO TEÓRICO.

En primer término voy a explicar brevemente algunos conceptos fundamentales que son esenciales para la comprensión de lo que a continuación expondré.

a) Ley Penal Tributaria vigente: Ley 24.769 (con las modificaciones de la ley 26.735, las cuales son objeto de este trabajo final).

b) Dolo: actúa con dolo quien en el momento de la acción se representa un resultado criminoso como cierto, probable o posible, que quiere o acepta, pues su producción no lo detiene en su obrar.

c) Dolo específico: es la actitud volitiva antes mencionada, pero dirigida exclusivamente hacia un resultado determinado.

d) Culpa: incurre en ella quien, por imprudencia, negligencia, impericia en su arte o profesión, o por inobservancia de los hechos, reglamentos, ordenanzas o deberes a su cargo, comete un hecho ilícito.

e) Tentativa: se le imputa a quien, con el fin de cometer un delito determinado, comienza su ejecución pero no lo consuma por circunstancias ajenas a su voluntad.

f) Tipo penal: puede dividirse en dos aspectos:

1. Aspecto objetivo: describe la acción o verbo y los medios utilizados.

1.1 Condiciones objetivas de punibilidad: establecen elementos objetivos en el tipo penal sin los cuales el delito no se configura objetivamente, o sea que queda excluido del tipo; es el caso de los montos mínimos establecidos por la ley 24.769.

2. Aspecto subjetivo: describe, en el caso concreto, la intención que se le adjudica al autor. El aspecto subjetivo del tipo penal concierne a la intención del sujeto, y en el caso de la ley 24.769, en todos los supuestos se exige dolo.

g) Evasión: Existen dos conceptos distintos acerca de lo que se considera “evasión”. Algunos identifican con esa expresión el monto de dinero que no ingresa a las arcas del Estado en concepto de tributos, ya sea que haya existido o no una conducta ilícita. Es decir, todo lo que se debió pagar y no se pagó, sea por una conducta lícita o ilícita.

Otros, en cambio piensan que la expresión sólo se refiere al dinero no ingresado al Estado en concepto de tributos por una conducta ilícita de carácter doloso. El Derecho Penal, cuando tipifica los delitos de “evasión” sólo abarca conductas ilícitas de carácter doloso³.

INTRODUCCIÓN.

La Ley Penal Tributaria tiene su origen en la necesidad de resguardar la actividad recaudatoria de recursos que debe realizar el Estado para satisfacer las necesidades públicas de la sociedad. Dichos recursos tienen su principal fuente en los tributos impuestos por el Estado, que el poder tributario derivado del poder de imperio le confiere.

También el Estado posee el poder de sancionar penalmente a quienes atenten contra esa recaudación y así resguardar las arcas públicas.

Para encontrar la primera legislación especial penal en nuestro país sobre el derecho tributario y de la seguridad social debemos remontarnos al año 1990, momento de promulgación de la ley 23.771.

Aquella "...había sido estructurada con vistas a proteger la Hacienda Pública en sus distintos niveles de gobierno, esto es, tanto el nacional (incluyendo el sistema de seguridad social y las obras sociales, aún las sindicales), así como también las haciendas provinciales y municipales"⁴.

En la referida norma se establecían penas privativas de la libertad como castigo de la comisión de los delitos tributarios y previsionales, estructurados bajo el concepto de evasión dolosa.

Después de casi siete años de vigencia, se la reemplazó por la ley 24.769, que incorpora algunas modificaciones, como la de dejar de proteger a la hacienda de las jurisdicciones locales.

Hasta que en el 17 de marzo del año 2010 el poder ejecutivo envió a la cámara de diputados el proyecto de reforma de la ley 24.769. La presidente Cristina Kirchner, y

con uno de los argumentos de que hacía más de 10 años que la ley no se actualizaba, solicitó en la Asamblea Legislativa del año 2011 sancionar la Ley Penal Tributaria.

Así las cosas, el 28 de diciembre de 2011 se publica en el boletín oficial la ley 26.735, modificatoria de la ley 24.769. Dicha reforma empezaría a regir desde el 11 de enero de 2012.

OBJETIVO GENERAL.

“ANÁLISIS DEL RÉGIMEN PENAL TRIBUTARIO ARGENTINO VIGENTE”

OBJETIVOS ESPECIFICOS.

- I- Introducir al lector en el Régimen Penal Tributario Argentino.
- II- Permitir conocer las últimas reformas a dicho Régimen.
- III- Brindar un panorama de los delitos tributarios, fiscales y de las disposiciones generales contenidas en la Ley Penal Tributaria.
- IV- Prevenir la comisión de delitos que no son del conocimiento común de la sociedad y que por sus características pueden ser cometidos por gran parte de los ciudadanos.

CAPÍTULO I

INTRODUCCIÓN AL ESTUDIO DEL DERECHO PENAL TRIBUTARIO.

SUMARIO: 1. Naturaleza jurídica. 2. La distinción entre delito y contravención. 2.1. Teoría tributarista. 2.2. Corriente administrativista. 2.3. Teoría penalista. 3. El bien jurídico protegido. 4. Conclusión.

1. Naturaleza jurídica

Cuando hablamos del Derecho Penal Tributario, nos encontramos ante una rama del derecho, que dada su complejidad y especificidad no hacen tarea fácil introducirse en su estudio.

Es por esto, que como primera medida, y como punto de partida dejo establecido que a lo largo del presente trabajo utilizare la expresión “Derecho Penal Tributario”, ya que la intención es hacer notar que, si bien las normas que tipifican delitos e infracciones tributarias, como sus respectivas sanciones penales, no se encuentran descriptas en el Código Penal, sino en legislaciones especiales, pero que a las mismas les son aplicables los principios constitucionales relativos al derecho penal de fondo y procesal penal, así como los principios generales que emanan de la legislación penal genérica, salvo que expresamente la normativa tributaria exprese lo contrario.

En efecto, el Derecho Penal Tributario es parte integrante del Derecho Penal común, siendo aquel solo una parte especial de este último, motivo por el cual la ley penal tributaria vigente en el derecho argentino podría haber sido incorporado a la normativa penal general, sin embargo fue legislada de forma separada.

Siendo más específico se podría ubicar al derecho penal tributario dentro del derecho penal económico, definiendo al delito económico como aquellos comportamientos descriptos en las leyes que lesionan la confianza en el orden económico vigente con carácter general o en alguna de sus instituciones en particular y, por lo tanto, ponen en peligro la propia existencia y las formas de actividad de ese orden económico⁵. Sin embargo la existencia del derecho penal económico fue puesto en duda hasta por autores reconocidos como Soler, quien ha sostenido que “...la noción de delito económico es falsa porque no está construida sobre la noción de bien jurídico...⁶”.

Otros, en una postura contraria como Esteban Rigui expresan “...podemos afirmar que el derecho penal económico existe,...que es una especialidad, porque tiene características propias que no son las comunes en los restantes delitos. Que ello se verifica porque las soluciones tradicionales de la dogmática penal, si bien son aplicables en gran medida, no dan respuestas adecuadas a algunos problemas que son propios de esta rama del Derecho Penal⁷”.

Este trabajo no pretende profundizar en polémicas como estas, lo que si se quiere afirmar, es que el Derecho Penal Tributario, es parte del Derecho Penal, con lo cual está atado a sus principios fundamentales (teoría penalista, la cual se analizará en el punto que sigue).

2. La distinción entre delito y contravención.

Siguiendo con el análisis del Derecho Penal Tributario, a continuación expondré sobre las diferentes teorías elaboradas en relación a la naturaleza jurídica de las sanciones previstas en la Ley Penal Tributaria. Es decir, si estamos ante sanciones de carácter tributario, administrativo o penales.

2.1. Teoría tributarista:

Esta corriente doctrinaria sostiene que el “ilícito tributario” es de característica tributaria, ya que según afirman sus seguidores, una rama jurídica es autónoma si tiene principios propios y recursos propios.

Para ellos las sanciones fiscales no pertenecen al derecho penal común, ni al derecho administrativo o al derecho económico y, por supuesto, tampoco al llamado derecho penal administrativo (o derecho administrativo penal); ni creen que puedan constituir una disciplina autónoma, como sería el derecho penal tributario.

Las consideran como un capítulo del derecho tributario, disciplina que integra el derecho financiero y, como tal es independiente; pero, concibiendo al derecho fiscal como un todo orgánico, con aspectos diversos pero interconectados y no separados, las infracciones y sanciones pertenecerían a una misma categoría jurídica, el ilícito fiscal.

Para esta corriente los principios generales del derecho penal común contenidos en el Código Penal no son aplicables a cuestiones tributarias ni aún en caso de oscuridad o silencio en la ley fiscal. Solo se podría aplicar la ley penal común si la ley tributarista remite expresamente a sus normas.

2.2. Corriente administrativista:

Esta corriente doctrinal tiene como característica diferenciar entre “delito” y “contravención”, afirmando que el “ilícito tributario” es una contravención administrativa, siendo su bien jurídico tutelado la administración.

Como resumen de la presente corriente doctrinaria podríamos expresar que ella sostiene que en el supuesto de aparición de un ilícito tributario se hablará de “delitos” cuando se trate de los previstos por las leyes penales tributarias, y de “contravenciones” cuando los mismos sean descriptos en la Ley de Procedimiento Tributaria Nacional o códigos fiscales.

Para estos doctrinarios, las normas generales del Código Penal no deben ser aplicadas a infracciones sancionadas por leyes administrativas sino cuando esa aplicación, además de estar justificada por ausencia de disposiciones pertinentes, sea congruente con el organismo jurídico de la ley.

2.3. Teoría penalista:

Soler sostiene que la contravención reproduce o puede reproducir en pequeño todas las cualidades o características que se atribuyen a los delitos⁸.

Por otra parte Dino Jarach expresa que “el ilícito tributario es siempre un ilícito penal, cualquiera sea la naturaleza de la sanción: el delito tributario no se diferencia ontológicamente del delito penal común: el derecho tributario penal no se caracteriza por la existencia de una diferencia ontológica entre el ilícito tributario y el ilícito del derecho penal. No ha existido históricamente ni existe ahora razón alguna por la cual se deba separar el ilícito tributario del derecho penal para constituir con él una rama autónoma. Es cierto todo lo contrario. La idea penal como ya lo dije esta en todo el derecho, en una infinidad de instituciones de todas las ramas jurídicas y es el derecho penal propiamente dicho el que se ha separado como un hijo emancipado, formando una rama autónoma⁹ .

Para Roxin “los hechos punibles y las contravenciones no se distinguen por la presencia o falta de una lesión de un bien jurídico, puesto que ambos lesionan bienes jurídicos. En cambio, como también se ha expuesto ya, el principio de subsidiariedad es el criterio de delimitación por su contenido. El legislador debe recurrir a la contravención y a la multa administrativa, en vez de la incriminación y a la pena, cuando la perturbación social pueda anularse con la sanción menos onerosa (por evitar la pena de prisión y en todo caso los antecedentes penales) del Derecho contravencional mejor o tan bien como con la pena. A veces queda descartada de antemano la pena como sanción; puesto que la misma sólo se les puede imponer a los hombres, las personas jurídicas y las agrupaciones de personas sólo pueden ser sancionadas con multas contravencionales – a veces muy elevadas -. Pero en la mayoría de los casos la sanción de una conducta como contravención se presenta como posibilidad adecuada cuando una infracción de la ley precisa ciertamente una reacción estatal, pero por su menor peligrosidad social ya no es una pena criminal¹⁰”.

El Código Penal se aplica, en cuanto a sus disposiciones generales, por remisión expresa de su art. 4, el que es aplicable a los delitos y contravenciones o faltas, y también a los delitos y a las contravenciones tributarias excepto que la ley fiscal disponga lo contrario o que la aplicación de ellos resulte incompatible con los principios especiales que regulan el respectivo instituto particular.

La aceptación de la teoría penalista, ha sido invariable en la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, ya que considera que no existen diferencias ontológicas esenciales entre las sanciones penales y las administrativas¹¹. Aclara la Corte, que se consagra el criterio de personalidad de la pena que en su esencia responde al principio fundamental de que sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir, a quien la acción punible le pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente¹².

3. El bien jurídico protegido.

Toda norma que impone sanciones, debe necesariamente identificar cual es el bien jurídico que la misma protege, es decir se debe seleccionar el bien individual o colectivo que se pretende resguardar de las posibles conductas disvaliosas de los ciudadanos y elevarlo al rango de bien jurídicamente protegido, lo que nos lleva a excluir de sanción penal a las conductas que si bien adquieren el carácter de típicas, no llegan a lesionar ese bien jurídicamente tutelado.

Dicho lo cual, voy a empezar el estudio de este tema, con el concepto de Damarco, quien sostiene que la expresión “bienes jurídicos protegidos” comprende todo objeto que le interesa a la sociedad, no sólo las cosas y derechos, sino todos los bienes intangibles que reconoce la dignidad del ser humano. Siempre se trata de intereses jurídicos relevantes para la sociedad¹³.

Para Soler, todo valor jurídico tiene como sustrato una realidad social en cuya ofensa se concreta la infracción. La violación de la norma no implica la destrucción de ella, sino la de aquello que la norma quería que ocurriese: la violación ocurre en el mundo del ser, es la destrucción o la disminución de un bien, no de la norma, toda vez que la norma es invulnerable, entonces el bien jurídico protegido es la entidad preexistente a la actividad creadora del legislador, tutelada por la norma penal y cuya lesión o puesta en peligro es necesaria para apreciación del ilícito. No se concibe que haya una conducta típica sin que afecte un bien jurídico, puesto que los tipos no son otra cosa que particulares manifestaciones de tutela jurídica de esos bienes. Si bien es cierto que el delito es algo más o mucho más que la afectación a un bien jurídico, esta afectación es indispensable para configurar tipicidad¹⁴.

El Dr. José Osvaldo Casás ha sostenido que el Derecho Penal Tributario y Previsional sancionan delitos fiscales dolosos con entidad para comprometer o afectar lo que para él constituye el bien jurídico protegido, es decir, la Hacienda Pública.

En este mismo sentido se expresa Carlos Alberto Chiara Díaz al entender que el bien tutelado es el normal flujo de ingresos y egresos de la Hacienda Pública. Juan Martín Queralt ha señalado algo similar, al sostener que “Hoy el delito fiscal no puede identificarse sólo con el no pago de tributos sino, también, con la obtención indebida de subvenciones o fondos públicos...”, para luego agregar que, “Cuando hablamos de bienes públicos tutelables por el derecho, tan digno de tutela es el “ingreso público” como el “gasto público”.

Para Héctor B. Villegas el valor jurídico que protege la ley penal tributaria es la actividad financiera del estado, aún en los casos en que lo sancionado sean meros delitos de peligro que no dañan a la actividad mencionada, pues no hay evasión de

impuestos, sino que lo que resulta herido es el orden público económico, ya que alterar u ocultar la real situación patrimonial, pone vallas al fluido accionar fiscalizador del Estado¹⁵.

En “Régimen Penal Tributario y Previsional” los autores Mariano Hernán Borinsky, Juan Pedro Galván Greenway, Javier López Biscayart y Pablo Nicolas Turano sostienen en dicha obra que “el bien jurídico tutelado por la norma es la Hacienda Pública, en el sentido de preservar la percepción de los tributos y su posterior reencauzamiento social, instrumento que el legislador ha considerado necesario para asegurar el correcto funcionamiento del sistema impositivo a la vez que evitar la evasión tributaria. No se trata de un exclusivo propósito de recaudación, sino que se orienta a una meta de significativo contenido social cuya directriz es la sujeción a las leyes fiscales, como medio para que el Estado pueda cumplir sus fines de bien común. Defraudar al Estado, por tanto, no significa defraudar a un ente abstracto, sino defraudar a los demás conciudadanos, a los que se priva de los beneficios y mejoras que podrían realizarse con las cantidades eludidas y a quienes se sobrecarga con unos tipos impositivos elevados para compensar el fraude¹⁶”.

Determinar el bien jurídico afectado es de vital importancia al momento de interpretar la ley penal y definir los alcances del tipo delictivo.

4. Conclusión.

Suena redundante, pero el Derecho Penal Tributario, es esencialmente de naturaleza penal.

Esto se debe a que el Derecho Penal Tributario se encuentra dentro del Derecho Penal común, por lo que se le aplican los principios relativos a este último.

Esto es razonable ya que solo se criminalizan (en el caso de nuestro Régimen Penal Tributario), conductas dolosas y con marcada gravedad. Pensemos que los montos de evasión punibles penalmente recién empiezan cuando se excedieren los \$400.000 (evasión simple).

Es por ello que este Régimen debe respetar los principios del Derecho Penal Común, algunos los cuales van a ser analizados en el capítulo III de este trabajo.

CAPITULO II

LEY PENAL TRIBUTARIA. ÚLTIMA REFORMA.

SUMARIO: 1. Introducción. 2. Delitos tributarios. 2.1 Evasión simple. 2.1.1. Antecedentes legislativos. 2.1.2. Aspecto objetivo. 2.1.3. Aspecto subjetivo y autoría. 2.2. Evasión agravada. 2.2.1 Antecedentes legislativos. 2.2.2 Aspecto objetivo. 2.2.3. Aspecto subjetivo. 3. Delitos fiscales comunes. 3.1. Insolvencia fiscal fraudulenta. 3.1.1. Introducción. 3.1.2. Aspecto objetivo. 3.1.3. Aspecto subjetivo. 3.2. Simulación dolosa de pago. 3.2.1 Aspecto objetivo. 3.2.2. Aspecto subjetivo. 3.3. Nuevo delito – Adulteración de sistemas informáticos. 3.3.1. Antecedentes legislativos. 3.3.2. Aspecto objetivo. 3.3.3. Aspecto subjetivo. 3.3.4 Bien jurídico tutelado. 3.3.5. Autoría y pena. 4. Disposiciones generales. 4.1. La regularización espontánea. 4.1.1. Antecedentes legislativos. 4.1.2. Naturaleza jurídica. 4.1.3. Requisitos. 4.2. Responsabilidad penal de las personas jurídicas. 4.2.1. Antecedentes legislativos. Nuevas sanciones. 4.2.2. Personas o entes jurídicos. 4.2.3. Sujetos penalmente responsables. 4.2.4. Aspecto subjetivo. Alcance del término “intervenir”. 4.3. Se impide la aplicación de la *probation*. 4.3.1. *Probation*. 5. Conclusión.

1. Introducción.

El Congreso de la Nación sancionó la reforma dispuesta a la Ley Penal Tributaria acogiendo en su gran mayoría las pretensiones reformistas del Poder Ejecutivo elevadas como proyecto de ley al Congreso.

Dicha ley 26.735, que rige desde el 28 de diciembre de 2011, ha introducido profundas reformas al régimen penal tributario regulado en la ley 24.769; la que fue sustitutiva, a su vez, de la ley 23.771, cuya vigencia no alcanzo a cumplir los 6 años.

Se trata entonces, de la tercera modificación importante que recibe la sanción de estos delitos.

La nueva ley tiene su origen en el proyecto que el Poder Ejecutivo envió a la Cámara de Diputados el 17 de marzo de 2010.

En especial la Comisión de Derecho Penal de la cámara baja, tomo en cuenta diversas opiniones que por entonces se publicaron haciendo algunas observaciones a la propuesta del Poder Ejecutivo.

Como ya expuse, el objetivo de este trabajo no es convertir al lector en un especialista en Derecho Penal Tributario, ni tampoco elaborar un código comentado, sino en explayarme en los delitos y en las disposiciones generales establecidas en la Ley Penal Tributaria, que a mi entendimiento un abogado debería al menos “tocar de oído”.

Es por ello que no voy a explicar todos los delitos que son parte de la Ley Penal Tributaria, sino solo aquellos que a mi entendimiento son los más importantes conocer, lo mismo para las disposiciones generales que dicha ley contiene.

La ley Penal Tributaria se encuentra estructurada de la siguiente manera:

- Título I: Delitos Tributarios
- Título II: Delitos relativos a la seguridad social

- Título III: Delitos fiscales comunes
- Título IV: Disposiciones Generales
- Título V: De los procedimientos administrativos y penal.

En el presente trabajo por una cuestión práctica sólo analizaré delitos del Título I, III y disposiciones generales del Título IV.

2. Delitos tributarios.

2.1. Evasión simple.

Art. 1º: Sera reprimido con prisión de dos a seis años el obligado que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión, evadiera total o parcialmente el pago de tributos al Fisco nacional, al Fisco provincial o a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, siempre que el monto evadido excediere la suma de cuatrocientos mil pesos (\$400.000) por cada tributo y por cada ejercicio anual, aun cuando se tratara de un tributo instantáneo o de período fiscal inferior a un año.

2.1.1. Antecedentes legislativos.

La norma es original de la ley 24.769, publicada en el Boletín Oficial del día 28/12/2011, con vigencia a partir del 11/1/2012.

2.1.2. Aspecto objetivo:

1. Acción:

La acción típica es la de evadir total o parcialmente el pago de tributos al Fisco nacional, provincial y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires; es decir que el objetivo buscado por quien delinque es el de obtener una ventaja, disminución o eliminación, total o parcial, de la obligación tributaria que le corresponde como contribuyente.

En este punto quiero hacer hincapié en dos conceptos parecidos pero diferentes:

- Elusión: Es no pagar lo que correspondería por ley porque se utilizan normas no claras, lagunas legales o situaciones ambiguas que se prestan para más de una interpretación, etc.
- Evasión: En cambio, evasión es no pagar lo que se debe, pero en nuestro país, conforme la legislación vigente, debe incluir la conducta punible la utilización de algún ardid o engaño o, en otras palabras, sin la utilización de los medios legales propios de la elusión.

Entonces, lo que debe quedar claro del concepto de evasión previsto en la ley en los arts. 1º y 2º es que no es la existencia de una diferencia mayor de \$400.000 por un impuesto el actor que configura la conducta punible, sino la existencia previa de hechos, actos, que provocan deliberadamente la disminución parcial o total de la obligación de pago real por un monto mayor a la suma mencionada.

2. Medios utilizados:

Cualquier ardid o engaño por acción u omisión (declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas).

Siguiendo a Soler podemos decir que el ardid es “el astuto despliegue de medios engañosos”, en el que se requiere “el despliegue intencional de alguna actividad cuyo efecto sea el de hacer aparecer, a los ojos de cierto sujeto, una situación falsa como verdadera y determinante¹⁷”.

Aclara el autor que no es la simple mentira la que configura el ardid, “porque a nadie más que a si mismo debe imputar la víctima del daño sufrido por su propia credulidad”, sino que se requieren hechos externos o lo que los franceses llaman “*mise en scène*”.

Si bien el medio genérico se consume con el ardid o engaño, el artículo establece dos medios: las declaraciones engañosas y las ocultaciones maliciosas. En ambos casos, se trata de información o documentación que es exigida por el Fisco o que el contribuyente obligatoriamente debe brindar, y a la cual se le ha dado la apariencia de verdadera, siendo falsa.

3. Condición objetiva de punibilidad:

La norma establece una condición objetiva de punibilidad en función del monto, estableciéndola en \$400.000, pero no funciona como condición exclusiva y excluyente.

Dicho monto se referiría al impuesto puro, es decir sin intereses ni multas y la norma aclara que es “por cada tributo” y “por cada ejercicio anual”. El ejercicio anual en caso de las personas jurídicas es el ejercicio comercial y en caso de las personas físicas el período comprendido desde el 1 de enero al 31 de diciembre.

Entonces la condición objetiva de punibilidad por monto se encuentra restringida a un solo tributo y a un ejercicio anual.

2.1.3. Aspecto subjetivo y autoría.

La norma requiere que quien resulte imputable sea “...el obligado que...”, con lo que para saber quiénes son los responsables hay que remitirnos a los arts. 6 y 7 de la ley 11.683 (ley de procedimiento fiscal).

Se requiere la intención de causar un perjuicio patrimonial al Fisco utilizando un ardid, una actuación defraudadora que tiende a evitar el ingreso de tributos al Fisco. Es por ello que es requisito de este tipo penal, que el obligado tenga conciencia de que esta utilizando un ardid o engaño con el cual le produce al Fisco un perjuicio patrimonial, por el hecho de no pagar lo que debiera por ley.

4. Bien jurídico protegido:

Lo que se busca tutelar mediante este tipo penal, son la integridad de los ingresos tributarios, tanto nacionales, como locales, es decir los ingresos públicos, como parte de las finanzas públicas.

Y cabe remarcar que al estar ante un delito de resultado, no existe la tentativa ni los actos preparatorios.

2.2. Evasión agravada.

Artículo 2: La pena será de tres años y seis meses a nueve años de prisión, cuando en el caso del artículo 1º se verificare cualquiera de los siguientes supuestos:

- a) Si el monto evadido superare la suma de cuatro millones de pesos (4.000.000);
- b) Si hubieren intervenido persona o personas interpuestas para ocultar la identidad del verdadero sujeto obligado y el monto evadido superare la suma de ochocientos mil pesos (\$800.000);
- c) Si el obligado utilizare fraudulentamente exenciones, desgravaciones, diferimientos, liberaciones, reducciones o cualquier otro tipo de beneficios fiscales, y el monto evadido por tal concepto superare la suma de ochocientos mil pesos (\$800.000).
- d) Si hubiere mediado la utilización total o parcial de facturas o cualquier otro documento equivalente, ideológica o materialmente falsos.

2.2.1. Antecedentes legislativos.

La norma es original de la ley 24.769, modificada por la 26.735.

Precisamente, la ley 26.735 incorpora una nueva causa de agravamiento referida a la utilización total o parcial de facturas o cualquier otro documento equivalente, ideológicamente o materialmente falsos.

2.2.2. Aspecto Objetivo.

La evasión agravada requiere de la figura de la evasión simple, como forma básica, más alguna de las situaciones legales, previstas como causales de agravamiento, para conformar el tipo penal agravado.

A su vez, la figura de evasión simple, requiere de la totalidad de los elementos requeridos para su procedencia.

En todos los casos que expondré a continuación, los requisitos son condiciones objetivas de punibilidad para la configuración del agravante, por lo tanto, si no se configuran aquellas, el autor sería punible en función del art. 1º de la ley.

1. Acción:

El artículo no establece la acción típica sino que expresa “cuando en el caso del art. 1º”; por lo que realiza una remisión.

Por consiguiente primariamente es necesario analizar si se configuró la conducta típica prevista en el primero de los artículos de la ley.

En efecto es necesaria previamente, la acreditación de la configuración de la *evasión*.

2. Medios utilizados. Condiciones objetivas de punibilidad.

Las hipótesis de agravamiento, que son cuatro en el art. 2º de la Ley Penal Tributaria, son alternativas y no concurrentes, por lo que la verificación de cualquiera de ellas será suficiente para la conformación del tipo penal de evasión agravada.

Cada una de ellas, conforma por separado, junto con los elementos del tipo penal base, un tipo penal independiente.

Tal como lo señala Roxin, el legislador procede, en algunas ocasiones, a configurar junto con los delitos base, que describen los tipos delictivos en su forma mas

sencilla, tipos cualificados (en los casos en que agravan) constituidos en derivaciones típicas o tipos derivados que se encuentran en conexión con el tipo base, añadiendo elementos ulteriores.

2.1 Agravante por el monto.

El inciso a) dispone una agravante de la pena para el caso que el monto evadido supere la suma de \$4.000.000.

2.2 Utilización de persona o personas interpuestas y monto mayor de \$800.000.

El inciso b) para agravar la pena establece como requisito dos condiciones, que deben estar ambas presentes; que la evasión haya sido realizada mediante la intervención de persona o personas interpuestas, que son los llamados “testaferros”, y que el monto evadido haya sido mayor de \$800.000.

Según la Real Academia Española el testaferro (Del it. *testa-ferro*, cabeza de hierro) es “la persona que presta su nombre en un contrato, pretensión o negocio que en realidad es de otra persona”.

Cuando la norma en análisis expresa “persona o personas” no aclara si se refiere sólo a personas físicas o también a personas jurídicas.

Creo que debería interpretarse la palabra “persona o personas” en sentido amplio e incluir a las personas jurídicas, y así comprender a las llamadas sociedades “*Offshore*”.

Además de este requisito el monto evadido debe superar la suma de \$800.000 por ejercicio y por ejercicio anual.

2.3 Fraude en beneficios fiscales y monto mayor de \$800.000

El inc. c) agrava la pena cuando se utilizare fraudulentamente exenciones, desgravaciones, diferimientos, liberaciones, reducciones o cualquier otro tipo de beneficios fiscales y el monto evadido por tal concepto superare la suma de \$800.000.

Dicha enunciación del artículo es meramente enunciativa ya que culmina expresando “o cualquier otro tipo de beneficios fiscales”.

En mi opinión los beneficios fiscales en un país son necesarios y son parte de las políticas públicas de un gobierno, ya que mediante ellas por ejemplo se puede incentivar la inversión, pero su utilización debiera estar controlada ya que su uso fraudulento perjudicaría doblemente a la sociedad.

2.4 Utilización de facturas apócrifas

Uno de los medios más comunes para evadir es la utilización de facturas apócrifas para generar gastos que son inexistentes.

Este fenómeno no es propio de nuestro país, sino que es una operatoria ya conocida con el nombre de “carrusel”, siendo muy utilizada en la Unión Europea. Dicha operación consiste en el empleo de documentos apócrifos (tratando de demostrar operaciones que no son reales) para obtener el recupero del I.V.A.

La utilización de este tipo de comprobantes se vincula muchas veces a operaciones inexistentes, en la que los contribuyentes recurren a esta figura delictiva, a través de empresas fantasmas, para poder, como se dice en la jerga especializada, “cerrar la caja”, ya que normalmente se encuentran operaciones anteriores y reales, las que no fueron debidamente documentadas, implicando en consecuencia una salida dineraria, sin respaldo documental.

A veces la operación es real, pues existe efectivamente la compraventa de un bien o la prestación de un servicio, pero lo que no es real es el ropaje utilizado por el

vendedor, ya que el verdadero titular del bien permanece oculto para aparecer una interpósita persona que utiliza, precisamente, un documento que acredita esa operación pero realizada por otro.

A diferencia de los otros tres incisos del artículo 2º, el inc. d) no contiene en forma expresa ningún importe de punibilidad, lo cual no significa que no lo tenga.

Como se dijo, el reenvío que el Art. 2º inc. d) realiza al Art. 1º de evasión simple, nos indica que el piso de punibilidad es de \$400.000. Ello se debe a que este tipo penal agravado se completa con el resto de los requisitos determinados por el tipo penal de evasión tributaria simple.

Otra curiosidad que plantea el artículo en análisis es cuando la misma expresa “ideología o materialmente falsos”, razonando que las facturas son documentos privados y que sólo sería posible la falsedad material, ya que como sostiene Creus”...la falsedad ideológica sólo es posible en los documentos públicos, ya que son los únicos dotados de fe pública respecto de los hechos en ellos referidos como ocurridos ante el fedatario y, por lo tanto, oponibles “erga omnes”, a diferencia de los documentos privados, que sólo oponibles a las partes que los han suscripto¹⁸”.

2.2.3. Aspecto subjetivo

Para la procedencia del presente delito, resulta indispensable la configuración del delito de evasión, por lo que el requisito del ardid o engaño es esencial.

Ese mismo requisito se traslada al presente artículo con carácter general, pero, en el caso del inc. b), se desprende de la redacción que la norma exige dolo específico.

Ello significa, que no resulta suficiente el dolo o la intencionalidad, ya que en este caso, el “testaferro” pudo ser utilizado por ejemplo para adquirir la propiedad del vecino enemistado.

Con ello, la aplicación del agravante deberá ser precedida de una prueba clara en cuanto a que la verdadera intención del actor era perjudicar al Fisco.

3. Delitos fiscales comunes.

3.1. Insolvencia fiscal fraudulenta.

Artículo 10: Será reprimido con prisión de dos a seis años el que habiendo tomado conocimiento de la iniciación de un procedimiento administrativo o judicial tendiente a la determinación o cobro de obligaciones tributarias o de aportes y contribuciones de la seguridad social nacional, provincial o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, o derivadas de la aplicación de sanciones pecuniarias, provocare o agravare la insolvencia, propia o ajena, frustrando en todo o en parte el cumplimiento de tales obligaciones.

3.1.1. Introducción.

Dentro del título III de la ley 24.769, el artículo 10 tipifica la insolvencia fraudulenta. La última reforma a la ley, mediante la ley 26.735 no modificó en su sustancia el tipo penal bajo estudio, solamente se amplió el ámbito de aplicación, incluyéndose las haciendas provinciales o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

3.1.2. Aspecto objetivo.

Acción: De la propia letra de la ley se puede observar que el tipo objetivo de esta figura radica en “provocare o agravare la insolvencia, propia o ajena”, frustrando en todo o en parte el cumplimiento de obligaciones fiscales.

La conducta típica puede realizarse mediante acción u omisión consistente en “...desplegar la conducta típica afectando bienes materiales o inmateriales de contenido patrimonial...” y los medios comisivos “...pueden consistir en cualquier

clase de acción u omisión que esté enderezada a provocar o agravar la insolvencia propia o ajena¹⁹”.

Condición objetiva de punibilidad: Esta también quienes entienden que la norma requiere el cumplimiento de una condición objetiva de punibilidad que, de presentarse, permitirá tener por configurada la acción típica descrita por la norma, es decir, y en el caso que el sujeto haya tomado conocimiento de la iniciación de un procedimiento administrativo o judicial en su contra para luego proceder a insolventarse, la cual puede ser “...la vista de causa o la intimación de pago y citación de remate en un juicio ejecutivo por cobro de deudas o el embargo en las cuentas corrientes bancarias...²⁰”. Es decir, es necesario para que se configure la acción típica debe acaecer la condición objetiva de punibilidad, la cual es que el sujeto activo haya tomado efectivamente conocimiento de la iniciación de un procedimiento administrativo o judicial en su contra, para luego proceder a insolventar o agravar la insolvencia, propia o ajena, frustrando en todo o en parte el cumplimiento de tales obligaciones. En este aspecto es claro Villegas quien distingue lo siguiente: 1) si el procedimiento es judicial (ejecución fiscal o previsional) debe haber sido intimado al pago u oposición de excepciones; 2) si se inició procedimiento ordinario, deberá estar notificado de la demanda; 3) si el procedimiento es administrativo debe haberse notificado la vista de la determinación de oficio o debe haberse dado conocimiento de las actas previsionales que cuantifican la deuda pretendida y que son impugnables, según admite el procedimiento, y 4) si se trata de una sanción pecuniaria, debe haberse notificado la posibilidad de defensa mediante el descargo pertinente. A partir de este momento, es decir "... de la toma de conocimiento, la acción frustratoria puede ser cometida en cualquier momento posterior, e incluso

después de dictada la sentencia definitiva que haga lugar a la pretensión creditoria burlada²¹".

3.1.3. Aspecto subjetivo.

En este aspecto se exige la malicia o la acción fraudulenta, es decir la concreta intención de no pagarle al Fisco lo que se debe.

3.2 Simulación dolosa de pago.

Artículo 11: Será reprimido con prisión de dos a seis años el que mediante registraciones o comprobantes falsos o cualquier otro ardid o engaño, simulare el pago total o parcial de obligaciones tributarias o de recursos de la seguridad social nacional, provincial o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, o derivadas de la aplicación de sanciones pecuniarias, sean obligaciones propias o de terceros.

Antecedentes legislativos: Artículo original de la ley 24.769, modificado por la ley 26.735.

3.2.1. Aspecto objetivo.

Es la acción de utilizar documentación apócrifa o falsa a los fines de acreditar el pago total o parcial de tributos o recursos de la seguridad social.

Acción: consiste en simular el pago total o parcial de las obligaciones tributarias o de recursos de la seguridad social, nacionales o locales.

Siguiendo a Carlos A. Chiara Díaz, "aquí se castiga la representación falsa de una cosa, la tergiversación de la realidad a través del fingimiento de los hechos, la imitación de lo real, en fin, la simulación de lo verdadero, que en este caso sería el pago total o parcial de obligaciones tributarias o de recursos de la seguridad social, o derivadas de la aplicación de sanciones pecuniarias, no interesando si aquéllas son propias o de terceros²²".

Este delito se podría configurar por ejemplo falsificando el timbrado del sello de la tasa de justicia.

Cabe señalar que el tipo objetivo no requiere que el fisco o que el tercero ante quien se realice la simulación, resulte verdaderamente engañado, o que a consecuencia del ardid empleado, caiga efectivamente en el error de considerar cancelada la deuda. La finalidad típica se dirige a la realización de la maniobra, la que resulta indispensable a efectos de determinar la idoneidad del ardid o engaños empleados²³.

Se trata de un delito de peligro, no se requiere el efectivo perjuicio en la actividad recaudatoria del Estado. Para la consumación basta la utilización del instrumento adulterado, que ponga en peligro el bien jurídico protegido por la figura.

3.2.2. Aspecto subjetivo.

Es una conducta dirigida a perjudicar a los Fiscos y con intención de simular el pago de obligaciones tributarias, previsionales o multas pecuniarias, mediante documentos y registros apócrifos.

Se requiere el dolo específico mediante la simulación de demostrar la efectivización de un pago que realmente nunca se hizo.

La acción (o intención) puede ser realizada por el propio obligado al pago o por cualquier tercero, ya que la ley no menciona un sujeto en especial (“el que”) que realice el acto.

3.3. Nuevo delito - Adulteración de sistemas informáticos.

Artículo 12 bis: Será reprimido con prisión de uno (1) a cuatro (4) años, el que modificare o adulterare los sistemas informáticos o equipos electrónicos, suministrados u homologados por el fisco nacional, provincial o de la Ciudad Autónoma de Buenos

Aires, siempre y cuando dicha conducta fuere susceptible de provocar perjuicio y no resulte un delito más severamente penado.

3.3.1. Antecedentes legislativos.

La ley 26.735 entre sus novedades incorpora dentro del capítulo de los “delitos fiscales comunes” un nuevo tipo penal a la ley 24.769, consistente en la adulteración de sistemas informáticos, la nueva figura penal se agrega como art. 12 bis..

3.3.2. Aspecto Objetivo.

Acción: adulterar o modificar sistemas informáticos o equipos electrónicos suministrados u homologados por los fiscos nacionales o locales.

Las conductas previstas recaen en adulterar, o sea la segunda acepción conforme el Diccionario de la Real Academia Española, que es “viciar o falsificar alguna cosa”, y “modificare” como tercera acepción de “modificar”, que significa “transformar o cambiar una cosa mudando alguno de sus accidentes”.

3.3.3. Aspecto subjetivo.

Aquí se requiere dolo, y el perjuicio debe ser contra alguno de los fiscos incluidos en texto de la ley y debe, en consecuencia, existir la intención dolosa de realizar la adulteración o modificación a los elementos que describe el tipo penal.

La norma expresa “cuando dicha conducta fuera susceptible de provocar perjuicio”, con lo que no exige un resultado concreto, sino la mera posibilidad de que ello exista.

Esto implica la existencia de dolo, como en todos los delitos de la ley, ya que la adulteración y la modificación no se generan por negligencia, sino con pleno conocimiento de lo que se está haciendo.

Entonces estamos ante la presencia de un contribuyente que intencionalmente modifica o adultera sus propios sistemas informáticos o el controlador.

Se omite otra acción como es la de “destruir”, es decir que la norma castiga a quien cambia o falsea una información o dato, pero no a quien la destruye.

3.3.4. Bien jurídico tutelado.

Es la información contenida en los sistemas o controladores habilitados de los fiscos tanto a nivel nacional como local.

3.3.5. Autoría y pena.

El artículo expresa “...el que...”, por ende para la modificación o adulteración de un sistema informático es necesaria la interacción de un experto.

4. Disposiciones generales.

4.1. La regularización espontánea.

Artículo 14: Sustitúyase el artículo 16 de la Ley 24.769 y sus modificaciones, por el siguiente:

Artículo 16: El sujeto obligado que regularice espontáneamente su situación, dando cumplimiento a las obligaciones evadidas, quedará exento de responsabilidad penal 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.

4.1.1. Antecedentes legislativos.

El artículo de la ley 24.769 es sustituido totalmente por la ley 26.735. El texto anterior sustituido expresaba:

Artículo 16: En los casos previstos en los arts. 1º y 7º de esta ley, la acción penal se extinguirá si el obligado acepta la liquidación o en su caso la determinación realizada

por el organismo recaudador, regulariza y paga el monto de la misma en forma incondicional y total, antes de formularse el requerimiento fiscal de elevación a juicio. Este beneficio se otorgará por única vez por cada persona física o de existencia ideal obligada.

La resolución que declare extinguida la acción penal será comunicada a la Procuración del Tesoro de la Nación y al Registro Nacional de Reincidencia y Estadística Criminal y Carcelaria.

El artículo 14 de la primera ley especial penal tributaria, la número 23.771, ya contemplaba la aplicación de este instituto. Este permanece casi incólume ante el reemplazo de aquella norma por la ley 24.769, bajo la cual se precisaba su encuadre en los supuestos de evasión simple de los artículos 1 y 7, tributarios y de seguridad social, respectivamente.

Se requería del obligado la aceptación de la liquidación o determinación realizada por el Organismo Recaudador, regularizando y pagando lo exigido en forma incondicional, si se diera previo al requerimiento fiscal de elevación a juicio. Este beneficio operaba por única vez.

El nuevo artículo 16 crea una figura que exime de responsabilidad penal al sujeto obligado que regularice espontáneamente su situación, cumpliendo las obligaciones evadidas, y siempre y cuando su presentación no se origine en:

- ✓ Una inspección iniciada
- ✓ observación de parte del fisco, o
- ✓ denuncia presentada, que se vincule directa o indirectamente con él.

Este instituto podría justificarse desde la teoría de las normas incentivadoras, que propician el ofrecimiento de determinados beneficios en pos del enderezamiento de

las conductas ab initio antijurídicas, la reparación del daño causado, etc. Además encuadra en la teoría de que el derecho penal debe actuar solo como última ratio.

4.1.2. Naturaleza jurídica.

Se podría incluir a este tipo de cláusulas en lo que la teoría del delito denomina como excusas absolutorias. Zaffaroni al referirse a ellas nos enseña: “Estas causas suelen llamarse en nuestra doctrina excusas absolutorias, nombre que preferimos omitir, porque la referencia a “absolución” importa connotaciones procesales que desvirtúan su verdadera naturaleza²⁴”, quien prefiere referirse a estas figuras como “causas personales que cancelan la punibilidad”.

En conclusión, estas cláusulas aseguran impunidad frente a delitos consumados, en función de consideraciones propias de política criminal.

4.1.3. Requisitos.

1. Regularización:

El término “regularización” es definido por la Real Academia Española como “poner en orden”. En materia tributaria, podemos decir que este concepto no implica exclusivamente la cancelación de la obligación evadida, ya que sino esta palabra sería sobreabundante en la exégesis del Artículo 16 de la Ley Penal Tributaria.

La forma como se realiza normalmente es con la presentación de declaraciones juradas rectificativas o, con el acogimiento a un plan de facilidades de pago.

2. Cumplimiento de obligaciones evadidas:

El texto del art. 16 no exige el pago de la deuda evadida, sino que solo requiere su cumplimiento, es decir, que podría cancelarse por ejemplo mediante una compensación o una novación. Por ello las moratorias o planes de pago deben ser

consideradas modalidades de cumplimiento a tales fines (una vez satisfecha la totalidad de la deuda).

3. Espontaneidad:

Este concepto tiene su fundamento en el Artículo 113 de la Ley de Procedimiento Tributario, donde según dicho texto legal, la espontaneidad no existirá cuando se cumpla alguno de los supuestos mencionados, a saber:

- ✓ No se produzca a raíz de una inspección iniciada

La regularización a instancias de la inspección tributaria es incompatible con la noción de espontaneidad.

- ✓ Observación de parte de la repartición fiscalizadora

La ambigüedad o generalización de estos términos hacen difícil su conceptualización y determinar los límites en que debe interpretarse.

En estos casos la casuística determinara el alcance de estos conceptos, lo que podría haberse evitado con una redacción más clara.

- ✓ Denuncia vinculada directa o indirectamente con el responsable

Estamos ante la eliminación clara de la espontaneidad, toda vez que la denuncia debe relacionarse con el contribuyente y el impuesto y año en cuestión.

En resumen, no se valora la decisión de resolver la deuda con el Estado (mediante el pago de lo debido o de lo reclamado) sino el hecho moral del arrepentimiento (aunque la ley no hace referencia al contenido ético de la decisión de regularizar). El sentido normativo es que se perdona al que se arrepiente y no al que calcula con obtener un beneficio mediante la solución del conflicto.

Es decir, la única diferencia que hay entre la situación de quien regulariza luego de una inspección o denuncias y quien lo hace espontáneamente antes de toda

observación por parte del Estado, es el motivo por el que se actúa. La motivación, que en un caso es el cálculo costo beneficio, en el otro sería ser más valioso porque vendría a ser un arrepentimiento motivado por el sentimiento de culpa, incluso cuando estuviera provocado por el temor a ser descubierto.

4.2. Responsabilidad penal de las personas jurídicas.

Artículo 14: Cuando alguno de los hechos previstos en esta ley, hubiere sido ejecutado en nombre, con la ayuda o en beneficio de una persona de existencia ideal, una mera asociación de hecho o un ente que a pesar de no tener calidad de sujeto de derecho las normas le atribuyan condición de obligado, la pena de prisión se aplicará a los directores, gerentes, síndicos, miembros del consejo de vigilancia, administradores, mandatarios, representantes o autorizados que hubiesen intervenido en el hecho punible inclusive cuando el acto que hubiera servido de fundamento a la representación sea ineficaz.

Cuando los hechos delictivos previstos en esta ley hubieren sido realizados en nombre o con la intervención, o en beneficio de una persona de existencia ideal, se impondrán a la entidad las siguientes sanciones conjunta o alternativamente:

1. Multa de dos (2) a diez (10) veces de la deuda verificada.
2. Suspensión total o parcial de actividades, que en ningún caso podrá exceder los cinco (5) años.
3. Suspensión para participar en concursos o licitaciones estatales de obras o servicios públicos o en cualquier otra actividad con el Estado, que en ningún caso podrá exceder los cinco (5) años.
4. Cancelación de la personería, cuando hubiese sido creada al solo efecto de la comisión del delito, o esos actos constituyan la principal actividad de la entidad.

5. Pérdida o suspensión de los beneficios estatales que tuviere.

6. Publicación de un extracto de la sentencia condenatoria a costa de la persona de existencia ideal.

Para graduar estas sanciones, los jueces tendrán en cuenta el incumplimiento de reglas y procedimientos internos, la omisión de vigilancia sobre la actividad de los autores y partícipes, la extensión del daño causado, el monto de dinero involucrado en la comisión del delito, el tamaño, la naturaleza y la capacidad económica de la persona jurídica.

Cuando fuere indispensable mantener la continuidad operativa de la entidad o de una obra o de un servicio en particular, no serán aplicables las sanciones previstas por el inc. 2º y el inc. 4º.

4.2.1. Antecedentes legislativos. Nuevas sanciones.

La norma es original de la ley 24.769, modificada por la ley 26.735.

Otra de las novedades que introduce la ley 26.735 es la consagración de la responsabilidad penal de las personas colectivas en materia penal tributaria; dicha responsabilidad es un tema debatido en el derecho penal, en este caso el legislador se inclinó por la postura que reprime penalmente a las personas de existencia ideal, como lo hacen el Código Aduanero y la ley de lavado de dinero.

Al respecto, la nueva ley incorpora un nuevo párrafo al art. 14 de la ley 24.769, que ya establecía la responsabilidad penal de los representantes de las personas jurídicas, el cual establece que “cuando los hechos delictivos previstos en esta ley hubieren sido realizados en nombre o con la intervención o en beneficio de una persona de existencia ideal, se impondrán a la entidad las siguientes sanciones conjunta o alternativamente...”

El antecedente inmediato de esta modificación ha sido la reciente ley 26.683 que consagró también la responsabilidad penal de las personas jurídicas en materia de lavado de dinero, incorporando el art. 304 al Código Penal, la cual empleó una redacción similar a la del artículo en análisis; lógicamente que las penas que se contemplan guardan congruencia con la propia naturaleza de las personas jurídicas, las cuales se pueden clasificar en cuatro categorías: a) multa; b) suspensión; c) cancelación; y d) pérdida.

4.2.2. Personas o entes jurídicos.

La ley trata de determinar cuáles son los sujetos responsables de los delitos cometidos por personas jurídicas de derecho privado, siguiendo el criterio adoptado por el aforismo “*societas delinquere non potest*” (“La sociedad no puede delinquir”. Aforismo que ha tenido acogida jurisprudencial, entre otras, en la causa “Fly Machine”, del 28/11/2003, de la sala I de la Cámara de Casación Penal, y en el voto del Dr. Zaffaroni en el recurso extraordinario del 30/5/2006) siendo ése criterio imperante en nuestra legislación hasta las reformas introducidas por las leyes 26.733 (orden económico), 26.734 (ley antiterrorista) y 26.735 (Ley Penal Tributaria) ya que estas cambian el criterio clásico estableciendo ahora sanciones a dichos entes jurídicos.

La norma en análisis comprende a toda clase de personas de existencia ideal y de derecho privado, debiendo entenderse que tienen tal carácter, según lo define el art. 33 del CCiv. Y la Ley de Sociedades Comerciales, las asociaciones, fundaciones, sociedades civiles y comerciales o entidades que conforme a la ley posean capacidad para adquirir derechos y contraer obligaciones.

Respecto de las sociedades, de conformidad con la naturaleza del objeto para el cual han sido constituidas, se distinguen en civiles y comerciales; será comercial si tiene

por finalidad la realización de actos de comercio, y civil en caso de no tener tal finalidad²⁵. En lo concerniente a las asociaciones, la doctrina las define como aquellas agrupaciones humanas que tienen como propósito común cumplir con un objetivo de bien general²⁶.

Más allá de las distinciones precedentemente efectuadas por la autorizada doctrina, la determinante cualidad considerada por el legislador para establecer en materia tributaria quienes puede concretar actos pasibles de incriminación obedece a que el ente se encuentre legalmente reconocido en su condición de sujeto obligado-responsable por deuda propia o ajena- a responder frente a organismos impositivos y de la seguridad social.

4.2.3. Sujetos penalmente responsables.

La norma en estudio enumera a los individuos que responden penalmente por los actos ilícitos que cometan en representación de las personas de existencia ideal, excluyendo a quienes desempeñen alguna función distinta las enunciadas. La Ley de Sociedades Comerciales y el Código Civil se encargan de definir tales actividades:

DIRECTOR: Es el representante de la persona colectiva, teniendo a su cargo la gestión de los negocios sociales, arts. 255 y 268, LSC.

GERENTE: Persona designada por el Directorio, y a quien generalmente, se le delegan las funciones ejecutivas de la administración, art. 270.

SÍNDICO: Se trata de la persona designada por la asamblea de accionistas, que tiene a su cargo el control de la actuación de la persona jurídica, arts. 284 y 294.

CONSEJO DE VIGILANCIA: Es un órgano colegiado encargo de controlar la gestión de negocios, disposición de la ley o por decisión judicial.

ADMINISTRADOR: Persona que tiene a su cargo la conservación, incremento y custodia de bienes o intereses ajenos, ya sea por mandato, gestión de negocios, disposición de la ley o por decisión judicial.

MANDATARIO – REPRESENTANTE: Es la persona que recibe un poder, el cual acepta, para representar a la sociedad, al efecto de ejecutar en su nombre y por su cuenta un acto jurídico, art. 1869, Código Civil.

El artículo culmina expresando el término “autorizados”, ampliando así la enumeración realizada precedentemente.

Una innovación sustancial de la ley 24.769 respecto de la 23.771, es la ampliación de la incriminación respecto del posible destinatario beneficiado por el delito, con la expresión que el ilícito se cometa no solo “en nombre” sino también “con la ayuda o en beneficio” de una persona de existencia ideal. Por lo que, no será suficiente que se invoque la no realización de actos en beneficio de la persona jurídica que representa ya que también puede obedecer a la de intereses de terceros.

Otro elemento innovador de la reforma es la posibilidad de sancionar a los miembros de una persona de existencia ideal enumerados en el artículo subexamine”...aun cuando el acto que hubiera servido de fundamento a la representación sea ineficaz”. La exigencia planteada por la norma es lógica, ya que se refiere a que los directivos hayan actuado en nombre de las personas jurídicas con independencia de la validez o invalidez del acto que le brinda sustento a dicha representación. Se pretende así, penalizar a los verdaderos responsables de la comisión del hecho punible, aun cuando aquellos se amparen en un mandato nulo o ineficaz, prevaleciendo así la realidad de los hechos sobre las formas jurídicas que los mismos asuman.

4.2.4. Aspecto subjetivo. Alcance del término “intervenir”.

Para la atribución de responsabilidad penal, la ley requiere como condición esencial para resultar inculpatado que los representantes”...hubiesen intervenido en el hecho punible”, lo que consagra la necesaria responsabilidad de carácter subjetivo en los hechos delictivos.

Creus entiende que, “Al mundo de la responsabilidad subjetiva pertenece la teoría del delito...la acción delictuosa como presupuesto de la pena pasa por el reconocimiento de su reprochabilidad por medio de un juicio que la valora teniendo en cuenta lo que el sujeto ha querido hacer o no hacer²⁷”. Lo expresado por el autorizado autor no hace sino consagrar una vez más, en materia tributaria penal, el principio de *nullum poena sine culpa*, es decir que no hay delito ni pena sin culpabilidad.

Es que pretender atribuir responsabilidad penal a un representante de una persona jurídica por el solo hecho de desempeñar esa función o por la mera integración de la nómina, sin entrar a considerar si ha desplegado o no la conducta disvaliosa que ocasionalmente se le endilga y el grado de participación precioso en que lo ha realizado, nos hace entrar en el llamado “derecho penal de autor”, violentándose así el principio de inocencia.

De manera tal deberá entenderse que la responsabilidad de los representantes por ilícitos que se cometan en la empresa que conducen o representan no excluye de ninguna manera la aplicación de las reglas sobre participación criminal contenidas en el Código Penal y demás principios.

Por lo tanto para saber el alcance del término “intervenir”, hay que señalar que por la ya desarrollado, el imputado sólo responderá por la comisión de una conducta

disvaliosa y que habiendo sido alcanzado por el tipo penal, debe establecerse cuál es el grado de participación.

Así las cosas, no necesariamente todos y cada uno de los representantes de la firma, por razón de su cargo, deberán tener participación penal en el hecho.

4.3. Se impide la aplicación de la *probation*.

En este punto del trabajo voy a exponer sobre algo que ya no está. La reforma derogó dos formas propias de extinción de la acción. Una contenida en el Art. 16 (reemplazada por el texto del art. 14), y otra contenida en el art. 76 del Código Penal, que es la conocida como *probation* y que se denomina “suspensión del juicio a prueba”, de la cual expondré en este punto.

Cuando se incorporó este instituto al Código Penal, mediante la ley 24.316, esta dispuso en su art. 10, “que las disposiciones de la presente ley no alterarán los regímenes especiales dispuestos en las leyes 23.737 (ley de tenencia y tráfico de estupefacientes) y 23.771 (Ley Penal Tributaria).

Tanto la doctrina y la jurisprudencia se encontraban divididas en torno a la interpretación que correspondía darle a este texto, sosteniendo algunas opiniones que no necesariamente tal mención importaba una exclusión de la *probation* del Código Penal a las disposiciones de la ley especial; mientras que otros sostenían lo contrario²⁸. Esta última postura sostenía que “la ley 23.771 regula un régimen especial de extinción de la acción penal, sometido a ciertas condiciones y si aceptásemos la posibilidad de aplicar a tales regímenes el beneficio creado por la ley 24.316, se desnaturalizaría el espíritu del régimen penal tributario, posibilitando burlar las pretensiones del fisco²⁹”.

4.3.1. Probation.

La “suspensión del juicio a prueba” es el instituto de derecho material por el cual un individuo, imputado en un delito de acción pública, bloquea una posible condena, mediante una solicitud de reparar el daño causado, en la medida de sus posibilidades, sometiéndose a normas y conductas establecidas. Tiene sus orígenes en el derecho norteamericano, y era para condenados, aunque luego se materializó para los procesados, aplicando el principio de oportunidad y como una forma efectiva de descongestionar la saturada agencia judicial.

El instituto tiene su aplicación respecto de delitos en los que la pena no sea mayor de tres años y que pueda ser de ejecución condicional, pudiendo ser solicitada en cualquier estado del proceso y debiendo ofrecerse reparación económica. A cambio se impondrán tareas especiales conforme sea el delito y las características personales de quien la solicita.

La aplicación del instituto en el Régimen Penal Tributario generó dos posiciones doctrinarias en las que la primera consideraba que ya existía un beneficio en la ley, que era el pago y la extinción de la acción penal, si bien limitado a dos supuestos, con lo cual el evasor tendría dos alternativas y quien había cometido un delito tenía una sola; la segunda consideraba que correspondía la aplicación del instituto a los delitos previstos en la Ley Penal Tributaria sin establecer desigualdades.

Fue la Corte Suprema de Justicia de la Nación la que en el caso “Acosta, Alejandro, s/ infracción al art. 14 de la ley 23.737”, del 23/4/2008, sentó un criterio de aplicación amplio del instituto en función del principio *pro homine* (implica que la interpretación jurídica debe siempre buscar el mayor beneficio para el ser humano).

Si bien la sentencia “Acosta” de la CSJN no se expidió sobre la procedencia del instituto respecto de los delitos tributarios, de sus argumentaciones se obtiene una regla interpretativa que sirve para determinar su alcance en casos de conflictos normativos.

Cabe también destacar que en el precedente mencionado el Máximo Tribunal expuso que “el criterio que limita el alcance del beneficio del art. 76 bis del Código Penal a los delitos que tienen prevista una pena de reclusión o prisión cuyo máximo no supere los tres años se funda en una exégesis irrazonable que no armoniza con el principio de legalidad, con el principio político criminal que caracteriza al derecho penal como la *ultima ratio* del ordenamiento jurídico y con el principio *pro homine*, que impone privilegiar la interpretación legal que más derechos acuerde al ser humano frente al poder estatal, pues consagra una interpretación extensiva de la punibilidad que niega un derecho que la norma reconoce, otorgando una indebida preminencia a sus dos primeros párrafos sobre el cuarto, al que deja totalmente inoperante”.

De ello resulta, que todo imputado a un delito que puede ser condenado condicionalmente tiene derecho a solicitar la aplicación de este instituto.

Como se sabe nuestra Carta Magna Nacional consagra en su artículo 16 el derecho a la igualdad ante la ley. Interpretando y fijando el alcance de dicha norma, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha establecido que la igualdad ante la ley, reclama iguales derechos frente a hechos semejantes³⁰, o igual trato siempre que las personas se encuentren en idénticas circunstancias y condiciones³¹.

Con posterioridad, la CSJN en la causa “Nanut”³² resuelve aplicar lo resuelto en la causa “Acosta” en el marco del delito de evasión tributaria simple.

A su vez en el antecedente “Gione”³³, se resolvió aplicar la suspensión del juicio a prueba en una causa por infracción a la Ley Penal Tributaria, al entender que la CSN había declarado aplicable el beneficio³⁴.

Sin embargo, y con fundamentos no sustentables, el Congreso Nacional aprueba la modificación de la Ley Penal Tributaria agregando un párrafo al art. 76 bis del Código Penal con el que inhibe la aplicación del instituto a los ilícitos previstos en el Código Aduanero y a la Ley Penal Tributaria.

Artículo 19: Agréguese como último párrafo del artículo 76 bis del Código Penal de la Nación el siguiente:

Artículo 76 bis:...

Tampoco procederá la suspensión del juicio a prueba respecto de los ilícitos reprimidos por las Leyes 22.415 y 24.769 y sus respectivas modificaciones.

El párrafo agregado produjo observaciones y propuestas en contra de varios legisladores al considerar por ejemplo, que quien estafa al Estado por diez millones de pesos tiene la posibilidad de someterse a la *probation*, pero quien evade por cuatrocientos cincuenta mil pesos no puede, lo que implica una desigualdad evidente (en palabras de la diputada Patricia Bullrich, entre otros, conforme Diario de Sesiones).

Así las cosas, solo restaría aguardar llegados si los tribunales mantienen el criterio adoptado por la CSJN o si se inclinan por lo establecido por la ley 26.735.

5. Conclusión.

Como fue expuesto precedentemente, entre las novedades de la ley 26.735 se incluyen las haciendas públicas provinciales y de la Ciudad de Buenos Aires. De esta forma se deja afuera a los fiscos municipales, que figuraban en el proyecto original remitido por

el Poder Ejecutivo. Así las cosas, ahora la evasión dolosa de los principales impuestos provinciales, como ingresos brutos, sellos, etc., podrán ser pasibles de pena de prisión.

En el próximo capítulo expondré mediante un cuadro los aumentos en la cuantía de los montos objetivos de punibilidad. Esto llevará a que muchas causas queden fuera de la órbita delictual, debido a la aplicación de la ley más benigna, cuestión que también será tratada en el capítulo III del presente trabajo.

Con la modificación se incorporó un nuevo delito fiscal común, penando a quienes modifiquen o adulteren sistemas informáticos y/o controladores fiscales, siempre y cuando esa conducta fuere susceptible de provocar perjuicio y no resulte un delito más severamente penado.

También se agrega un supuesto especial de evasión agravada, mediante el inc. d) del artículo 2º, por el cual se pena a quienes utilicen facturas o cualquier otro documento equivalente, ideológica o materialmente falsos.

El nuevo Régimen Penal Tributario trae aparejadas sanciones adicionales para las personas jurídicas, las cuales pueden ser aplicadas conjunta o alternativamente para los casos en que los delitos hubieran sido realizados en nombre o con la intervención, o en beneficio de una persona de existencia ideal.

Se elimina la extinción de la acción penal por pago luego de efectuada la denuncia. Antes de la reforma, la ley contemplaba en su artículo 16 la extinción de la acción penal penal por el pago, en los casos de evasión simple tributaria y previsional, siempre que el mismo se pagase en forma incondicional y total, antes de formularse el requerimiento fiscal de elevación a juicio. La reforma cambió esa posibilidad, admitiéndose sólo en caso de que no se haya iniciado una inspección o una denuncia.

Con la ley 26.735 quedó resuelta la posibilidad de procedencia de la suspensión del juicio a prueba para los delitos contenidos en dicha ley. Esto también traerá aparejados planteos de inconstitucionalidad.

CAPITULO III

ASPECTOS CONSTITUCIONALES DE LA LEY PENAL TRIBUTARIA.

SUMARIO: 1. Introducción. 2. Constitucionalidad del régimen penal tributario. 3. Afectación del bien jurídico patrimonio. 4. Ley penal más benigna. 4.1. El principio de legalidad en materia penal. 4.2. Irretroactividad. 4.3. Retroactividad de la ley más favorable. 5. Derecho a la igualdad. 6. Conclusión.

1. Introducción.

El punto de partida correcto en este capítulo consiste en afirmar que la única restricción previamente dada para el legislador se encuentra en los principios de la Constitución.

En nuestro país, desde la recuperación del sistema democrático en diciembre de 1983, es decir, en los últimos 32 años, tenemos una evidente expansión punitiva; una corriente “neo punitivista”; “Derecho Penal de emergencia” según Eugenio Raúl Zaffaroni, entre otros conceptos semejantes.

Por uno u otro motivo se dictan y dictan leyes, tantas que el Código Penal ya está por demás “emparchado”.

En breve tiempo se dictó una nueva ley sobre lavado de dinero, una reforma a la ley penal tributaria, una novedosa ley de “orden económico y financiero” y la criticada ley “antiterrorista” (26.734).

A continuación mostraré como la Ley Penal Tributaria presenta términos oscuros, confusos que afectan al principio de legalidad y la seguridad jurídica, entre otros.

2. Constitucionalidad del régimen penal tributario.

Con la creación de un Derecho Penal Tributario se pueden llegar a inobservar los principios constitucionales que rigen en materia penal, sobre todo porque se lo crea con el afán de recaudar a toda costa, y se lo concibe como si tuviera autonomía respecto del Derecho Penal común, lo cual ya expuse que para mí no es así, sino que es parte de este último.

Por lo que expondré a continuación, la Ley Penal Tributaria tal cual como la conocemos hoy en día viola principios básicos del derecho penal contemporáneo como el de *lesividad, necesidad, ultima ratio, y razonabilidad*.

Esto es a través de la creación de tipos incongruentes con los del Código Penal y que en esencia castigan el no pago de una deuda o a la desobediencia a deberes de orden administrativo estatales que se imponen a los particulares bajo amenaza de severísimas sanciones penales, con un último fin puramente recaudatorio.

La idea de la autonomía se refuerza mediante la reciente sanción de la ley 27.097 promulgada el 19 de enero de 2015, la cual crea un fuero especial, unificando los fueros económico y penal tributario, el cual estará integrado por jueces designados solamente para aplicar la Ley Penal Tributaria y los delitos económicos, con exclusión de cualquier otro tema, lo que puede implicar un condicionamiento en cuanto a su imparcialidad en caso de cuestionamientos globales a la constitucionalidad de la legislación que constituye el núcleo de su función.

Más allá de la creación de estos fueros especializados, reitero, que para mí el Derecho Penal es uno sólo, con principios que emanan de la Constitución Nacional y que no pueden violarse. Es decir, no hay un Derecho Penal para la seguridad ciudadana y otro para la seguridad económica, ni otro del medio ambiente, etc.

Estos principios son limitativos de toda legislación y actividad judicial, a continuación voy a repasar algunos de forma breve:

El principio de *lesividad* exige que en todo delito haya un bien jurídico lesionado³⁵.

Es decir, que la prohibición de determinadas conductas tiene como supuesto ineludible que la acción u omisión que explicita la misma se manifiesta como integrante

de una relación social conflictiva que implique una lesión efectiva o tan solo una puesta en peligro de valores concretos y específicos del ser humano, referidos como bienes jurídicos.

El Derecho penal es fragmentario en la protección de los bienes jurídicos, según la famosa expresión de Binding, porque no los tutela de todos los ataques sino de los más graves o más peligrosos. Selecciona qué bienes jurídicos va a proteger y qué conductas resultan lesivas según un criterio de protección social, gravedad y peligrosidad.

En el caso de los delitos tributarios considero que el bien jurídico está en el interés del Estado en recaudar tributos engrosando así las arcas públicas, de modo que la dañosidad de una conducta se medirá teniendo en cuenta dicha finalidad estatal.

Es por ello que si concebimos al patrimonio público estatal como un bien jurídico concretamente aprehensible, legítimamente tutelable por la normativa penal tributaria, debemos considerar como potencialmente lesivas aquellas conductas idóneas para poner en vilo el referido bien jurídico. Por lo que solo deben ser pasibles de reproche penal, aquellas conductas lo suficientemente dañosas para el bien jurídico y la represión tributaria ejercitada en el ámbito penal debe circunscribirse solo a los hechos directamente relacionados, tanto en el aspecto objetivo como en el subjetivo, con la lesión de los intereses físicamente relevantes.

El Derecho Penal solo debe intervenir cuando se trate de tutelar bienes fundamentales o para contener ofensas intolerables al bien jurídico³⁶.

La contracara de ello en el Derecho Penal Tributario será dejar de lado la criminalización de todas aquellas violaciones meramente formales o administrativas.

Por otro lado, el principio de bien jurídico *nullum crimen, nulla poena sine injuria* (ningún delito, ninguna pena sin ley previa) tiene su correlato en el principio de legalidad. Según este principio, es función esencial la protección de bienes jurídicos, ya que no hay delito sin ofensa, como lesión o puesta en peligro, del bien jurídicamente protegido.

En virtud de este límite al poder punitivo, no es válida la sanción penal aplicada respecto de conductas que no afecten los derechos de otros (Art. 19 CN).

El principio de *necesidad* está ligado al de *ultima ratio*, que se resume en la idea de que la imposición de una pena sólo se justifica si la utilización de otro tipo de sanciones no es suficiente para la tutela del bien jurídico o para la solución racional del conflicto.

Cuando el problema puede ser resuelto por vías alternativas menos lesivas, la imposición de la pena es ilegítima. Esto emana del principio de razonabilidad consagrado en la Constitución Nacional, y de acuerdo a su art. 18, la pena solo se justifica por razones de seguridad y no de castigo.

Es por esto que si existe la posibilidad de aplicar penas alternativas al de prisión, y en lugar de ello se opta por la pena más gravosa, se estaría vulnerando el objetivo constitucional de seguridad, deslizándose hacia el mero castigo.

El principio de *razonabilidad* se deriva del art. 28 de la Constitución Nacional que expresa: “Los principios, garantías y derechos reconocidos en los anteriores artículos, no podrán ser alterados por las leyes que reglamenten su ejercicio”. Ello significa que toda limitación irrazonable de un derecho consagrado en la Constitución Nacional, es ilegítima. Es por esto que el análisis constitucional de una norma de

jerarquía legal constituye la más delicada función que puede encomendarse a un tribunal de justicia.

Esto es aplicable a todos los derechos, en el que se encuentra la libertad física.

Siguiendo estos principios analizaré brevemente la Ley Penal Tributaria argentina, y concluiré que su interpretación formalista y estricta, es inconstitucional, por lo que se deberá realizar una interpretación alternativa.

En la Argentina, desde hace ya unos años, los evasores son enemigos de la sociedad, esto se comprueba, entre otras cosas, con el aumento de la persecución realizada por la A.F.I.P a los contribuyentes, en mira de mayor recaudación. También es visible por la modificación a la Ley Penal Tributaria, lo cual llevó a romper con la armonía del derecho penal.

Es por esto, que la violación al principio de razonabilidad es evidente, toda vez que han quedado incongruentes las sanciones de la Ley Penal Tributaria, en comparación con otros delitos. Ejemplo: El funcionario público que incurre en el delito tipificado en el art. 260 del Código Penal, malversando fondos públicos por más de cuatro millones de pesos será reprimido con una pena de inhabilitación especial de un mes a tres años y una multa del veinte al cincuenta por ciento de la cantidad distraída en caso de entorpecimiento del servicio. En cambio el contribuyente que incurre en el delito tipificado en el art. 2º de la Ley Penal Tributaria, evadiendo un monto de \$1000 mediante la utilización de facturas falsas, será reprimido con una pena de tres años y seis meses a nueve años de prisión.

Nuestra Corte Suprema de Justicia en fallo 319-2151 y 2215 ha expresado, que las leyes son susceptibles de cuestionamientos cuando son irrazonables, o sea, cuando

los medios que arbitran no se adecuan a los fines cuya realización procuran o cuando consagran una manifiesta inequidad.

“La razonabilidad que cabe buscar en la ley es precisamente la que atiende a los distintos bienes jurídicos que se tutelan; la comparación de escalas penales sirve para hacer patente una eventual irrazonabilidad de la norma concretamente analizada con el resto del ordenamiento penal en su conjunto³⁷”.

Con esta desproporción en las escalas penales, con la desigualdad de trato entre el ciudadano común y el funcionario público que malversa fondos públicos, creo que estamos ante una flagrante violación al principio de *razonabilidad*. Y en virtud del principio de *última ratio y de proporcionalidad*, creo que este es un caso (en referencia al delito del art. 2 inc d de la Ley Penal Tributaria) donde el legislador podría haber optado por una pena alternativa y no la pena privativa de libertad con la escala mencionada, por lo que al menos en este artículo, la Ley Penal Tributaria es a todas luces inconstitucional.

3. Afectación del bien jurídico patrimonio.

Siguiendo con el enfoque constitucional de la ley en análisis, y acorde a lo ya expresado en este trabajo, es de vital importancia identificar el bien jurídico afectado.

La doctrina es pacífica al descartar que el delito penal tributario, se trate de un delito contra la propiedad.

Pero como ya se expuso aquí, la evasión afecta a la hacienda pública, y esta no es otra cosa que un patrimonio común, propiedad de la sociedad. Y si estamos ante un delito contra la propiedad se enfatiza aún más la irracionalidad de las tipificaciones de la Ley Penal Tributaria, y sobre todo, en cuanto a la ya mencionada escala penal.

En efecto, no existe motivo razonable para que la afectación de una parte del patrimonio individual (porque en cada evasión se afecta la porción que a cada uno corresponde del patrimonio público) se sancione con una pena sustancialmente mayor que la que correspondería a la afectación de todo el patrimonio de un individuo.

Así, por ejemplo quien le hurta a otro en la cola del banco la totalidad de sus bienes (suponiendo que se redujera a un maletín lleno de dinero) incurre en un delito penado con una escala de un mes a dos años de prisión (art. 162, Cód. Penal), mientras que quien afecta una millonésima parte de ese mismo patrimonio mediante alguna de las modalidades previstas en la Ley Penal Tributaria es sancionado con una pena mucho más gravosa.

Y como también ya se dijo aquí, tampoco es razonable que se iguale al ciudadano común, con el funcionario público que administra fraudulentamente el patrimonio estatal o lo desvía sin razón.

En conclusión, no se explica en que consiste la Hacienda Pública con relación con los particulares, con los ciudadanos, ni por qué estos se transformaron en responsables penalmente de su tutela, ni mucho menos, por qué motivo esa relación constituye un objeto de protección de mayor importancia que la relación de los propios funcionarios públicos con el patrimonio que administran.

4. Ley penal más benigna.

4.1. El Principio de legalidad en materia penal.

No podría comenzar este tema sino con el Artículo 18 de nuestra Constitución Nacional, que en su parte pertinente expresa “Ningún habitante de la Nación Argentina puede ser penado sin juicio previo fundado en ley anterior al hecho del proceso, ni

juzgado por comisiones especiales, o sacado de los jueces designados por la ley antes del hecho de la causa...”. “*Nullum crimen, nulla poena sine lege previa*”.

Este principio garantiza la libertad individual, que se vería seriamente afectada si un sujeto pudiera llegar a ser castigado por hechos que al momento de su comisión no constituían delito y por lo tanto por una ley que no pudo tener en cuenta en el momento de realizar el hecho, ya sea porque no existía o por que no era comprensible.

Es decir, el ciudadano debe poder saber de antemano que es lo que está prohibido permitido y es por esto que este principio se encuentra conectado con el principio de culpabilidad.

4.2. Irretroactividad.

Puede considerarse que el principio de irretroactividad de la ley penal es una parte del principio de legalidad, que se explica por separado sólo por claridad expositiva. La ley penal rige para el futuro, debe ser previa a la comisión del hecho³⁸.

4.3. Retroactividad de la ley favorable.

Artículo 2 del Código Penal: “Si la ley vigente al tiempo de cometerse el delito fuera distinta de la que existía al pronunciarse el fallo o en el tiempo intermedio, se aplicará siempre la más benigna. Si durante la condena se dictare una ley más benigna, la pena se limitará a la establecida por esa ley. En todos los casos del presente artículo, los efectos de la nueva ley se operarán de pleno derecho.”

El Código Penal establece en su artículo 2, una excepción al principio general de irretroactividad de las leyes penales. Es decir, se permite la retroactividad en disposiciones que favorecen al reo, es decir no está prohibida la retroactividad de las leyes penales que favorezcan al reo.

Artículo 9 del Pacto de San José de Costa Rica: “Nadie puede ser condenado por acciones u omisiones que en el momento de cometerse no fueran delictivos según el derecho aplicable. Tampoco se puede imponer pena más grave que la aplicable en el momento de la comisión del delito. Si con posterioridad a la comisión del delito la ley impone la imposición de una pena más leve, el delincuente se beneficiará de ello.”

Lo mismo establece el artículo 15 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos: “Nadie será condenado por actos u omisiones que en el momento de cometerse no fueran delictivos según el derecho nacional o internacional. Tampoco se impondrá pena más grave que la aplicable en el momento de la comisión del delito. Si con posterioridad a la comisión del delito la ley dispone la imposición de una pena más leve, el delincuente se beneficiará de ello”.

Después de la sanción de la ley 26.735, en donde se incrementaron los montos de punibilidad (condición objetiva de punibilidad), se caían de maduro planteos en los tribunales de justicia acerca de la retroactividad de la ley penal más benigna.

Los montos se incrementaron de la siguiente forma:

ARTÍCULO LEY 24.769	DESCRIPCIÓN SUCINTA DEL DELITO	UMBRAL NÍMIMO PUNIBLE \$	
		ANTERIOR	CON LA REFORMA
1°	Evasión simple	100.000	400.000
2° inc a)	Evasión agravada	1.000.000	4.000.000
2° inc b)	Personas interpuestas	200.000	800.000
3°	Aprovechamiento indebido de reintegros y similares	100.000	400.000
6°	Falta de depósito del tributo retenido o percibido	10.000	40.000
7°	Evasión simple Seguridad Social	20.000	80.000
8° inc a)	Evasión agravada Seguridad Social	100.000	400.000
8° inc b)	Personas interpuestas Seguridad Social	40.000	160.000
9° párrafo 1°	No ingreso de aportes retenidos al dependiente	10.000	20.000
9° párrafo 2°	Falta de ingreso de retenciones practicadas de Seg. Social	10.000	20.000

En este estado, el 8 de marzo de 2012, el entonces Procurador General de la Nación, mediante la resolución PGN n° 5/12 instruyó a todos los fiscales con competencia en materia penal para que se opusieran a la pretensión de aplicar retroactivamente la ley 26.735 en cuanto ajustó los montos a partir de los cuales son punibles algunos de los comportamientos criminalizados en la Ley Penal Tributaria.

La instrucción se fundó en la interpretación según la cual el aumento dispuesto por la ley 26.735, por ser una actualización para compensar una depreciación monetaria, no genera un derecho a su aplicación retroactiva en los términos de los artículos 9 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos y el 15 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos. Sobre esa base, la indicación estuvo dirigida a evitar que prosperara una interpretación distinta que provocaría la clausura masiva de centenares de causas penales por delitos de la Ley Penal Tributaria iniciadas antes de la sanción de la ley 26.735.

La actividad recursiva del Ministerio Público Fiscal a la que dicha resolución dio lugar concluyó en cientos de presentaciones ante la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

El 18 de febrero del 2014, sin embargo, la Corte resolvió desestimar el recurso del Ministerio Público Fiscal, en el primero de los casos en los que esta Procuración General emitió dictamen en línea con el contenido de la Resolución PGN N° 5/12, con la sola invocación del artículo 280 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación³⁹.

Es por ello que el 10 de julio de 2014 la Procuración General de la Nación mediante resolución n° 1467 deja sin efecto la instrucción general dictada por la Resolución PGN n° 5/12, del 8 de marzo de 2012.

Y en esta línea se pronunció la Cámara Federal de Casación Penal en un fallo del 15 de marzo del 2013 (el cual reproduciré íntegramente en un anexo al presente), por cuanto se rechazó la casación propiciada por el Fiscal al considerarse que los montos distraídos al Fisco no superaban los establecidos por la nueva ley 26.735, tornándose atípicas las conductas de evasión fiscal atribuidas a los encartados.

5. Derecho a la igualdad.

Conforme ya se expuso aquí, con la reforma introducida se prohíbe la aplicación del instituto de la *probation* a los delitos contenidos en la Ley Penal Tributaria.

El entonces diputado nacional y jurista argentino Dr. Gil Lavedra, anticipaba que la inclusión del artículo 19 podrá ser objeto de cuestionamientos constitucionales por violación al principio de igualdad, sus palabras fueron: “Entendemos que el delito de evasión tributaria tiene que estar alcanzado por la *probation*. El proyecto no la contempla y pensamos que es una clara desigualdad. No hay ninguna razón para que cuando el delito amenazado lo permita, este delito quede desplazado de la suspensión del juicio a prueba...saliéndose del criterio normal.”

La limitación establecida por el art. 19 de la ley 26.735 al artículo 76 bis del Código Penal se presenta como claramente violatorio del derecho de igualdad, pues sujetos sometidos a procesos con fundamentos en supuestos delitos que tienen penas máximas similares, tendrán que afrontar situaciones disímiles en el tratamiento, siendo los sujetos involucrados en una causa penal tributaria restringidos ilegítimamente en sus derechos.

6. Conclusión.

Para culminar con este breve “control de constitucionalidad” de la Ley Penal Tributaria, cabe destacar que toda ley debe ser sancionada respetando los principios

emanados de nuestra Constitución Nacional, ya que sólo así podríamos decir que vivimos en un Estado de derecho.

Y más aún se deben respetar estos principios cuando se trata de leyes de naturaleza penal, con sanciones que privan de lo más fundamental para el ser humano, que es la libertad.

Es por ello que de ningún modo se justifica que el Estado con el afán de recaudar pueda dictar leyes penales sin respetar los principios más básicos del derecho penal, y por ende de la Constitución Nacional.

Deberíamos volver al viejo, querido y añorado derecho penal. Era corto, chiquito y bien clarito. Abarcaba todo lo que sea necesario. Todos lo conocían y comprendían y no dejaba dudas. Y la duda y la incertidumbre en la ley penal no son buenas amigas de las garantías del ciudadano frente al poder del Estado⁴⁰.

Es ahora tarea de los tribunales de justicia, cuando lleguen a su conocimiento casos de aplicación de algún artículo de la Ley Penal Tributaria, decidir si dicha norma, respeta o en su caso vulnera, algún principio constitucional.

CAPITULO IV

CONCLUSIÓN FINAL Y PROPUESTA

SUMARIO: 1. Conclusión final. 2. Propuesta.

1. Conclusión Final.

Durante el presente trabajo se ha destacado, que la reforma al Régimen Penal Tributario vigente no ha pasado desapercibida, resultando algunas de esas modificaciones elogiadas y otras criticables; en el primer grupo puede mencionarse el necesario incremento de los montos para la configuración de los distintos delitos tributarios, la tutela penal de los tributos públicos provinciales y la consagración de la responsabilidad penal de las personas jurídicas; en el segundo grupo quedan las dudas en cuanto a la actualización de esos montos para la configuración de los delitos, esto a sabiendas de que vivimos en un país con “cultura inflacionaria”, también son criticables las limitaciones a la posibilidad de extinguir la acción penal por pago y la curiosa improcedencia de la suspensión del juicio a prueba para los delitos tributarios en contradicción con los fallos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

Sólo queda por remarcar una vez más que cuando hablamos de Derecho Penal Tributario, no estamos haciendo sino, más de referirnos al Derecho Penal “común”. Evidentemente a este simple concepto no lo tuvieron en cuenta los autores de la última reforma de la L.P.T, ni los legisladores que aprobaron dicho proyecto, ya que (entre otros) se prohíbe la aplicación a este régimen de un instituto propio del derecho penal, como lo es la “probation”.

2. Propuesta.

Sobre la base de algunas de las críticas que realicé a lo largo de este trabajo al Régimen Penal Tributario, voy a mencionar dos propuestas que a mi criterio podrían incorporarse en una futura reforma.

1- Con la ley 26.735 se multiplicaron por cuatro los montos para la configuración de los delitos tributarios, pero creo que los legisladores no tuvieron la

precaución de que debido a la histórica inflación que tenemos en la República Argentina, dichos montos volverían a quedar desactualizados al poco tiempo.

Como remedio a esta problemática, planteo la necesidad de incorporar mediante una ley, un índice o pauta de actualización de los montos para la configuración de los delitos tributarios, y así evitar que estos no sean afectados por el tiempo o por razones económicas del país. Y será ya trabajo de los legisladores, establecer que índice o pauta resultaría la más adecuada para resolver esta problemática.

2- La segunda propuesta que dejo planteada es aún más simple que la anterior, y la que creo ajustaría a la Ley Penal Tributaria a los principios limitadores del Derecho Penal.

Quien infringió la ley penal tributaria no mató, ni lesionó, ni abusó sexualmente a otra persona (por nombrar algunos de los delitos más aberrantes). Ello no implica que el infractor no haya causado un grave daño a la sociedad en su conjunto, como por ejemplo creando una pérdida de confianza en el tráfico mercantil.

Pero partiendo de dicho concepto, mi proposición no es más que analizar la aplicación de penas alternativas a la de prisión para la persona física que infringe la ley penal tributaria. Un ejemplo de ello sería reemplazar en los delitos de menor lesividad la pena de prisión por una multa económica, o aplicar la pena de prisión en forma subsidiaria, es decir, aplicar la prisión en el caso que no se cumpla con el pago de la multa económica.

ANEXO I

Voces: RECURSO DE CASACION - FISCAL PENAL - RECHAZO DEL RECURSO - REGIMEN PENAL TRIBUTARIO - LEY PENAL MAS BENIGNA - ATIPICIDAD - EVASION FISCAL - SOBRESEIMIENTO - CONDICIONES OBJETIVAS DE PUNIBILIDAD

Partes: E. H. M. y otros | recurso de casación Tribunal: Cámara Federal de Casación Penal Sala/Juzgado: IV

Fecha: 15-mar-2013

Cita: MJ-JU-M-81085-AR | MJJ81085

Producto: SOC, MJ

Por mayoría se rechazó la casación propiciada por el Fiscal al considerarse que los montos distraídos al Fisco no superaban los establecidos por la nueva ley 26735, tornándose atípicas las conductas de evasión fiscal atribuidas a los encartados.

Sumario:

1.-Debe rechazarse el recurso de casación interpuesto por el fiscal contra la revocatoria de la resolución impugnada por no superarse los montos establecidos como condición objetiva de punibilidad en los arts. 1° y 6° de la ley 24769, modificada por ley 26735 y en consecuencia, dictar el sobreseimiento de los imputados de acuerdo a lo previsto por el art. 336 inc. 3° del CPPN. y art. 2° del CPen., en relación a los delitos de evasión tributaria y apropiación indebida de tributos, pues las sumas precisadas no alcanzan los montos que, como elemento del tipo penal objetivo, contemplan las figuras en juego en razón de la reforma operada; redacción que debe aplicarse en forma retroactiva en función del principio de la ultractividad de la ley penal más benigna, tornándose atípica parte de la conducta objeto de la imputación. La ley posterior ha

establecido un monto como límite específico por debajo del cual la conducta descripta no será perseguible como delito (del voto del Dr. Hornos al que adhiere el Dr. Borinsky - mayoría).

2.-Corresponde hacer lugar parcialmente al recurso casatorio interpuesto por el fiscal y en consecuencia, casar parcialmente la decisión en crisis, en relación a los delitos de evasión tributaria y apropiación indebida de determinados tributos a lo largo de diversos períodos, ordenando que continúe la sustanciación del proceso, por cuanto la secuencia delictiva en tanto y en cuanto demostrativa de que los enjuiciados interrumpieron en varias oportunidades el cumplimiento de su obligación para con el Fisco, ha aniquilado la característica distintiva de la modalidad del delito continuado circunstancia que determina que entre los períodos examinados y aquél otro que se supo concluir resultaba típico por encajar en la hipótesis de delito continuado, medie un concurso real de delitos, con lo cual no alcanzan al condición objetiva de punibilidad prevista en el art. 6° de la ley 24769, que los tornaría punibles (del voto en disidencia del Dr. Gemignani).

En la ciudad de Buenos Aires, a los quince (15) días del mes de marzo de dos mil trece, se reúne la Sala IV de la Cámara Federal de Casación Penal, integrada por el doctor Juan Carlos Gemignani como Presidente y los doctores Mariano Hernán Borinsky y Gustavo M. Hornos como Vocales, asistidos por el Secretario actuante, a los efectos de resolver el recurso de casación interpuesto a fs. 240/245 de la presente causa N3 15.897 del registro de esta Sala, caratulada: "E., H. M.; E., C.M. y B., E. E. s/recurso de casación", de la que RESULTA:

I. Que la Sala B de la Cámara Federal de Apelaciones de Rosario, provincia de Santa Fe, en la causa Nro. 4209-P de su registro, con fecha 10 de mayo de 2012, resolvió, en cuanto aquí interesa:

I) Revocar parcialmente la resolución n° 284/11 (fs. 170/179) por no superarse los montos establecidos como condición objetiva de punibilidad en los artículos 1° y 6° de la ley 24.769 modificada por ley

26.735 y en consecuencia dictar el sobreseimiento de H. M. E. C. -M. E. y E. E. B., de conformidad con lo previsto por el art. 336 inciso 3° del CPPN y art. 2 del Código Penal, con relación a los delitos de evasión de IVA correspondiente al ejercicio anual 2007 y al de apropiación indebida de tributos por los periodos septiembre 2005, noviembre 2005, abril 2006, diciembre 2006, marzo 2007, mayo 2007, agosto 2007, septiembre 2007, octubre 2007 y noviembre 2007" (fs. 237/238 vta.).

II. Que contra esa decisión, el señor Fiscal General doctor Claudio Marcelo Palacín interpuso recurso de casación (fs. 240/245), el que fue concedido (fs. 248/249) y mantenido en' esta instancia por el señor Fiscal General ante esta Cámara, doctor Raúl Ornar Pleé (fs. 258).

III. Que el recurrente sustentó su impugnación en los dos motivos previstos por el art.456 del C.P.P.N. Alegó que siguiendo las pautas fijadas en la Resolución PGN Nro. 5/12, se advierte que en la decisión recurrida se ha efectuado una aplicación mecánica e irreflexiva de la ley 26.735, en tanto la modificación introducida por esa ley no respondió a un cambio en la reprobación social del hecho delictivo, circunstancia necesaria para que opere el principio de aplicación de la ley penal más benigna consagrado en el art. 2 del C.P., sino que el aumento de los montos mínimos respondió

al objetivo principal de actualizarlos compensando la depreciación monetaria desde la sanción de la ley 24.769.

Sobre esa base, consideró que la decisión recurrida resulta arbitraria.

Finalizó su presentación solicitando que se case la resolución impugnada y se declare el derecho aplicable, o que se la anule.

Hizo reserva del caso, federal.

IV. Que en la oportunidad prevista en los arts. 465,- cuarto párrafo y 466 del C.P.P.N., el señor Fiscal General ante esta instancia, doctor, Ricardo Gustavo Wechsler, petitionó que se haga lugar a la impugnación interpuesta, adjuntando copia de la Resolución PGN N2 5/12 (cfr. fs. 262/266).

En la misma oportunidad procesal,, se presentó el doctor Guillermo Andrés Zenklusen, asistiendo técnicamente a los imputados, solicitó que se rechace el recurso interpuesto (cfr. fs. 267/272 vta.).

Argumentó que el art. 2 del C.P. expresa que "siempre" debe aplicarse la ley penal más benigna, por lo que no deja margen para la interpretación que efectúa el Procurador General, "el cual hace prevalecer una supuesta intención del legislador por sobre la aplicación del principio". Agregó que "no hay certeza absoluta de que la finalidad de actualización haya sido la verdadera intención del legislador", y que además la nueva ley "no contiene un ajuste preciso basado en indicadores económicos, sino un aumento aproximado".

Alegó que la ausencia de intención de actualización es evidente desde que se eliminó el art.17 bis contenido en el proyecto original de la ley que indicaba que no daba lugar a la aplicación de la ley penal más benigna.

Por último, sostuvo que los fallos citados por el Procurador General en la Resolución PGN Nro. 5/12' no resultan aplicables al caso de autos, sino que el que resulta pertinente es "Palero", de la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

V. Que superada la etapa prevista en los arts. 465, último párrafo, y 468 del C.P.P.N., de lo que se dejó constancia en autos (cfr. fs. 276), quedaron las actuaciones en estado de ser resueltas. Efectuado el sorteo de ley para que los señores jueces emitan su voto, resultó el siguiente orden sucesivo de votación: doctores Gustavo M. Hornos, Juan Carlos Gemignani y Mariano Hernán Borinsky.

El señor juez Gustavo M. Hornos dijo: í. El recurso es formalmente admisible en tanto se dirige contra una sentencia de las enumeradas en el art. 457 del C.P.P.N. y ha sido interpuesto por quien se encuentra legitimado para hacerlo (art. 458 del C.P.P.N.), invocando fundadamente las disposiciones que consideró erróneamente aplicadas (art. 463).

II. En la decisión recurrida, la Cámara a quo ha considerado aplicable retroactivamente la ley 26.735, modificatoria de la ley 24.769, en cuanto elevó el monto previsto para configurar el delito de evasión simple a cuatrocientos mil pesos (\$400.000) por cada tributo y por cada ejercicio anual -arts. 13 de la ley-, y el monto previsto para configurar el delito de apropiación indebida de tributos a cuarenta mil pesos (\$40.000) por mes -art. 62-.

En base a ello, concluyó que parte de la conducta reprochada a H. M. E., C. M. E. y E. E. B. resulta atípica, en tanto se había dictado el procesamiento del primero como autor del delito de evasión simple de tributos (art.1 de la ley 24.769) respecto del Impuesto al Valor Agregado período fiscal 2007 por la suma \$193.390,38, y de apropiación indebida de tributos por los períodos septiembre 2005, noviembre 2005,

abril 2006, diciembre 2006, marzo 2007, mayo 2007, agosto 2007, septiembre 2007, octubre 2007 y noviembre 2007 por las sumas de \$10.791,86; \$26.148,96; \$14.846,85; \$11.288,48; \$10.315,42; \$13.560,90; \$22.359,30; \$31.822,70; \$15.722,04 y \$12.486,72, respectivamente, y el procesamiento de C. M. E. y E. E. B. como partícipes secundarios de la evasión simple de tributos atribuida a H. M. E.

Por ello, decidió revocar el procesamiento dictado respecto de esas imputaciones, que había sido recurrido por la defensa.

Cabe destacar que en el punto II de la decisión recurrida -que no ha sido materia de impugnación por el Fiscal- se decidió la continuación del trámite de la causa respecto a la presunta evasión del Impuesto al Valor Agregado correspondiente al período fiscal 2008 en tanto el monto presuntamente evadido supera el nuevo monto establecido en la ley (\$458.913,85).

En sustancia, ha resultado correcto el fundamento 1 otorgado a la resolución impugnada, pues cierto es que las sumas antes referidas no alcanzan los montos que, como elemento del tipo penal objetivo, contemplan ahora las figuras típicas de evasión simple de tributos y de apropiación indebida de tributos contenidas en los artículos 12 y 65 de la ley 24.769, en razón de la reforma operada por la ley 26.735 (BO 28/12/2011).

La nueva redacción legal debe ser aplicada retroactivamente en función del principio de la ultractividad de la ley penal más benigna (artículos 2 del C.P., 9 C.A.D.H y 15 P.I.D.C y P), tornándose atípica parte de la conducta objeto de imputación en el presente proceso (cfr. mi voto en causa Nro. 10.169 "Beati, Mario s/ recurso de casación", Reg. Nro. 12.772, rta. 15/12/09; causa Nro. 11.788 "Alcober, Edilberto A. s/rec. de casación", Reg. Nro. 1365/12, rta. el 12/12/12, entre varias otras).

En efecto, en virtud de la reforma operada por esa ley, la conducta atribuida a los imputados resulta atípica por cuanto los montos que se imputan como evadidos respecto del Impuesto al Valor Agregado en cada uno de los periodos fiscales antes mencionados no excede la suma de \$400.000 establecida en el art. 1 de la ley 24.769 para configurar el delito de evasión simple, y los montos que se imputan como tributo retenido o percibido no superan la suma de \$40.000 por mes establecida en el art. 62 de dicha ley.

Es claro que la posterior ley ha establecido ese monto como límite específico por debajo del cual la conducta descripta no será perseguible como delito.

En relación a ello, la política criminal seguida por el legislador en este aspecto, procuró centrar la atención en hechos que por su magnitud merecen encuadrarse en parámetros de criminalización, en tanto no incorporó a la reforma operada la cláusula de prohibición de aplicación retroactiva de la ley penal más benigna que contenía el proyecto remitido al Congreso de la Nación. El proyecto del Poder Ejecutivo Nacional incluía una cláusula que establecía que el aumento del monto fijado como condición objetiva de punibilidad en los distintos ilícitos contemplados, no daría lugar a la aplicación del principio de la ley penal más benigna, la que no fue incluida por el legislador en la ley finalmente sancionada.

En definitiva, se trata en el caso de motivaciones de política criminal, que han llevado al legislador a perseguir delictivamente la gran evasión, reservando a la competencia administrativa las infracciones de menor cuantía económica.

En orden a lo dicho, y de acuerdo con el principio de "coherencia lógica" ínsito en todo sistema legislativo, sostener la vigencia de los mentados artículos 12 y 65 de la ley 24.769 (anterior a la reforma), aún para los casos en que los montos evadidos no superasen aquellos establecidos por la ley posterior, conduciría a imponer a los

eventuales responsables penas privativas de libertad por idénticas conductas que el legislador ha dejado al margen de tal punición penal.

III. Por lo expuesto, propicio que se rechace el recurso de casación interpuesto a fs. 240/245 por el señor Fiscal General, doctor Claudio Marcelo Palacm, san costas (art. 532 del C.P.P.N.), y tener presente la reserva del caso federal.

El señor Juez Juan Carlos Gemignani dijo:

Llegado el momento de dar respuesta a la cuestión planteada, es dable señalar que comparto - en lo sustancial- los argumentos expuestos por el distinguido colega que abrió el acuerdo con el fin de fundamentar su postura en orden a que el recurso impetrado resulta admisible (confr. mi voto en la causa Nro. 11.823, Rég. Nro. 1233/12, "Asrin, Alejandro y otros s/rec. de casación", del 13 de julio de 2012). 'En igual proporción, coincido con el doctor Gustavo M.Hornos, en cuanto juzga que la dilucidación acerca de si la imputación, penal dirigida a los acusados constituye -o no- delito, ha de llevarse adelante a la luz de la letra de la ley Nro. 26735- (art. art. 20 del Código Penal -confr. mi voto en la causa Nro. 15.033, Reg. Nro. 1223/12, "Burotto, María y otro s/rec. de casación", del 13 de julio de 2012-)'.

Por el contrario, disiento con el juez Hornos en cuanto concluye que la modificación que dicha ley introdujo en cuanto aquí interesa- en los arts. 12 y 62 de la ley 24.769, torna atípicos todos y cada uno de los sucesos aquí investigados. La razón de mi disenso es muy sencilla: éstos, en ciertos supuestos -evasión del Impuesto al Valor Agregado respecto de los ejercicios fiscales 2007 y 2008, por las sumas de ciento noventa y tres mil trescientos noventa pesos con treinta y ocho centavos (\$193,390,38) Y cuatrocientos cincuenta y ocho mil novecientos trece pesos con ochenta y cinco centavos (\$458.913,85), respectivamente (confr. fs. 237/237 vta.) y, también,

apropiación indebida de tributos correspondiente a los períodos fiscales agosto/2007, septiembre/2007, octubre/2007 y noviembre/2007, por los montos de veintidós mil trescientos cincuenta y nueve pesos con treinta centavos (\$22.359,30), treinta y un mil ochocientos veintidós pesos con setenta centavos (31.822,70), quince mil setecientos veintidós pesos con cuatro centavos (\$15.722,04) y doce mil cuatrocientos ochenta y seis pesos con setenta y dos centavos (\$12.486,72), por su orden (ver fs. 237)-, constituyen, prima facie desde luego, lo que en doctrina se ha dado en llamar-"delito continuado (en este sentido, confr. nuevamente el precedente "Burótto" ut supra mencionado), lo que cabe inferir del hecho que presentan los factores subjetivos y objetivos, que hacen a la esencia de esa modalidad delictiva, a saber: a) unidad de resolución; b) pluralidad de hechos; c) identidad de lesión jurídica.

De ello se sigue, naturalmente, que el valor en dinero que ha de tomarse en consideración para determinar si los aludidos sucesos resultan punibles, o no, a la letra de la nueva redacción de los arts. 12 y 62 de la ley 24.769, es a sumatoria de los montos consecutivos reclamados por el Fisco en razón de cada categoría de tributo o clase de delito, esto es en el caso de autos, seiscientos cincuenta y dos mil trescientos cuatro pesos con veintitrés centavos (\$652.304,23), para el caso del IVA (art. 12 de la Ley Penal Tributaria) y ochenta y dos mil trescientos noventa pesos con setenta y seis centavos \$82.390,76), en el caso de apropiación indebida de tributos (art. 62 de la ley 24.769).

A paso seguido, si la nueva redacción de los mencionados arts.12 y 62 de la ley 24.769 establece como condición objetiva de punibilidad para que se configuren los delitos que prevén, el retaceo al Fisco de las sumas de cuatrocientos mil pesos (\$.400.000) y cuarenta mil pesos (\$40.000), conclusión ineludible es -como anticipé-

que los sucesos de que se viene hablando quedan atrapados, según el caso, en las normas de la ley penal tributaria involucradas.

Sin embargo, distinto es el caso en lo atinente a la imputación circunscripta a la apropiación indebida de tributos por los ejercicios fiscales septiembre/2005, noviembre/2005, abril/2006, diciembre/2006, marzo/2007, mayo/2007, y por los montos de diez mil setecientos noventa y un pesos con ochenta y seis centavos (\$10.791,86), veintiséis mil ciento cuarenta y ocho pesos con noventa y seis centavos (\$26.148,96), catorce mil ochocientos cuarenta y seis pesos con ochenta y cinco centavos (\$14.846,85), once mil doscientos ochenta y ocho pesos con cuarenta y ocho centavos (\$11.288,48), diez mil trescientos quince pesos con cuarenta y dos centavos (\$10.315,42), trece mil quinientos sesenta pesos con noventa centavos (\$13.560,90). Y ello es así, porque la secuencia delictiva relatada, en tanto y en cuanto demostrativa de que los enjuiciados hubieron interrumpido en seis oportunidades (octubre de 2005, diciembre de 2005 a; marzo de 2006, mayo de 2006 a noviembre de 2006, enero de 2007 a febrero de 2007, abril de 2007 y junio de 2007), el cumplimiento de su obligación para con el Fisco, ha vepido airirquilár la característica distintiva por excelencia de la modalidad "delito continuado", cual es la unidad subjetiva de resolución y objetiva de valoración unitaria, circunstancias que determinan que entre los períodos actualmente examinados, y aquél otro que se supo concluir que resultaba típico por encajar en la hipótesis de delito continuado (agosto/2007 a noviembre/2007), medie un concurso real de delitos; ergo, evidentemente, ellos no alcanzan la condición objetiva de punibilidad prevista en el art.6° de la ley 24.769 (\$40.000) que los tornaría punibles.

Así las cosas, propicio al acuerdo: HACER LUGAR, parcialmente, al recurso de casación interpuesto a fs. 240/245 por el representante del Ministerio Público Fiscal, doctor Claudio Marcelo PALACÍN, CASAR, parcialmente, la decisión venida en recurso en cuanto sobreseyó a los acusados (art. 336, incs. 3s del C.P.P.N. y 29 del C.P.) en relación a los delitos de evasión del impuesto al Valor Agregado por el ejercicio fiscal 2007 y de apropiación indebida de tributos por los períodos fiscales agosto/2007, septiembre/2007, octubre/2007 y noviembre/2007 y ordenar que, respecto de éstos, se continúe con la sustanciación del proceso según su estado; sin costas en la instancia (arts. 470, 530 y 532 del C.P.P.N.).

Así voto.

El señor juez doctor Mariano Hernán Borinsky dijo:

De la lectura de las presentes actuaciones surge que en el sub examine se investiga la presunta evasión (art. 1 ley 24.769) del Impuesto al Valor Agregado del período fiscal 2007 por la suma de \$ 193.390,38 y del período fiscal 2008 por la suma de \$ 458.913,85 que debía tributar la firma CEREALES PAYE S.A. Por los hechos señalados el magistrado instructor dictó el procesamiento de Hipólito Mario Eirimert en calidad de autor y de C. M. E. y E. E. B., como cómplices- secundarios. Asimismo, se investiga la apropiación indebida del Impuesto al Valor Agregado (art. 6 ley 24.769) por los períodos fiscales 09/2005 \$ 10.791,86; 11/2005 \$26.148,96; 04/2006 \$14.846,85; 12/2006 \$11. 288,48; 03/2007 \$10.315,42; 05/2007 \$13.560,90; 08/2007 \$22.359,30; 09/2007 \$31.822,70; 10/2007 \$ 15.722,04 y 11/2007 \$12.486,72, hechos por los cuales se procesó a H. M. E. en calidad de autor (fs. 170/179).

Tal como sostuvo la Excma. Cámara Federal de Apelaciones de Rosario, los hechos deben ser analizados y resueltos a la luz de la ley 26.735 (publicada en el B.O. 28/12/11) conforme lo sostuve al expresar mi voto en la causa n° 15.973 "LUNA, Jorge Cecilio y otro s/recurso de casación" rta. El 05/10/12 reg. 1409/12, Sala III, C.F.C.P.; causa n° 15.658 "MARENONI, Edgardo Daniel s/recurso de casación" rta. el 26/10/12 reg. 2002/12, Sala IV, C.F.C.P.; causa n° 15.589 "CHATELET, Luis Emilio Marcelo s/recurso de casación" rta. el 05/11/12, reg. 2073/12, Sala IV, C.F.C.P., todas ellas con remisión -en lo pertinente- a los principios expresados en las causas nro. 10.149 "PORCEL, Raúl s/ recurso de casación" C.F.C.P., Sala IV, rta. el 29/02/12, reg.185/12 y nro. 13.332 "CICORIA, Carlos Fabián s/ recurso de casación" C.F.C.P., Sala IV, rta. el. 18/04/12, reg. 535.12.4., entre otras, a cuyas consideraciones in extenso me remito.

Se advierte que en el sub lite, las conductas reprochadas a H. M. E. en orden al delito de apropiación indebida del Impuesto al Valor Agregado por los períodos ya señalados, no alcanza el monto de \$40.000 previsto en la ley 26.735 para tener por configurado tipo penal en trato (art. 6 ley 24.769 modificado por ley 26.735).

En igual sentido, la presunta evasión del Impuesto al Valor Agregado correspondiente al período fiscal

2007 reprochada a Hipólito M. E., C. M. E. M. E. B. no -alcanza el monto de \$400.000 previsto en la ley 26.735 para tener por configurado tipo penal en trato (art.1 ley 24.769 modificado por ley 26.735).

Por ello, la sentencia recurrida se ajusta al derecho y a las constancias de la causa.

En atención a lo señalado y a los fundamentos expuestos en los precedentes citados, adhiero a la solución propuesta por mi distinguido colega que lidera el acuerdo, doctor Gustavo M. Hornos, en cuanto corresponde rechazar el recurso de casación interpuesto a fs. 240/245, por el representante del Ministerio Público Fiscal, sin costas (arts. 530 y 532 del C.P.P.N.) y tener presente la reserva del caso federal.

Por ello, en mérito del acuerdo que antecede, por mayoría, el Tribunal, RESUELVE:

I. NO HACER LUGAR al recurso de casación interpuesto a fs. 240/245 por el señor Fiscal General, doctor Claudio Marcelo Palacín, sin costas (arts. 530 y 532 del C.P.P.N.).

II. TENER PRESENTE la reserva del caso federal.

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, remítase la causa a la Sala B de la Cámara Federal de

Apelaciones de Rosario, provincia de Santa Fe, sirviendo la presente de muy atenta nota de envío. JUAN CARLOS GEMIGNANI

MARIANO HERNÁN BORINSKY GUSTAVO M. HORNOS

BIBLIOGRAFÍA

General.

Constitución Nacional Argentina.

Código Penal Argentino.

Creus Carlos, Derecho Penal, Parte Especial, Tomo I, 6º edición actualizada y ampliada.

Creus Carlos, Derecho Penal, Parte Especial, Tomo II, 6º edición actualizada y ampliada.

Zaffaroni Eugenio Raúl, “Manual de Derecho Penal” Ed. Ediar, 2005.

Específica.

Casal, Federico Luis. Romero Victorica, Manuel. Vigliero, Juan P. “Delitos de la Ley Penal Tributaria”. Primera Edición. Buenos Aires. Ediciones Técnicas Empresarias 2008.

Chiara Díaz, Carlos A. “Ley Penal Tributaria y Previsional 23.771 y 24.769, Rubinzal-Culzoni, Santa Fe, 1997.

Haddad Jorge Enrique, “Ley Penal Tributaria Comentada”, séptima edición, Abeledo Perrot.

Jarach, Dino. “El ilícito tributario”, Derecho Fiscal.

Jarach, Dino, “Finanzas Públicas y Derecho Tributario”, tercera edición, Abeledo Perrot
Ley 24.769.

Ley 26.735.

Sequeira, Marcos Alberto. “Régimen Penal Tributario”, 1º edición, La Ley, Buenos Aires, 2008.

Villegas Hector, “Curso de finanzas, derecho financiero y tributario”, Tomo único, 7º edición, ampliada y actualizada, ediciones JJCPM/MI Buenos Aires 2001

Resolución PGN 5/12.

Resolución PGN 1467.

- ¹ REBOSSIO, Alejandro. El alto costo de la evasión tributaria. Diario La Nación. 5 de septiembre de 2009, páginas. 1 y 2, Suplemento Economía y Negocios.
- ² Noticia publicada por Infobae el 06/10/2010. Kirchner pidió aprobar la ley que “manda presos a los evasores”. [En línea]. [Fecha de consulta: 13/04/2015] <<http://www.infobae.com/2010/10/06/540395-kirchner-pidio-aprobar-la-ley-que-manda-presos-los-evasores>>
- ³ VILLEGAS, Héctor B, “Curso de finanzas, derecho financiero y tributario”, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1992, 5º ed. Págs. 537 y siguientes.
- ⁴ DIEZ, Humberto P. “Historia de la Tributación Argentina (1810-2010)”, Directores Horacio A. García Belsunce y Vicente Oscar Díaz, páginas 994 y 995. Edita AAEF, comercializa Errepar S.A., 1º edición, 2010.
- ⁵ PÉREZ DEL VALLE, Carlos, “Introducción al Derecho penal económico”, en Enrique Bacigalupo –Director- “Curso de Derecho penal económico”, Marcial Pons Editor, Barcelona, 1998, p. 23.
- ⁶ SOLER, Sebastián, en su exposición en las primeras jornadas nacionales de derecho de San Nicolás, Provincia de Buenos Aires, publicado en el diario “La Razón” el 8 de octubre de 1964.
- ⁷ RIGHI, Esteban J.A.; “Derecho Penal Económico”, en Estudios de Derecho Económico, Instituto de Investigaciones Jurídicas, vol. I, U.N.A.M., México, 1980, página 96.
- ⁸ “Derecho Penal Argentino”, Tomo I, TEA, 20.V, páginas 297 y 298.
- ⁹ JARACH, Dino. El ilícito tributario, Derecho Fiscal, TXVIII, pág. 772.
- ¹⁰ ROXIN, Claus. Derecho Penal, Parte General, Tomo I, págs. 71 y 72.
- ¹¹ Fallos 192:229, 200:495 y 205:173 entre muchos otros.
- ¹² C.S.J.N Fallos 271: 297.
- ¹³ DAMARCO, Jorge H, “Los bienes jurídicos protegidos por el derecho penal tributario”, trabajo publicado por la Asociación de Argentina de Estudios Fiscales.
- ¹⁴ ZAFFARONI, Eugenio Raúl, “Manual de Derecho Penal. Parte General”, 6ª edic., Ediar, Bs. As. 1991, pág. 389.
- ¹⁵ “VILLEGAS, Hector B., “Regimen Penal Tributario Argentino, Depalma 1993, pág. 226 y sig.
- ¹⁶ ob. cit., págs. 26/27.
- ¹⁷ SOLER, Sebastián, Derecho Penal Argentino, TEA, Buenos Aires, 1996, página 348.
- ¹⁸ CREUS, Carlos, Derecho Penal, Parte Especial, Editorial Astrea, edición 2010, T. 2, p g. 482.
- ¹⁹ SEQUEIRA, Marcos Alberto, “Régimen Penal Tributario”, 1ª Edición, La Ley, Buenos Aires, 2012, págs. 517/518.
- ²⁰ HADDAD, Jorge Enrique, “Ley Penal Tributaria comentada”, sexta edición, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 2008, pág. 145.
- ²¹ VILLEGAS, Héctor B., "Curso de finanzas, derecho financiero y tributario", 7ª Ed. ampliada y actualizada, Depalma, Buenos Aires, 2001, pág. 944.
- ²² CHIARA DÍAZ, Carlos A., Ley Penal Tributaria y Previsional 23.771 y 24.769, Rubinzal-Culzoni, Santa Fe, 1997, p. 289.
- ²³ CASAL, Federico Luis. ROMERO VICTORICA, Manuel, VIGLIERO, Juan P.. “Delitos de la Ley Penal Tributaria”. Primera Edición. Buenos Aires. Ediciones Técnicas Empresarias 2008.
- ²⁴ Cfr. ZAFFARONI, Eugenio R.; Tratado de Derecho Penal, T. IV; Pág. 20

- ²⁵ LLAMBÍAS, Jorge J., Tratado de Derecho Civil, Parte General, t. II, Perrot, Buenos Aires, 1984, p. 161.
- ²⁶ BORDA, Guillermo A., Tratado de Derecho Civil, Parte General, t I, Perrot, Buenos Aires, 1989, p.584.
- ²⁷ CREUS, Carlos, Derecho Penal, Parte General, 4ª edición.
- ²⁸ RIQUERT, Marcelo Alfredo. “Cuestiones de derecho procesal penal y penal tributario”, Ediar, Bs As, 1999, p. 197 y ss.
- ²⁹ CFCórdoba, Sala A, 5/6/95, “Estado Nacional – DGI-c/ Bochetto, Clide”, Rev. Derecho y Empresa, Rosario, 1997, n° 6 p. 231. En igual sentido, de OLZABAL, Julio, op. Cit. P. 323.
- ³⁰ conf. “Valdes” fallos: 295:937.
- ³¹ “MARTINEZ”, Fallos, 312:826.
- ³² NANUT, Daniel CSN, 7/10/08.
- ³³ “GIONE, Sergio Ricardo” Cam. Nac. Cas. Penal, Sala I, 12/3/09.
- ³⁴ Caso Nanut.
- ³⁵ ZAFFARONI, Raúl Eugenio, Manual de Derecho Penal, Parte General, Ediar, 2005, pág. 111
- ³⁶ ROXIN, Claus, “Culpabilidad y responsabilidad como categorías sistemáticas jurisprudenciales”, en Problemas Básicos de Derecho Penal, Traducción Luzon Peña, Editorial Reus, Madrid, 1976, pp. 200 y ss.
- ³⁷ Toral Criminal N° 7, junio 24 – 993.- Anderson, Germán F., LA LEY 1994-A, 484.- DJ, 1994-1-962 –ED, 157 – 216.
- ³⁸ ZAFFARONI, Eugenio Raúl, Manual De Derecho Penal, Parte General, Ediar, pág 103
- ³⁹ cf. sentencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el caso S.765.XLVIII, “Soler, Diego s/ recurso de casación”, pronunciamiento del 18 de febrero de 2014
- ⁴⁰ LIBARONA, Cuneo “Ley de orden económico y financiero, Editorial La Ley.

ÍNDICE GENERAL

Resumen	2
Estado de la cuestión.....	3
Marco Teórico	5
Introducción.....	7
Objetivo general	9
Objetivos específicos	10

Capítulo I

INTRODUCCIÓN AL ESTUDIO DEL DERECHO PENAL TRIBUTARIO.

1. Naturaleza Jurídica.....	12
2. La distinción entre delito y contravención	13
2.1. Teoría tributarista.....	13
2.2 Corriente administrativista	14
2.3 Teoría penalista.....	14
3. El bien jurídico protegido.....	16
4. Conclusión.....	18

Capítulo II

LEY PENAL TRIBUTARIA. ÚLTIMA REFORMA.

1. Introducción.....	21
2. Delitos tributarios.....	22
2.1. Evasión simple.....	22
2.1.1. Antecedentes legislativos.	22
2.1.2. Aspecto objetivo	22
2.1.3. Aspecto subjetivo y autoría	24
2.2. Evasión agravada	25
2.2.1. Antecedentes legislativos	25
2.2.2. Aspecto objetivo	26

2.2.3. Aspecto subjetivo	29
3. Delitos fiscales comunes	30
3.1. Insolvencia fiscal fraudulenta	30
3.1.1. Introducción	30
3.1.2. Aspecto objetivo	30
3.1.3. Aspecto subjetivo	32
3.2. Simulación dolosa de pago	32
3.2.1. Aspecto objetivo	32
3.2.2. Aspecto subjetivo	33
3.3. Nuevo delito – Adulteración de sistemas informáticos	33
3.3.1. Antecedentes legislativos	34
3.3.2. Aspecto objetivo	34
3.3.3. Aspecto subjetivo	34
3.3.4. Bien jurídico tutelado	35
3.3.5. Autoría y pena	35
4. Disposiciones generales	35
4.1. La regularización espontánea	35
4.1.1. Antecedentes legislativos	35
4.1.2. Naturaleza jurídica	37
4.1.3. Requisitos	37
4.2. Responsabilidad penal de las personas jurídicas	39
4.2.1. Antecedentes legislativos. Nuevas Sanciones	40
4.2.2. Personas o entes jurídicos	41
4.2.3. Sujetos penalmente responsables	42
4.2.4. Aspecto subjetivo. Alcance del término “intervenir”	44
4.3. Se impide la aplicación de la <i>probation</i>	45
4.3.1. <i>Probation</i>	46
5. Conclusión	48

Capítulo III

ASPECTOS CONSTITUCIONALES DE LA LEY TRIBUTARIA.

1. Introducción	52
2. Constitucionalidad del régimen penal	52
3. Afectación del bien jurídico patrimonio	57
4. Ley penal más benigna	58
4.1. El principio de legalidad en materia penal	58
4.2. Irrectroactividad	59
4.3. Retroactividad de la ley más favorable	59
5. Derecho a la igualdad	62
6. Conclusión	62

Capítulo IV

CONCLUSIÓN FINAL Y PROPUESTA.

1. Conclusión final.....	65
2. Propuesta	65

ANEXO I.

ANEXO I.....	67
--------------	----

BIBLIOGRAFÍA.

General	80
Específica	80

CITAS.

CITAS	81
-------------	----