

Periódico Económico Tributario

DIRECTORA HONORARIA: SUSANA CAMILA NAVARRINE

DIRECTOR: ADOLFO ATCHABAHIAN

COORDINADOR: ALEJANDRO N. LÓPEZ

AÑO XXII Nº 552

BUENOS AIRES, ARGENTINA - JUEVES 11 DE DICIEMBRE DE 2014

RNPI Nº 5074181-ISSN 0327-6120

La revancha de los fiscos occidentales

■ El intercambio automático de informaciones anuncia un nuevo paradigma en la tributación internacional de las personas físicas, y suscita, al mismo tiempo, numerosos interrogantes sobre las razones que justifican un modelo tan radical, su funcionamiento concreto y las lagunas que persisten.

"You can't run offshore, you can't hide in the shadows. Not anymore!"

I. Introducción

El titular de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) (1), Ángel Gurría, no escondió su emoción al anunciar uno de los mayores logros jamás alcanzados en la lucha de los Estados contra el fraude y la evasión tributarias: el inminente intercambio automático de informaciones financieras (2).

En el marco del Foro Global sobre la Transparencia y el Intercambio de Información Tributaria, celebrado en Berlín los días 28 y 29 de octubre de 2014, 51 jurisdicciones aprobaron un acuerdo multilateral de intercambio automático y anual de informaciones, con propósitos tributarios (3). Se trata de un golpe fatal al (ab)uso tributario del secreto bancario, que estará en jaque a partir del 1° de enero de 2017.

La Argentina figura entre los países precursores de esta iniciativa, lanzada por cinco Estados europeos (4) y precipitada por haber sido adoptada la FATCA (*Foreign Account Tax Compliance Act*), por parte de los Estados Unidos de América.

Aun cuando se entendiese que la Argentina representa una economía relativamente pequeña, la OCDE la clasifica como el octavo Estado en el mundo, con respecto al volumen de capitales no declarados, radicados en el extranjero.

Entre los principales países receptores de fondos procedentes de la República Argentina, figuran Suiza, Reino Unido, España, Italia, Luxemburgo y México, todos signatarios del acuerdo multilateral de transmisión recíproca de información.

El intercambio automático de informaciones anuncia un nuevo paradigma en la tribu-

Victoria Alvarez-Le Mentec (*)

tación internacional de las personas físicas y suscita, al mismo tiempo, numerosos interrogantes sobre las razones que justifican un modelo tan radical, su funcionamiento concreto y las lagunas que persisten.

II. La importancia del intercambio automático

El secreto bancario nació en Francia, con el exilio de los protestantes hacia Ginebra, tras la revocación del Edicto de Nantes en 1685. La monarquía francesa siguió siendo financiada por los banqueros protestantes, pero el rey Luis XIV no podía divulgar tal fuente de financiamiento. Esta necesidad de discreción dio lugar al secreto bancario suizo sobre la identidad de sus clientes y la cuantía de sus haberes (5).

Si los Estados ya conocen la cooperación administrativa internacional, prevista por los convenios para evitar la doble imposición, y el fraude, ¿por qué han debido recurrir al mecanismo extremo del intercambio automático? ¿Por qué fulminar la tradición centenaria del secreto bancario?

Algunos autores afirman que detrás de la caída del secreto bancario se esconde la voluntad de los Estados de extender su ámbito de información a fin de disponer de bases imponibles más importantes (6).

En realidad, la iniciativa de los Estados responde a un fenómeno de hecho. Por un lado, la economía contemporánea ha conocido la extraordinaria liberalización con respecto a la circulación de capitales a través de las fronteras.

Por otro lado, la capacidad de control ejercido por las administraciones tributarias nacionales no se puede extender más allá de los límites políticos del Estado. Así, los capitales han podido circular, pero no la información que los concierne. La crisis presupuestaria que los Estados de la OCDE conocen desde 2008, ha precipitado las acciones para resolver esta contradicción que beneficia al capital pero perjudica a los gobiernos.

El artículo 26, párrafo 1, del Modelo de Convenio de la OCDE prevé que las autoridades competentes de los Estados contratantes intercambien informaciones *verosíblemente pertinentes* para aplicar correctamente las

reglas tributarias. Por otro lado, las legislaciones y prácticas administrativas nacionales pueden impedir el funcionamiento del intercambio convencional de información. Este impedimento beneficia al Estado que recibe el pedido de información. Un obstáculo clásico al pedido de asistencia administrativa internacional ha sido el secreto comercial e industrial.

Un estudio publicado por la administración tributaria francesa revela la ineficiencia del sistema actual de cooperación administrativa. De 1051 pedidos de información emitidos por la administración tributaria francesa a sus colegas extranjeros, a partir del 1° de enero de 2011, sólo 477 han recibido respuesta al 31 de diciembre de 2012 (7).

La disfuncionalidad inherente al sistema convencional de cooperación administrativa —y en particular la ambigüedad de sus normas— ha incitado a los Estados a implementar cierta forma de intercambio automático de informaciones, cuyo funcionamiento práctico trasluce aún algunas lagunas.

III. Funcionamiento y efectos

El sistema elaborado y dado a conocer por la OCDE y el G-20 está inspirado en la ya citada FATCA, la ley aprobada por los Estados Unidos de América en el año 2010. Esa normativa impuso a los establecimientos financieros locales la obligación de identificar y declarar todas las cuentas mantenidas por ciudadanos (8) estadounidenses en el extranjero, con la pena, en caso de infracción, de aplicar una retención en la fuente, equivalente al 30%.

La severidad de las normas comprendidas en FATCA sedujo a los Estados europeos, quienes adoptaron un sistema de *agente pagador*: el establecimiento financiero releva la información que concierne al contribuyente, y a renglón seguido comunica a la administración tributaria las informaciones solicitadas, sobre la identidad de los contribuyentes no residentes y los pagos efectuados a su favor.

Cuando la administración local recibe la información, la verifica y la clasifica, según el país de destino. La información así clasificada es transmitida a la administración tribu-

ria del Estado de residencia del contribuyente. La información recibida es procesada en forma automática o manualmente —según los recursos y la tecnología disponibles localmente— en función de su pertinencia.

Este sistema representa un freno inmediato para el contribuyente que no desea divulgar esta información. De hecho, aunque el intercambio automático sólo entrará en vigor en 2017, sus efectos disuasivos ya saltan a la vista: en sólo 35 Estados miembros, participantes del Foro Global, los contribuyentes en falta han iniciado procedimientos de regularización espontánea, con relación a sus tenencias no declaradas, que ascienden a un volumen total de 37 000 millones de euros (9).

El caso de Francia es paradigmático: la administración creó una oficina de regularización (10) que recibió, entre el 20 de abril y el 31 de diciembre de 2009, 4 700 contribuyentes y permitió la percepción de 1200 millones de euros de impuestos y multas. De manera informal, las regularizaciones continuaron hasta octubre de 2012. Hoy en día, el procedimiento está regido por dos circulares ministeriales (11) y a cargo de 41 agentes del servicio de tratamiento de declaraciones rectificativas. La oficina recibió 23 191 pedidos y 764 millones de euros de ingresos tributarios, desde junio de 2013 (se esperan 1800 hacia fines de 2014). Los proyectos en curso prevén orientar la posibilidad de blanqueo, para ser dirigido a la inversión a largo plazo en PYMES creadoras de empleo (12).

La masividad de los blanqueos se debe a que, en este clima hostil a la opacidad, los bancos depositarios de las cuentas no declaradas solicitan a sus clientes que regularicen tributariamente las tenencias, para evitar que la entidad sea sancionada (13).

Los Estados miembros de la Unión Europea han instaurado el intercambio automático para tener vigencia a partir del 1° de enero de 2015 (14). Demorada durante varios años, por la presión que ejercían Austria y Luxemburgo, la transmisión automática de información comenzará en 2016, y se referirá al período fiscal 2015.

La normativa europea amplía el ámbito de aplicación del intercambio automático. Por un lado, será transmitida la información relativa a los intereses pagados sobre todo tipo de cuentas bancarias, obligaciones, diferencias entre el valor de emisión y el va-

CONTINÚA EN LA PÁGINA 2

DOCTRINAS

La revancha de los fiscos occidentales

Victoria Alvarez-Le Mentec1

Aspectos económicos de las obligaciones dinerarias

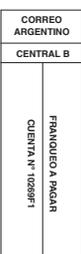
Julio A. J. Carrillo3

Los delitos contra la hacienda pública en el anteproyecto de código penal

Cristian Fernando Scoponi6

NOVEDADES PROFESIONALES2

RESEÑA JURISPRUDENCIAL12



VIENE DE TAPA

lor de reembolso de una obligación, dividendos distribuidos por fondos de inversión y plusvalías (15). Además, la Directiva sobre el Ahorro (Directiva 2003/48/CE) prevé que serán objeto de intercambio automático todas las estructuras intermedias, tales como los *trusts*, las fundaciones y otras sociedades-pantalla. Esta posibilidad es innovadora, dado que permite a una administración recibir información sobre una sociedad que no tiene presencia local, siempre y cuando el beneficiario efectivo (16) sea residente de esa jurisdicción.

Como una profecía auto-realizada, el mero avance de las negociaciones internacionales, en materia de intercambio automático de información, ya ha incitado a los contribuyentes a develar la información que había sido reservada hasta ahora.

IV. La fragilidad del sistema

“*Inclusion is our strength*”, resume la OCDE para destacar la participación creciente de los países emergentes en el movimiento de transparencia fiscal. En la práctica, el éxito del proyecto de transmisión recíproca de información depende en gran parte de la capacidad tecnológica —y por ende financiera— de los Estados para procesar la información recibida. El Foro Global asistirá a las administraciones que lo necesiten en materia técnica.

El proverbio cristaliza sin embargo la gran falla del sistema: al no ser universal, los Estados reticentes a adherir al intercambio automático de información seguirán brindando refugio a los contribuyentes temerarios.

De hecho, entre las 123 naciones miembros del Foro Global, sólo 90 jurisdicciones se han comprometido públicamente a adoptar el intercambio automático de información, y 51 han acordado un calendario formal. Sin duda, esta lista habrá sido actualizada en la reunión que el G-20 acaba de celebrar el 15 y 16 de noviembre de 2014 en Brisbane (17).

El artículo 26, párrafo 1, del Modelo de Convenio de la OCDE prevé que las autoridades competentes de los Estados contratantes intercambien informaciones verosímilmente pertinentes para aplicar en forma correcta las reglas tributarias

El primer gran ausente del convenio multilateral es Estados Unidos de América, quien se ha manifestado dispuesto a recibir la información bancaria, pero no así a transmitirla hacia otras administraciones. Entre los Estados latinoamericanos, Panamá no ha adherido aún al Foro, lo cual es particularmente preocupante. Chile, Israel, Uruguay y el Líbano

no todavía no han transmitido el calendario de compromiso.

El Foro Global lamenta ciertamente que los Estados excluidos representen el talón de Aquiles del sistema. Pero no se siente completamente desamparado en su lucha por la adhesión universal de los Estados. La adhesión al intercambio automático de información traducirá una suerte de certificación de seriedad y transparencia de la economía de cada país, en relación a los inversores extranjeros. Dicho de otra manera, la no adhesión al intercambio automático podrá desalentar la inversión por parte de los grupos internacionales responsables. Esto explica la adhesión de plazas financieras históricas como Bahamas o Emiratos Árabes Unidos.

V. El mundo sin secreto bancario y los derechos del contribuyente

La transparencia viene a imponerse como nuevo sentido común de la tributación internacional y de las facultades de control por parte de las autoridades competentes en las administraciones tributarias. El término retenido es curioso, dado que está históricamente asociado a una noción republicana según la cual el Estado debe rendir cuentas a sus ciudadanos, mediante la publicidad de sus actos (18). La relación se ha invertido: hoy son los ciudadanos quienes deben rendir cuentas a la administración de su buena conducta tributaria.

La fórmula del intercambio automático es tan atractiva que se especula con aplicarla a las personas jurídicas. Actualmente, aquella Directiva 2003/48/CE —citada anteriormente— prevé el intercambio automático de información sobre los ingresos del ahorro pagados a personas físicas. A mediano plazo, este estándar podría extenderse a los dividendos y plusvalías percibidos por las sociedades (19).

Los cambios que sobrevendrán se anuncian radicales e implican una clara extensión de las facultades de control de la administración tributaria. Cabe entonces preguntarse si las administraciones tributarias actuarán de buena fe en la implementación de las nuevas reglas. La duda es legítima, dado que el sistema convencional de cooperación administrativa ha dado lugar a abusos de poder y ha reflejado carencias en la protección de los derechos de los contribuyentes (20).

La transmisión automática de información tributaria persigue el objetivo, constitucionalmente protegido, de luchar contra el fraude y la evasión tributarias, como fuentes que son de iniquidad (21) y de empobrecimiento de la colectividad. Pero todo texto constitucional vigente en los países resume un conjunto de compromisos mutuos. En este marco, la implementación del intercambio automático deberá respetar el derecho al debido proceso y el derecho a la vida privada de las personas. ■

NOTAS

Especial para La Ley. Derechos reservados (ley 11.723)

(*) Doctora en derecho (Universidades de Buenos Aires y de París, 1 Panthéon-Sorbonne).

(1) Sin ser miembro de la OCDE, la Argentina, desde junio de 2014, se desempeña como asociada al Comité de Asuntos Fiscales de la Organización.

(2) Discurso pronunciado en Berlín, el 29 de octubre de 2014, en el Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información Tributaria.

(3) La lista completa se puede ver en <http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/MCAA-Signatories.pdf>

(4) Alemania, Francia, Reino Unido, Italia y España, durante la reunión del G20 en Londres (abril de 2009).

(5) Art. 47 de la ley federal suiza, sobre bancos y cajas de ahorro.

(6) HAUTIN, Damien: Les conséquences de la chute du secret bancaire. In Revue de Fiscalité de l'Entreprise n° 4/2014 p. 24.

(7) “Rapport annuel du Gouvernement portant sur le réseau conventionnel de la France en matière d'échange de renseignements. Annexe au Projet de loi de Finances pour 2014”.

(8) Procede recordar que la nacionalidad es el criterio de tributación aplicable a las personas físicas, según la legislación de los Estados Unidos de América.

(9) Discurso pronunciado en Berlín, el 29 de octubre de 2014, durante el Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información Tributaria.

(10) En francés, “cellule de régularisation”.

(11) Circulares “Cazeneuve”, del 21 de junio de 2013, y del 12 de diciembre de 2013, emitidas por el entonces ministro de Presupuesto socialista Bernard Cazeneuve.

(12) Proyecto de ley presentado en la Cámara de Diputados el 14 de mayo de 2014.

(13) LAPORTE, Emmanuel, “*Du purgatoire à la paix retrouvée: variations sur la régularisation fiscale des avoirs situés à l'étranger*”, publicado en Revue Droit Fiscal 23, del 5 de junio de 2014, n° 363, París.

(14) Con la entrada en vigor de la Directiva 2011/16/UE, del 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito tributario.

(15) Este ámbito de aplicación es restringido en relación a la FATCA, la cual incluye informaciones relativas al patrimonio lato sensu de los ciudadanos americanos en el mundo.

(16) “Último y real”, según los términos de la Directiva.

(17) El comunicado de la OCDE, del 29 de octubre de 2014, se halla disponible en <http://www.oecd.org/fr/presse/de-nouvelles-avancees-majeures-donnent-un-coup-d'accelerateur-a-la-cooperation-internationale-au-service-de-la-lutte-contre-la-fraude-fiscale.htm>

(18) ALVAREZ, Victoria: “Transparence et crise de légitimité de l'administration fiscale française: la publicité des rescrits”. In *Ethique Publique* Vol. 9 n° 2. Les gardiens de l'éthique. Liber. Montreal, Canada. Ps. 28 a 36.

(19) Dossier de presse du 22 mai 2014 sur la lutte contre la fraude aux finances publiques en 2014, p. 16.

(20) La intervención de Franck LE MENTEC en el Coloquio La nouvelle coopération fiscale internationale, celebrado el 15 de junio de 2010 en la Université Paris 1 Panthéon-Sorbonne: Coopération fiscale internationale: quels droits pour les contribuables? In *Droit fiscal* n° 42, 21 Octobre 2010, 531.

(21) ALVAREZ, Victoria: *El principio constitucional de igualdad. Estudios tributarios comparados*. Tesis defendida el 14 de noviembre de 2012 en la Universidad de París 1 Panthéon-Sorbonne y en la UBA. Inédita.

NOVEDADES PROFESIONALES

CÉSAR LITVIN “Código Civil y Comercial de la Nación. Implicancias para el profesional en ciencias económicas”

Fecha: martes 16 de diciembre de 2014

Horario: de 8:45 a 17:00 hs.

Lugar: Hotel Pestana, Carlos Pellegrini 877 - CABA

RAMON BRENNAN – AMANDA CAUBET - CARLOS GERSCOVICH – JORGE KIELMANOVICH - JORGE A. ROJAS

Seminario e-learning en foco: “Digesto Jurídico Argentino”

OSVALDO BALAN Seminario e-learning en foco: “La planificación fiscal en el agro”

JULIAN DE DIEGO Seminario e-learning en foco: “Extinción de la relación laboral”

HUMBERTO P. DIEZ Seminario e-learning: “Monotributo”

DIEGO FRAGA - ROBERTO SERICANO Seminario e-learning: “Implicancias prácticas de los últimos regímenes de información de la AFIP”

FERNANDA ESTEVAO DIAZ – LEANDRO SCLAVO Seminario e-learning (Ampliado y actualizado): “Impuesto a las ganancias - Régimen de retención sobre las rentas del trabajo personal en relación de dependencia (R.G. 2437)”

SUSANA ACCORINTI – AGUSTINA O'DONNELL Seminario e-learning: “Procedimientos en tributos locales: AGIP Y ARBA”

JOSE LUIS CETERI Seminario e-learning: “Auditoría fiscal en cada uno de los sectores de la empresa”

HUMBERTO P. DIEZ Seminario e-learning: “Convenio Multilateral”

OSVALDO BALAN – SANTIAGO SAENZ VALIENTE Seminario e-learning: “Impuestos en la actividad agropecuaria”

HUMBERTO J. BERTAZZA – JUAN CARLOS NICOLINI Seminario e-learning: “Nueva ley de amnistía fiscal”

Aspectos económicos de las obligaciones dinerarias

“Se ha respetado un producto académico de gran valor para el desarrollo económico y social del país”

Ricardo Lorenzetti

Julio A. J. Carrillo (*)

I. Introducción

Dado que nos vamos a ocupar de aspectos económicos, recordamos una cita de Francesco Carnelutti: “El derecho no puede realizarse por parte de quien manda ni por parte del que obedece, sin hacer cuentas, es decir, sin tener en cuenta otras reglas, las de la economía que cabalgan probablemente en la sociología y la psicología”.

Entre los varios enfoques que para ello se pueden utilizar —los del derecho económico, o los del análisis económico del derecho—, vamos a escoger la primera opción (1).

Esta posición la hemos sostenido ya desde el tránsito por la Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires, como alumno, graduado y luego profesor, con diversos rangos, como así también en varias universidades, principalmente en la Universidad Católica Argentina, en las Facultades de Ciencias Económicas, y Derecho y Ciencias Políticas.

El Código Civil y Comercial de la Nación, aprobado por ley 26.994, tiene un Título Preliminar con el cual aporta algunas reglas que abarcan a todo el Código, y da competencia a gran cantidad de cuestiones de interpretación e integración de lagunas, realizadas sobre la base de una argumentación jurídica razonable, dentro de un sistema de derecho fundado según principios y reglas.

Se fijan así reglas de interpretación aplicables al enfoque económico del articulado del Código; en algunos casos se lo explicita, como ocurre al legislar sobre derechos reales (susceptibles de valoración económica).

Con respecto a bienes que la mayoría de la doctrina considera de índole económica, se destaca el *patrimonio*, como atributo de la persona, integrado por bienes, es decir, dotados de valor económico (Lorenzetti).

A pesar de las objeciones que pueda merecer y al no haber sido aplicadas las reglas de interpretación al momento actual, queremos resaltar que existen diversas obras y autores sobre interpretación de la ley. Se puede mencionar la obra de Enrique Zuleta Puceiro, para quien “el presente trabajo privilegia por lo tanto, la utilidad de un método dogmático “reconstrucción racional”, concebido en un sentido crítico y abierto a las actualizaciones provenientes de las ciencias sociales”(2), como podría ser el Título Preliminar del Código.

Entendemos por “reconstrucción racional” la interpretación operativa de las leyes de un ordenamiento jurídico determinado; implica una tarea doctrinal consistente en presentar las prácticas argumentativas más usuales en los tribunales, por intermedio de tipos estructurados de argumentos, derivados de una matriz coherente de razonamiento justificativo. Desde muchos puntos de vista, esta operación doctrinal se inscribe dentro del campo de lo que, en la tradición científica del derecho moderno, se denomina *dogmática jurídica*.

II. Obligaciones dinerarias: antecedentes

En el Suplemento de Derecho Económico del Dial, del 15 de junio de 2012, nos ocupamos del Proyecto de Reforma del Código Civil; se-

ñalamos entonces la necesidad de un amplio debate, y resaltamos que después de haber sido confiado a una Comisión de Juristas, ese Proyecto recibió cambios de último momento por parte del Poder Ejecutivo nacional. Por ello, para su tratamiento acudimos a la colaboración del doctor Eduardo Conesa, quien siguió hasta último momento, es decir, el 13 de junio de 2012, las alternativas de ese Proyecto legislativo.

También sostuvimos que nuestro país vivía momentos de particular relevancia política, que hacían a su vida y cultura como nación. Son momentos de trascendencia histórica que debemos asumir con responsabilidad, por su significado actual y futuro. Lamentablemente, esta circunstancia se prorrogó hasta la actualidad, por lo cual resultan aplicables los demás comentarios, a pesar de que los hechos actuales sean distintos.

“En este contexto, debemos ubicar la reforma del Código Civil como marco jurídico básico, que regula la vida del hombre y sus relaciones en la sociedad desde el inicio de la vida”.

El Código Civil define obligaciones y derechos de las personas e instituciones, y no es algo neutro, sino que por su intermedio se expresan doctrinas o corrientes de pensamiento que van a incidir en la vida de los argentinos, por lo que es necesario —consideramos en esa oportunidad— un amplio debate no sólo sobre los temas que preocupan a la Conferencia Episcopal Argentina, cuyo texto seguimos, sino también en los aspectos económicos, dada su naturaleza y esencia.

Como un acercamiento a la realidad institucional y económica de este momento, queremos referirnos a la medida tomada por la AFIP, que desde el 11 de junio de 2014 suprimió de facto las facturas electrónicas en dólares, sin emitir resolución formal para aplicar la medida que debió haber sido informada en el Boletín Oficial.

Las facturas electrónicas comprendían un procedimiento bimonetario, ya que podían emitir comprobantes en moneda corriente y extranjera, y para la aplicación de impuestos se consignaba el valor del dólar al momento de la emisión, pero para el cobro se aplicaba el cambio vigente en ese momento.

Debe ser señalado que tanto las facturas electrónicas como las de papel, se ven afectadas por los mismos requisitos legales e impositivos con respecto a sus contenidos.

Las facturas de corto plazo predisponen a decisiones que potencian comportamientos de exacción, por transferencias de ingresos no compensadas, que solamente sirven para la restitución de equilibrios estables en economías más consolidadas, y para la prolongación de tensiones en las economías de menor desarrollo relativo, como es el caso de la nuestra.

En cambio, la de largo plazo predispone comportamientos inversos, que redundan en una distribución más equitativa de los beneficios del crecimiento del desarrollo económico, al mejorar las condiciones de las economías involucradas en el intercambio, de forma tal que las que ganan probablemente deban ganar un poco menos, y las que pier-

den probablemente también pierdan un poco menos. Tal vez estemos ante la oportunidad de revertir la primitiva tendencia.

Dice North que es preciso dismantelar el supuesto de racionalidad subyacente en la teoría económica, para poder acercarnos de manera constructiva a la naturaleza del aprendizaje humano. La historia nos muestra que las ideas, ideologías, mitos, dogmas y prejuicios son importantes; y es preciso comprender la manera en que evolucionan para lograr mayores avances en el desarrollo de un marco de referencia para entender el cambio social.

Sobre la Federación Interamericana de Abogados (FIA), acompañamos un conceptual informe del doctor Jovino Arturo Álvarez, que es nuestro compañero en la FIA.

Sobre el proyecto de reforma al Código Civil, aportamos un comentario de AICA, mediante su Centro de Bioética, Persona y Familia, específicamente sobre los artículos más críticos vinculados con la vida y la familia.”(3)

III. Realidad económica

El derecho económico nos permite entrar en la realidad económica, donde la norma se va a aplicar: en este caso, el nuevo Código Civil y Comercial.

Para ello vamos a tratar la estanflación, una realidad argentina; al hacerlo seguire-

mos a dos jóvenes economistas (“Estanflación, una realidad en Argentina”, por los licenciados José A. Coutado y Hernán Mourelle, Suplemento Derecho Económico El Dial, del 17 de octubre de 2014).

Se trata de una situación de estancamiento, o de crecimiento de la economía con inflación; constituye un momento del ciclo económico. La inflación no cede, a pesar de que la economía no progresa. Se considera que la estanflación se inició en diciembre de 2013, y que existen señales confusas para quienes van a aplicar la política económica. A estas circunstancias se agregan la devaluación y el cepo cambiario.

Las situaciones de estanflación están relacionadas generalmente con problemas de oferta, que restringen la capacidad de expansión de la producción, con presiones alcistas de precios, menor consumo y desfase en el nivel de empleo. Se requiere un *plan de estabilización*, para lo cual es menester una reestructuración total de la economía en forma coordinada, y no reformas aisladas.

Los agentes económicos sufren los efectos de esta situación; el consumo se ve condicionado, y golpea a la población de menores ingresos. Resulta necesario aplicar una política pro-mercado.

La clave para salir de la estanflación es ver qué hacemos con la inflación. Es necesario bajar la inflación y recrear el crédito público, para lograr de esa forma reactivar la economía.

El siguiente cuadro facilita el análisis de la evolución en las modificaciones sobre las obligaciones de dar sumas de dinero:

Texto original del CC:	Texto modificado por la ley 23.928:	Texto del anteproyecto de C.C.	Texto definitivo de la reforma al C.C.
Art. 617. Si por el acto por el que se ha constituido la obligación, se hubiere estipulado dar moneda que no sea de curso legal en la República, la obligación debe considerarse como de dar cantidades de cosas.	Art. 617: Si por el acto por el que se ha constituido la obligación, se hubiere estipulado dar moneda que no sea de curso legal en la República, la obligación debe considerarse como de dar sumas de dinero.	Art. 765.- Concepto. La obligación es de dar dinero si el deudor debecierta cantidad de moneda, determinada o determinable, al momento de constitución de la obligación. Si por el acto por el que se ha constituido la obligación, se estipuló dar moneda que no sea de curso legal en la República, la obligación debe considerarse como de dar sumas de dinero.	Art. 765.- Concepto.- La obligación es de dar dinero si el deudor debe cierta cantidad de moneda, determinada o determinable, al momento de constitución de la obligación. Si por el acto por el que se ha constituido la obligación, se estipuló dar moneda que no sea de curso legal en la República, la obligación debe considerarse como de dar cantidades de cosas y el deudor podrá liberarse dando el equivalente en moneda de curso legal.
Art. 619. Si la obligación del deudor fuese de entregar una suma de determinada especie o calidad de moneda corriente nacional, cumple la obligación dando la especie designada, u otra especie de moneda nacional al cambio que corra en el lugar el día del vencimiento de la obligación.	Art. 619. Si la obligación del deudor fuese de entregar una suma de determinada especie o calidad de moneda, cumple la obligación dando la especie designada, el día de su vencimiento.	Art. 766.- Obligación del deudor. El deudor debe entregar la cantidad correspondiente de la especie designada, tanto si la moneda tiene curso legal en la República como si no lo tiene.	Art. 766.- Obligación del deudor. El deudor debe entregar la cantidad correspondiente de la especie designada.

VIENE DE PÁGINA 3

IV. Las obligaciones de dar sumas de dinero en el Código Civil y Comercial de la Nación. Las deudas en moneda extranjera

El anteproyecto de reforma al Código Civil fue remitido al Poder Ejecutivo, que con ese motivo modificó varios artículos, y el Congreso Nacional sancionó el Código Civil y Comercial de la Nación el 1° de octubre de 2014, que regirá la vida de los argentinos a partir del 1 de enero de 2016.

V. El texto original de los arts. 617 y 619

“De las obligaciones de dar sumas de dinero”, trata el Título VII, Capítulo IV. El art. 617 del Código Civil, en su redacción original, disponía: “Si por el acto por el que se ha constituido la obligación, se hubiere estipulado dar moneda que no sea de curso legal en la República, la obligación debe considerarse como de dar cantidades de cosas”.

En consecuencia, remitía a los arts. 606 a 615 del propio Código, con aparente exclusión de lo normado sobre las obligaciones en materia dineraria.

El codificador, al redactar este artículo, entendió que la moneda extranjera no era dinero, sino simplemente una cosa (art. 2311, Código Civil: “Se llaman cosas en este Código, los objetos materiales susceptibles de tener un valor”). Tal fue el razonamiento de Vélez Sarsfield en su momento, cuando el valor de la moneda era fijado por el Congreso Nacional en ejercicio de la facultad que le confería el entonces art. 67, inc. 10, de la Constitución nacional, con una paridad metálica conforme al modelo vigente en el mundo.

La consecuencia directa de otorgar calidad de “cosa” a la moneda extranjera, era que el incumplimiento de las obligaciones en moneda extranjera traía aparejado como sanción, una indemnización por los daños y perjuicios que tal incumplimiento hubiese provocado al acreedor.

A su vez, se complementaba con el art. 619 que rezaba: “Si la obligación del deudor fuese de entregar una suma de determinada especie o calidad de moneda corriente nacional, cumple la obligación dando la especie designada, u otra especie de moneda nacional al cambio que corra en el lugar el día de vencimiento de la obligación”

El principio general era que el deudor podía liberarse de su obligación mediante la entrega de la cantidad correspondiente en moneda de curso legal. Esto sujetaba las deudas en moneda extranjera al tipo de cambio vigente con nuestra moneda. El deudor debía devolver el equivalente de dólares estipulado en el contrato, en cantidades de cosas (moneda argentina equivalente al dólar al momento de devolución).

VI. La modificación dispuesta por ley 23.928

El art. 617 fue modificado por la ley 23.928, de convertibilidad del austral, que le dio el siguiente texto: “Si por el acto por el que se ha constituido la obligación, se hubiere estipulado dar moneda que no sea de curso legal en la República, la obligación debe considerarse como de dar sumas de dinero”.

Esta reforma cambió la naturaleza jurídica de la obligación: en lugar de considerar a

la obligación de pagar en moneda extranjera como una cosa, pasó a ser una obligación de dar sumas de dinero.

Con este cambio radical, se entendió que sólo se daba cumplimiento cabal a estas obligaciones, mediante la entrega al acreedor de la moneda extranjera pactada en el contrato.

Asimismo, esa ley 23.928 modificó el art. 619 para darle el siguiente sentido: “Si la obligación del deudor fuese de entregar una suma de determinada especie o calidad de moneda, cumple la obligación dando la especie designada, el día de su vencimiento”.

Esta modificación elimina el párrafo “...u otra especie de moneda nacional al cambio que corra en el lugar el día del vencimiento de la obligación”.

Así quedó eliminada la posibilidad de entregar moneda argentina al tipo de cambio oficial al día del vencimiento; el deudor quedó obligado a pagar en la misma moneda en que se obligó.

VII. Anteproyecto de reforma al Código Civil

En la redacción del anteproyecto de reforma al Código Civil participaron el presidente de la Corte Suprema de Justicia, doctor Ricardo Lorenzetti, la señora jueza doctora Elena Highton de Nolasco, y la ex jueza mendocina doctora Aída Kemelmajer de Carlucci. Pero el anteproyecto fue remitido al Poder Ejecutivo, y en esa instancia se realizaron nuevos cambios, sin respetar la redacción original: los referidos arts. 617 y 619 fueron reemplazados por los arts. 765 y 766, respectivamente.

La redacción inicial del art. 765, decía: “La obligación es de dar dinero si el deudor debe cierta cantidad de moneda, determinada o determinable, al momento de constitución de la obligación. Si por el acto por el que se ha constituido la obligación, se estipuló dar moneda que no sea de curso legal en la República, la obligación debe considerarse como de dar sumas de dinero”. De tal modo se mantenía la naturaleza jurídica de dar sumas de dinero, aun en moneda extranjera.

El art. 766 (en reemplazo del art. 619) decía: “Obligación del deudor. El deudor debe entregar la cantidad correspondiente de la especie designada, tanto si la moneda tiene curso legal en la República como si no lo tiene.”

Este texto se conservó, pero no aconteció otro tanto con el del art. 765. El Poder Ejecutivo no compartió el dictamen de la Comisión redactora que decía: “... se estipuló dar moneda que no sea de curso legal en la República, la obligación debe considerarse como de dar sumas de dinero”.

La doctora Highton de Nolasco —en su calidad de integrante de la Comisión Reformadora de los Códigos— sentó jurisprudencia en la materia en un célebre voto como ministro de la Corte Suprema de Justicia, el 26 de octubre de 2004, en la causa “Bustos, Alberto Roque y otros c. Estado Nacional s/ amparo” (Fallos: 327-4495). Sostuvo entonces: “La moneda de curso legal es aquella cuyo pago es irrecusable por el acreedor y dicho atributo solo es conferido por ley”, al dar como ejemplo el austral convertible, como sería en la actualidad el peso. Y agregó: “A diferencia del curso legal, el curso forzoso no significa la obligatoriedad de

recibir o irrecusabilidad de la moneda, sino esta calidad de curso legal aplicada al papel moneda inconvertible. Mediante el curso forzoso, el instituto de emisión queda dispensado de reembolsar los billetes a la vista”.

El Proyecto se apartó de este criterio moderno para rescatar una norma obsoleta; se genera aun mayor inseguridad jurídica para los potenciales inversores y ahorristas ante una posible pesificación.

El Estado de derecho no puede ocultar o negar la realidad contractual, con la pretensión de ignorar un tipo de dinero que en la práctica circula, aunque no sea de curso legal.

El Código Civil define obligaciones y derechos de las personas e instituciones, y no es algo neutro, sino que por su intermedio se expresan doctrinas o corrientes de pensamiento que van a incidir en la vida de los argentinos

VIII. Texto definitivo del Código Civil aprobado

Finalmente, en el Código Civil y Comercial de la Nación lo relativo a las obligaciones de dar sumas de dinero se redactó de la siguiente manera:

Art. 765 — Concepto — La obligación es de dar dinero si el deudor debe cierta cantidad de moneda, determinada o determinable, al momento de constitución de la obligación. Si por el acto por el que se ha constituido la obligación, se estipuló dar moneda que no sea de curso legal en la República, la obligación debe considerarse como de dar cantidades de cosas y el deudor podrá liberarse dando el equivalente en moneda de curso legal.

Tal art. 765 modifica al art. 617 del Código Civil aún vigente y así se vuelve al originario régimen de las obligaciones de dar cantidades de cosas, para las obligaciones pactadas en monedas que no sean de curso legal en la Argentina, y se permite liberar al deudor en moneda de curso legal. ¿A qué cambio? ¿al tipo de cambio oficial?, ¿al blue, el dólar ladrillo, que es una mezcla de dólar paralelo y el oficial, al dólar turista u otro?.

Ante el vacío de la ley, serán los jueces quienes se encargarán de determinar el tipo cambiario aplicable en los juicios que esto traerá aparejado.

En el texto definitivo, la frase “de moneda determinada o determinable al momento de la constitución de la obligación”, nos enfrenta a:

1) la necesidad de tener que realizar ajustes en algún momento de la relación contractual, con el riesgo de caer en una indexación prohibida por la ley;

2) hablar del “momento de la constitución de la obligación”; entonces, cuando se produzca el momento del cumplimiento de la obligación, bien podría haber un notable desfase, ya sea por la inflación o por la desvalorización monetaria con relación a la moneda extranjera.

Con el agregado sugerido por el Poder Ejecutivo, “el deudor puede liberarse dando el equivalente en moneda de curso legal”; se permitirá cancelar una obligación contraída en dólares estadounidenses al pagar la suma equivalente en pesos, de conformidad con la cotización oficial, o la que se determine en el contrato.

No obstante, al excluir de la redacción la palabra *debe* —que determina una imposición—, surge la posibilidad de una *alternativa* a la moneda pactada en el contrato.

El art. 766 —que modifica al actual 619— también es efecto de la propuesta del Poder Ejecutivo; quedó redactado de la siguiente manera: *Obligación del deudor. El deudor debe entregar la cantidad correspondiente de la especie designada.*

La redacción del anteproyecto contenía un párrafo que fue eliminado, y que decía: “tanto si la moneda tiene curso legal en la República como si no lo tiene”, y toda referencia a moneda corriente nacional.

La redacción del nuevo art. 766 es contradictoria respecto del Art. 765. De acuerdo a esta redacción, está permitido obligarse en moneda extranjera, y es deber del deudor pagar con esa misma moneda para liberarse de la obligación asumida. ¿Acaso el art. 765 no habla de “el equivalente en moneda de curso legal”?

IX. Consecuencias jurídicas del cambio de régimen

La principal diferencia entre la redacción del art. 617, la del anteproyecto y la definitiva, radica en las consecuencias de eventuales incumplimientos:

a) si estamos frente a obligaciones de dar cantidades de cosas, el incumplimiento habilita el reclamo por los daños y perjuicios ocasionados;

b) si consideramos que la obligación es de dar sumas de dinero, los eventuales incumplimientos son compensados con el pago de intereses compensatorios;

c) asimismo, si la moneda extranjera es considerada como una cosa, nos habilita a aplicar la *teoría de las obligaciones de valor*, que admite la actualización del valor de dicha cosa;

d) si se trata de *dar sumas de dinero*, el valor sólo se puede actualizar por medio de intereses.

Con el nuevo agregado, *el deudor puede liberarse dando el equivalente en moneda de curso legal*: se permitirá cancelar una obligación contraída en dólares estadounidenses mediante el pago de la suma equivalente en pesos, de conformidad con la cotización oficial. Al excluir de la redacción la palabra *debe* —que determina una imposición—, surge la posibilidad de una *alternativa* a la moneda pactada en el contrato. El acreedor no podría rehusarse legítimamente a recibir el pago de una deuda en dólares, que el deudor quisiera cancelarle en pesos. Esta redacción ambivalente no otorga seguridad jurídica a los contratantes.

Como surge del análisis, existe una contradicción entre el art. 765, que permite al deudor cancelar su deuda mediante el pago en

NOTAS

Especial para La Ley. Derechos reservados (ley 11.723)

(*) Para este trabajo hemos contado con la colaboración de la doctora Mirta Susana Gallardo.

[1] Julio J. A. CARRILLO, “El derecho económico en el Digesto Jurídico Argentino”, en “Digesto Jurídico Argentino Comentado”, ed La Ley, Buenos Aires, 2014, tomo IV, págs. 132/144.

[2] ZULETA PUCEIRO Enrique, *Interpretación de la Ley, Casos y materiales para su estudio*, La Ley, Avellaneda, Buenos Aires, 2003.

[3] CARRILLO, Julio A. J., “Proyecto de reforma del Código Civil, Necesidad de un amplio debate”, Editorial Suplemento Derecho Económico El Dial, 15/6/12 con la colaboración de la doctora Mirta Susana Gallardo.

pesos argentinos, y el art. 766 que obliga a restituir la especie de moneda pactada.

El art. 765 no determina el momento en que se debe tomar la cotización, o si es la oficial u otra, a los fines de pagar en moneda argentina. Si la inflación se acelera más aún, al momento del efectivo pago, las diferencias podrían ser notables y hasta resultar más ventajoso cumplir el pago en la moneda pactada.

El nuevo Código Civil y Comercial será de aplicación a partir de enero de 2016. Por tanto, queda claro que su aplicación es para el futuro y no en forma retroactiva. Ello está determinado por el art. 3° del Código Civil vigente (similar el de la modificatoria).

Los alcances de la nueva normativa no son aplicables a los contratos en curso de ejecución. Si a la entrada en vigencia del nuevo Código Civil y Comercial existe un contrato en el que se haya pactado el precio y modo de cancelación en dólares estadounidenses, deberá continuar su validez para las partes, y el deudor no tendrá la posibilidad de liberarse con el pago del equivalente en pesos, salvo disposición de las partes en contrario.

X. Conclusiones

Numerosos juristas se han pronunciado al respecto: consideran que la modificación a los arts. 617 y 619 es una *real pesificación de los contratos contraídos en moneda extranjera*.

Según el jurista cordobés Gustavo Vallepinos: *"El código aparece en un momento de turbulencia económica y de falta de diálogo político. Y, entre otras normas, ésta es muy preocupante. Se le da una salida al deudor, pero llena de incertidumbre. Así, cuando se trate de cualquier otro contrato que no sea el de depósito bancario, la nueva ley consagró una solución a favor*

del deudor de la moneda extranjera, quien podrá liberarse con la misma moneda que se obligó o bien entregando el valor en pesos".

Cabe preguntarse: ¿cómo se interpretará en el futuro el término *cotización oficial*? ¿Existirá? ¿Será publicada?. Nada dice la norma respecto del momento en que se debe tomar la cotización oficial y las posibles variaciones del tipo de cambio que pudieran llegar a existir, sobre todo en épocas inflacionarias.

Es claro que las partes, a los fines de evitar conflictos futuros, deberán estipular en los contratos cuándo fijar la cotización y/o establecer mecanismos de ajustes de los tipos de cambio utilizados. Quizá lo primero que se deba definir es si existe otra cotización que no sea la oficial.

"Falta claridad; su ambigüedad hace posible seguir corrientes diversas, y crea confusión al análisis parlamentario. En otras palabras: carece de la certeza necesaria para aplicarla como solución general a cualquier conflicto. Omite tratar la operación de cambio monetario propiamente dicha, habitualmente a cargo de agencias autorizadas, donde se adquiere o se vende moneda sin curso legal. Vale decir, olvida las llamadas deudas pecuniarias con la cláusula en *efectivo*, pagaderas en billetes de la divisa acordada, pues son inconvertibles, ya que es la causa determinante de dicha cláusula. Otro problema reside en fijar el tipo de cambio del dinero extranjero aplicable para determinar su equivalente en pesos. Recordemos que corresponde al Congreso *"hacer sellar moneda, fijar su valor y el de las extranjeras"* (art. 75, inc. 11, Constitución nacional), atribución que fue delegada al Banco Central. Por tanto, debe aplicarse, el llamado *tipo oficial* aunque no corresponda a su cotización en el mercado libre. Un antecedente de interés lo

proporciona la ley 23.928, al fijar la paridad del dólar y del peso en 1 a 1. Sin embargo, el *tipo oficial*, lejos de ser inmutable, puede variar con el tiempo. Esa variación se presenta habitualmente día a día, según el parecer de las autoridades del Banco Central. Cuando se desata una escalada inflacionaria el monto de la paridad va aumentando en forma paulatina. Vale decir: no será el mismo a la fecha de celebrar el contrato que al día del cumplimiento de la prestación pecuniaria. Sirva esta aclaración porque el Proyecto postula que el tipo de cambio oficial se tome al día de la *constitución de la obligación*, significando que el acreedor recibirá menos pesos que si se lo toma al día del *vencimiento* del plazo para el pago, como lo dice ahora el art. 619 del Código Civil. Así opina el doctor Marcelo Salerno, con referencia a las modificaciones aprobadas.

La opción que el art. 765 otorga al deudor será escogida de muy buen grado por los deudores que ven la posibilidad de liberarse con el pago en pesos y con el beneficio adicional de que la suma a abonar no sufrirá indexaciones. Esto acarreará un resultado disvalioso para el acreedor, que verá su acreencia sensiblemente licuada y se sentirá burlado al tener que aceptar que, por ley, se otorgue vía libre a la vulneración de lo acordado en la *ley misma* para las partes contratantes.

Este nuevo régimen, reiteramos, confuso y contradictorio, sólo agrega más inseguridad jurídica; *pesifica* los contratos contraídos en moneda extranjera y acarreará numerosos pedidos de inconstitucionalidad.

Bibliografía consultada:

Alterini, Atilio Aníbal, *"La inseguridad jurídica"*, AbeledoPerrot, Buenos Aires, 1993.

Berger, René, *"La situación actual de la moneda y los derechos especiales de giro"*, Serie Conferencias 1, Fundación Bolsa de Comercio de Buenos Aires, Buenos Aires, 1969.

Borda, Guillermo, *"Tratado de derecho civil argentino, Obligaciones I"*, Editorial Perrot, Buenos Aires, 1965.

Derecho y Economía, Revista de Derecho Privado, Rubinzal Culzoni Editores, Santa Fe, 2001.

Gioffré, Marcelo A. y Morando Mario J., *"Economía y orden jurídico, El impacto de la juricidad en los procesos económicos"*, ed. AD-HOC, Buenos Aires, 1994.

Krause, Martín, *"Análisis económico del derecho, Aplicación a fallos judiciales"*, La Ley, Buenos Aires, 2006.

Lorenzetti, Ricardo Luis y Mosset Iturraspe, Jorge, *"Derecho monetario"*, Rubinzal Culzoni Editores, Santa Fe, 1989.

Nussbaum, Arthur, *"Derecho monetario internacional, Estudio comparado en el linde del derecho y la economía"*, ed. Arayú, Buenos Aires, 1954.

"Obligaciones dinerarias. Intereses", Revista de Derecho Privado, Rubinzal Culzoni Editores, Santa Fe, 2001.

Olarra Jiménez, Rafael, *"El dinero y las estructuras monetarias"*, ed. Aguilar, Buenos Aires, 1967.

Zuleta Puceiro, Enrique, *"Interpretación de la ley, Casos"*

Salerno, Marcelo Urbano, *"Obligaciones dinerarias: notas críticas al Proyecto de Código Unificado"*. Microjuris, 2012, con el signo mjd. ■

THOMSON REUTERS

CHECKPOINT



JORNADA

CÓDIGO CIVIL Y COMERCIAL DE LA NACIÓN

IMPLICANCIAS PARA EL PROFESIONAL EN CIENCIAS ECONÓMICAS

DIRECTOR: CÉSAR R. LITVIN

EXPOSITORES: MARTÍN R. CARANTA • SILVINA E. CORONELLO • CARLOS M. FOLCO • GASTÓN F. VIDAL QUERA

TENGA LA RESPUESTA AL CAMBIO

TEMARIO:

- APERTURA DE LA JORNADA • PRESENTACIÓN DEL CÓDIGO CIVIL Y COMERCIAL DE LA NACIÓN • VENTAJAS IMPOSITIVAS EN EL NUEVO RÉGIMEN DEL BIEN DE FAMILIA
CÉSAR R. LITVIN
- IMPUESTO A LAS GANANCIAS: LAS IMPLICANCIAS EN EL RÉGIMEN PATRIMONIAL Y EN LAS UNIONES CONVIVENCIALES
SILVINA E. CORONELLO
- IMPLICANCIAS GENERALES DE LAS MODIFICACIONES EN EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS Y EN EL IMPUESTO SOBRE LOS BIENES PERSONALES
MARTÍN R. CARANTA
- REFERENCIA A LOS PRINCIPALES CONTRATOS LEGISLADOS • LA REGULACIÓN DE LA PRESCRIPCIÓN Y SU APLICACIÓN A LOS TRIBUTOS LOCALES
GASTÓN F. VIDAL QUERA
- REGULACIÓN DE LAS SOCIEDADES: LAS "SOCIEDADES UNIPERSONALES"
CARLOS M. FOLCO

DETALLES ADMINISTRATIVOS:

Día:
Martes 16 de diciembre de 2014

Horario:
8:45 a 17:00 hs.

Lugar:
Hotel Pestana
Carlos Pellegrini 877 • CABA

INCLUYE LUNCH

Para más información comuníquese al **0810 222 5253**, escribanos a laleyseminariosthompsonreuters.com o ingrese en www.laley.com.ar

Síguenos en [f](https://www.facebook.com/ThomsonReutersLaLey) ThomsonReutersLaLey • [@TRLaLey](https://twitter.com/TRLaLey) • [in](https://www.linkedin.com/company/thomson-reuters-latam) ThomsonReutersLatam • [yt](https://www.youtube.com/channel/UC...) ThomsonReutersLatam • [g+](https://www.google.com/+LaleyArgentina) Google.com/+LaleyArgentina



THOMSON REUTERS

Los delitos contra la hacienda pública en el anteproyecto de código penal

I. Introito

Nos proponemos acercar un esquema comparativo y algunos comentarios sobre algunos contenidos del anteproyecto de Código Penal (en adelante ACP), respecto de los delitos actualmente previstos en la ley 24.769 (en adelante LPT).

El origen de dicho anteproyecto se relaciona con el decreto 678/12, por el cual el Poder Ejecutivo nacional creó la “Comisión para la elaboración del proyecto de ley de reforma, actualización e integración del Código Penal de la Nación” (art. 1°), que fuera presidida por el doctor Eugenio Raúl Zaffaroni (art. 3°), y a la cual se asigna la función primordial de *producir un único cuerpo normativo que concentre toda la normativa penal* (art. 2°).

Los considerandos de dicho decreto insinúan como metas de relevancia, las de restaurar “*el equilibrio y la proporcionalidad que deben guardar entre sí las escalas penales*”, y la necesidad de observar “*el mandato expreso de codificación contenido en el inc. 12 del art. 75 de la Constitución nacional*”. Esto último propone Luigi Ferrajoli como garantía ineludible del sistema penal, traducido en el “*principio de reserva de código*”; el maestro italiano ha sostenido: “*Sería necesaria una reforma de toda la legislación penal fundamentada en una mejora del lenguaje de las leyes, informada en los principios garantistas de taxatividad y lesividad y, además, en el refuerzo del tradicional principio de legalidad penal. No basta la simple reserva de ley, hace falta una reserva de código, es decir, el principio de que ninguna norma penal o procesal pueda dictarse si no es mediante una modificación o una integración de los códigos, aprobada, quizá, con procedimientos agravados. Sólo una reforma de este tipo podría poner fin al caos normativo, restablecer los límites entre jurisdicción y legislación, entre justicia y política, y restituir la credibilidad tanto a una como a otra*”⁽¹⁾.

El 10 de diciembre de 2013, la Comisión elevó el anteproyecto al Poder Ejecutivo, y en relación a los objetivos trazados, manifestó que pese a las divergencias de sus integrantes, predominó en todos “*el sentido común y la voluntad unánime de contribuir a dotar a la República de un Código Penal que ponga orden en una legislación que se ha descodificado y desarticulado (...)* y se ha procurado respetar al máximo lo que queda del Código de 1921”. Con relación a las penas expresó: “*No se ha optado por ninguna regla general de mayor o menor punibilidad, sino que se propone disminuir o aumentar las escalas penales en la medida necesaria para evitar contradicciones axiológicas graves*”.

II. Consideraciones generales

Los “*Delitos contra la hacienda pública y la seguridad social*” están previstos en el Título IX, del Libro Segundo del ACP; abarca los arts. 180 a 182⁽²⁾.

Al tomar como punto de partida la LPT en vigor, podemos afirmar que no se producen cambios estructurales, o que plasmen una política criminal novedosa respecto de los delitos en análisis⁽³⁾. Más bien, se produce una reestructuración sistemática de los tipos penales actuales, con algunas modificaciones que en parte emergen del cuadro comparativo. Mas ello no altera en lo esencial el vigente esquema de punición, el diseño de los tipos penales, ni los montos de pena, con respeto de las figuras de evasión de tributos y recursos de la seguridad social —en su modalidad simple y agravada—, los supuestos de apropiación indebida de tributos y aportes y los denominados delitos comunes.

Cristian Fernando Scoponi

En palabras de Zaffaroni —a quien la Comisión delegó redactar la Exposición de Motivos—, al comentar el art. 180, afirma: “Se incorporan al texto proyectado los delitos previstos en la ley 24.769 (régimen penal tributario), modificada por la ley 26.735⁽⁴⁾. Se ha reordenado la normativa, a fin de simplificarla y dotarla de mejor técnica legislativa, **sin alterar el alcance prohibitivo de los tipos vigentes**.”

Los cambios específicos y de menor significación, en cuanto a eliminación o agregado de tipos penales u otras disposiciones (por ejemplo, la eliminación de la figura de la asociación ilícita fiscal), se destacan en el cuadro comparativo.

El Alto Tribunal se ha pronunciado favorablemente a la aplicación retroactiva de la ley penal más benigna en el ámbito penal económico, no sin aclarar —acerca del derecho penal cambiario— que se trata de leyes penales permanentes y no transitorias, o de emergencia, y que es admisible, en estas últimas, una excepción —que compartimos— al principio en análisis

Asimismo, se mantiene, en los casos de evasión y apropiación, la referencia a un umbral cuantitativo mínimo para ingresar en el ámbito de la figura. A este respecto se innova, por cuanto no se legisla como en la actual LPT, es decir, sobre la base de un monto determinado: se prefiere utilizar un patrón como el salario mínimo, vital y móvil que, en todo caso, tornará ese monto en determinable. Sobre ello volvemos en las consideraciones específicas.

En cuanto al ámbito de aplicación, se mantiene la protección de las haciendas públicas nacional, provinciales y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, tal como lo incorporara a la LPT la ley 26.735. El ACP no incorpora la delimitación en la redacción de los tipos penales: sólo se hace referencia a las nociones de *fisco* y *seguridad social*, cuya conceptualización hace el art. 63, referido a “*Definiciones*”, incorporado al Título X —del Libro Primero—, relativo a la “*Significación de conceptos empleados en el código*”. Allí, el inc. q) indica: “Por *fisco* se entiende el nacional, los provinciales y el de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires”, y el inc. r) dice: “Por *seguridad social* se entiende tanto la nacional, como las provinciales y la de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires”.

Con respecto a la derogación de la figura “*Obtención fraudulenta de beneficios fiscales*” (art. 4°, LPT), destacamos que es un supuesto que quedará al margen de la punición, por cuanto “*la obtención de un certificado o de una autorización o de un reconocimiento de los previstos por el art. 4° de la ley 24.769 resultará un acto preparatorio de la figura de evasión (al igual que la falsificación de facturas), mientras que su utilización, en determinadas circunstancias podrá consistir en el ardid requerido*”⁽⁵⁾ por la figura de evasión. Es decir, no constituirá tentativa de evasión.

También destacamos, de modo genérico, que al ser evidente que las cuestiones procesales son facultades constitucionalmente reservadas por las provincias, y no cabría tipo alguno de regulación con invocación de la cláusula de los códigos, se prescinde de regular los aspectos dinámicos relativos a la interrelación entre el procedimiento administrativo de determinación de oficio y/o tendiente a aplicar sanciones por la comisión de infracciones, con el proceso penal. Entendemos conveniente que tanto la ley 11.683, como los códigos fiscales de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y de las provincias, incorporen previsiones mínimas al respecto⁽⁶⁾.

Por las mismas razones, tampoco se legisla en lo referente a las actuales medidas urgentes (art. 21, LPT), ni a la posibilidad de que los organismos recaudadores se constituyan como querrelantes en el proceso penal (art. 23, LPT), para lo cual, en dichos supuestos, habrá de estarse a lo que disponen los respectivos códigos procesales penales. Nos parece una consecuencia positiva la eliminación del actual art. 21 de la LPT, por cuanto prosigue la práctica usual de algunos juzgados, tomar a estas medidas como pre-procesales y sin verificar seriamente la existencia de un presunto delito, con lo cual se termina por vaciar de contenido el inc. e) del art. 35 de la ley 11.683, con niveles alarmantes de lesión al derecho de defensa de los imputados⁽⁷⁾.

III. Consideraciones específicas

3.1. Sobre el patrón de los umbrales cuantitativos

Tal como adelantamos, una de las novedades más relevantes del ACP, está dada respecto del modo en que se regulan los umbrales cuantitativos mínimos, previstos para las distintas figuras. Se abandona el monto expresamente determinado en dinero de la actual LPT, para incorporar un patrón, que hará del umbral cuantitativo mínimo un monto determinable frente a cada caso particular. Dicho patrón está representado por el salario mínimo, vital y móvil.

No podemos dejar de poner de relieve que, desde el plano sustancial, este modo de legislar, que se aduce como *particularidad* del derecho penal económico, atenta contra el *principio de certeza*⁽⁸⁾, y su consecuente el de *previsibilidad de la sanción penal*. Sobre este último ha sostenido el Tribunal Constitucional Español (sentencia 111/2004): “*Por lo que a la validez constitucional de la aplicación de las normas sancionadoras se refiere, ésta depende tanto del respeto al tenor literal del enunciado normativo, que marca en todo caso una zona indudable de exclusión de comportamientos, como de su previsibilidad, hallándose en todo caso vinculadas por los principios de legalidad y de seguridad jurídica*”.

Asimismo, es indudable que se provoca una flexibilización no tolerable del mandato constitucional de *reserva de código* que destacáramos como una de las finalidades loables trazadas por el decreto 678/12.

En cuanto a las precisiones de la regulación, el inc. 3 del art. 63 —dedicado a las definiciones— prevé: “*El monto del salario mínimo, vital y móvil se entenderá conforme al valor vigente al tiempo del hecho, salvo que se disponga lo contrario*”⁽⁹⁾. A su vez, y para superar las dudas interpretativas que podría plantear el *tiempo del hecho*, en las distintas figuras del art. 180 se establece que se

tomará el valor del salario “*al tiempo de comisión del hecho*”.

Creemos que, en este punto, el ACP constituye clara manifestación de las *precauciones* que —según lo expresa la nota de elevación al Poder Ejecutivo— se tomaron “*para evitar eventuales escándalos de impunidad en función de la aplicación retroactiva de la ley penal más benigna*”.

Ello nos recuerda el proyecto del Poder Ejecutivo enviado al Congreso junto con el mensaje 379, del 13 de marzo de 2010 —que, con cambios, se transformó, en la ley 26.735— en cuanto pretendía incorporar a la LPT, como dispositivo neutralizante de la aplicación retroactiva de la ley penal más benigna por la cuadruplicación de los montos, el art. 17 bis⁽¹⁰⁾ que establecía: “*El aumento del monto fijado como condición objetiva de punibilidad en los distintos ilícitos contemplados en la presente, no dará lugar a la aplicación del principio de ley penal más benigna. En los hechos cometidos con anterioridad resultarán aplicables los montos vigentes a la fecha de su respectiva comisión*”.

Si bien en este caso no se tratará de un cambio operado en la ley penal —como si lo fue el operado por la ley 26.735 ó la ley 26.063⁽¹¹⁾—, ello no evitará considerar viable la aplicación del mencionado principio cuando el salario mínimo sea incrementado. Valga como ejemplo la resolución 3, del 1° de septiembre de 2014, emitida por el Consejo Nacional del Empleo, la Productividad y el Salario Mínimo, Vital y Móvil, que fijó el monto en \$ 4400, desde el 1° de septiembre de 2014, y en \$ 4716 a partir del 1° de enero de 2015.

El Alto Tribunal se ha pronunciado favorablemente a la aplicación retroactiva de la ley penal más benigna en el ámbito penal económico, no sin aclarar —acerca del derecho penal cambiario— que se trata de leyes penales permanentes y no transitorias, o de emergencia, y que es admisible, en estas últimas, una excepción —que compartimos— al principio en análisis.

Así lo ha resuelto en relación a supuestos donde la mayor benignidad proviene desde la norma extrapenal remitida. Sostuvo que en virtud del “*reconocimiento de tal principio en los arts. 9, in fine, de la Convención Americana sobre Derechos Humanos y 15, apartado 1°, in fine, del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos (...)* no es posible pretender que una rama del derecho represivo —como es el caso del régimen penal cambiario— o un determinado objeto de protección estén genéricamente excluidos de la esfera de aplicación de la garantía, pues, de otro modo, el camino de una interpretación amplia de esta última, supuesta en el propósito de que el delincuente se beneficie lo más posible de cualesquiera modificaciones ulteriores de la legislación, se vería inicialmente sembrado de obstáculos que un examen particular podría revelar arbitrarios”. Agregó entonces: “Para la cuestión de la ley más benigna, interesa la situación jurídica total de la que depende la pena. No existe fundamento jurídico para no emplear esta regla en el ámbito de las leyes penales en blanco”⁽¹²⁾.

Asimismo, destacamos que no resulta aplicable el supuesto de excepción contemplado en la jurisprudencia citada precedentemente, que alude a los casos de regímenes de precios máximos y tarifas mínimas⁽¹³⁾, por cuanto el aumento del salario mínimo, implicará respecto de los delitos en estudio, una clara “*ampliación de la esfera de libertad de comportamiento*”⁽¹⁴⁾.

Contribuye a sustentar dicha conclusión la jurisprudencia emergente de la Corte Interamericana de Derechos Humanos —que debe servir

de guía para la interpretación de los preceptos convencionales (15)—, que en interpretación del art. 9 de la Convención —en él se recoge expresamente la garantía de la mayor benignidad— ha sostenido que debe ser interpretado ampliamente, sobre la base de que “si a una situación son aplicables dos normas distintas, debe prevalecer la norma más favorable a la persona humana” (16).

En el derecho comparado, la regulación de montos determinables es de rara verificación; se puede citar como ejemplo el caso de Venezuela, cuyo derecho penal tributario apela a este mecanismo, en materia de defraudación fiscal, supeditada a una cantidad determinada de *unidades tributarias* reajustables. Sobre ello se ha sostenido: “La obligación legal del reajuste de la unidad tributaria, ex artículo 3 del Código Tributario Orgánico, implica la aplicación retroactiva del mayor valor de la unidad tributaria a los hechos defraudatorios ocurridos bajo la vigencia de un valor de la unidad tributaria menor” (17).

Por ello, creemos que la *alternativa* es fijar un monto concreto en dinero —tal como ocurre en la mayoría de las legislaciones comparadas— o bien no hacer referencia alguna a umbrales cuantitativos (18), y desplazar la cuestión a la política criminal, que la tornará operativa por los criterios que el titular de la acción penal disponga en relación al principio de oportunidad —de necesaria verificación—.

En lo atinente al monto, constituye un acierto mantener el esquema actual, en el cual se toma cada tributo y cada ejercicio anual, aun cuando se trate de un tributo instantáneo, o de un período fiscal inferior a un año.

3.2. Cuestiones subjetivas

Respecto del sujeto activo del delito, el ACP no delimita expresamente su ámbito, tal como lo hace la LPT al señalar *el obligado que*. En su lugar, la norma proyectada dice *el que*: esto puede

dar lugar a la discusión de si nos encontramos ante un delito común, que puede ser cometido por cualquier persona, o ante un delito especial. Cabe traer a colación el debate desarrollado en España, donde el art. 305 del Código Penal comienza con *el que*. Solaz Solaz relata al respecto que la “discusión se ha decantado por la jurisprudencia (SSTS, sala 2.ª, el 24 de febrero de 1993, el 20 de mayo de 1996, entre otras) en el sentido de considerar que se trata de un delito especial propio en el que el sujeto activo sólo podrá serlo quien está obligado al pago, el sujeto pasivo de la obligación tributaria, y ello es así porque en su formulación, se acude continuamente a elementos normativos jurídicos (elusión del pago de tributos, cantidades retenidas, obtención de devoluciones, etc.) de contenido tributario que ineludiblemente nos conducen a la existencia de una relación jurídica tributaria entre la hacienda pública y el contribuyente, relación jurídica tributaria que se configura como presupuesto de tipicidad del delito fiscal” (19).

Compartimos estar ante un delito especial propio, por lo cual vale destacar como verdadero acierto incluir, en la parte general del ACP, la cláusula de “*Actuación en lugar de otro*”, que tiende a evitar la laguna de punibilidad generada en supuestos donde quien realiza la acción típica no tiene las particularidades exigidas por la norma, en relación al sujeto activo, pero sí la tiene aquel a quien representa, o se vincula.

El art. 10 establece: “1. *El que actuare como directivo u órgano de una persona jurídica, o como representante legal o voluntario de otro, responderá por el hecho punible, aunque no concurrieren en él las calidades legales de aquel, si tales características correspondieren a la entidad o persona en cuya representación actuare.* 2. *Lo dispuesto en este artículo será aplicable aun cuando el acto jurídico determinante de la representación o del mandato fuere ineficaz*”.

Si bien la norma tiene estructura similar al actual art. 14, primera parte, de la LPT, desta-

camos que este último reasegura la vigencia del principio de culpabilidad, pues exige que “*hubiesen intervenido en el hecho punible*”. No obstante, este principio es de indudable vigencia en virtud del esquema constitucional (20).

La Exposición de Motivos sostiene que el art. 10 se introduce con el fin de “*evitar la atipicidad de quien actúa en lugar de otro, cuando en su persona no se reúnan los caracteres típicos exigidos por el tipo de autor calificado en un delito propio. No se limita a los supuestos de responsabilidad de personas jurídicas, pues trata fundamentalmente de conductas individuales, lo que no excluye el caso de que una persona jurídica actúe en nombre de otra, dado que no precisa el alcance de quien ni del otro*”.

En relación a las personas jurídicas (21) —actualmente penadas porque la ley 26.735 incluyó varios párrafos al art. 14 de la LPT—, se prevé su sanción en la parte general del código: su Título IX se denomina “*Sanciones a las personas jurídicas*”, arts. 59 a 62.

Sin ingresar a consideraciones sobre la conveniencia y los detalles de estas previsiones, destacamos que se estipula la sanción para “*los casos que la ley expresamente prevea*”, con lo que contempla un sistema cerrado de responsabilidad. Para los delitos tributarios y de la seguridad social, la habilitación viene dada por el art. 183, inc. 2, en cuanto prevé: “*Las personas jurídicas podrán ser sancionadas por los delitos de este Título, en los términos del presente Código*”.

Respecto de las personas jurídicas, prevé un plazo específico de prescripción el inc. 8 del art. 59 al establecer: “*La acción contra la persona jurídica se extingue en el plazo de seis años*”.

3.3. Eliminación de algunos agravantes de evasión tributaria

El ACP elimina el agravante por utilizar *facturas apócrifas*, introducido por ley 26.735, pre-

CONTINÚA EN LA PÁGINA 8

NOTAS

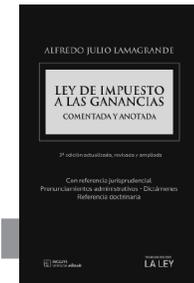
- Especial para La Ley. Derechos reservados (ley 11.723)**
- (1) FERRAJOLI, Luigi; “*Garantías*”, disponible en <http://www.defensapublica.org.ar/revista/2000/12/doc-trina.int/index.htm>, acceso 9 de septiembre de 2014.
- (2) El tipo penal previsto en el art. 183, relativo a la “omisión de asistencia médica o farmacéutica”, regulado actualmente en el art. 32, inc. 2, de la ley de riesgos del trabajo, no será objeto análisis pese a estar incorporado en el mismo título.
- (3) A diferencia de los tipos penales en el anteproyecto de Código Penal del año 2006 (mencionado por el decreto 678/12 en sus considerandos), en el cual llamaba la atención la ausencia a umbrales cuantitativos mínimos y la protección de la hacienda pública en el orden nacional, provincial y municipal (Capítulo XII, “Delitos tributario y previsionales”, art. 190 a 193).
- (4) Para el abordaje de las implicancias de la reforma según ley 26.735, remitimos a SCOPONI, Cristian; “Notas sobre la reforma operada por la Ley 26.735 al Régimen Penal Tributario”, en *Doctrina Penal Tributaria y Económica* de ERREPAR. Abril/2012.
- (5) CATANIA, Alejandro J.; “*Régimen penal tributario: estudio sobre la ley 24.769*”, ed., Del Puerto, Buenos Aires, 2005, pág. 141.
- (6) Si bien en este aspecto —y mientras no existiese regulación específica, sobre todo en los ámbitos locales—, entendemos es de plena aplicación el régimen del Código Civil, que consagra la prejudicialidad de la cuestión penal: lo preconizamos como la más razonable en aras de evitar el escándalo jurídico que en la actualidad habilita sistemáticamente el art. 20 de la LPT. Por lo demás, es la posición que satisface el estándar de compatibilidad exigido por la Corte Suprema de Justicia en la causa “*Filcrosa*” (Fallos: 326-3899), respecto de la regulación que hacen los códigos fiscales locales frente al Código Civil en materia de prescripción. También ha sostenido el Alto Tribunal en esa causa, salvando la divergencia de la materia tributaria con la civil: “Esta Corte ha admitido la aplicación de la legislación civil al ámbito del derecho administrativo (Fallos: 190-98 y 321-174), proceder que ha justificado, en lo específicamente referente al derecho tributario, en la circunstancia de que esta disciplina no está al margen de

- la unidad general del derecho, ni es incompatible con los principios del derecho civil (considerando 17)”.
- (7) Remitimos a la lectura de dos valiosos precedentes: Cámara Federal de Apelaciones de General Roca, “*Cervecería Bles*”, del 15 de febrero de 2011, y JNPT 1, “*Botinelli*”, del 28 de agosto de 2012.
- (8) Consistente en la posibilidad de calcular las consecuencias normativas de las propias conductas; tener certeza es saber a qué atenerse. SILVESTRONI, Mariano H.; “*Teoría constitucional del delito*”, ed. Del Puerto, Buenos Aires, 2004, pág. 171.
- (9) En la exposición de motivos, la única fundamentación sobre la técnica legislativa adoptada, es la efectuada con relación al art. 63, inc. 3, en cuanto indica: “El inciso 3° se establece en razón de la frecuente mutación de la cuantía del salario vital móvil”.
- (10) Oportunamente lo marcamos como vano intento. SCOPONI, Cristian Fernando, “*Breves consideraciones sobre el proyecto de reformas al régimen penal tributario*”, publicado en *Suplemento de Derecho Tributario de elDial.com* —16/6/2010— Cita: elDial.com —DC139E.
- (11) La Corte Suprema de Justicia se pronunció a favor de aplicar la ley penal más benigna en “*Palero*” (Fallos: 330-4544), donde al haber pasado el monto del art. 9° de la LPT de \$ 5.000 a \$ 10.000, sostuvo, por remisión al dictamen de la Procuradora: “En tales condiciones, entiendo que resulta aplicable al caso en forma retroactiva esta ley que ha resultado más benigna para el recurrente de acuerdo a lo normado por el art. 2° del Código Penal, en tanto que la modificación introducida importó la desinercimación de aquellas retenciones mensuales menores a dicha cifra, entre las que se incluyen las que conformaron el marco fáctico original de la pena impuesta al apelante que, de ser mantenida, importaría vulnerar aquel principio rector en los tratados internacionales con jerarquía constitucional a las que se ha hecho mención”.
- (12) Extracto de la disidencia del ministro Petracchi en “*Diego Luis Ayerza*” (Fallos: 321-824) a la que el Alto Tribunal, por mayoría, remite en “*Cristalux S.A.*” (Fallos 329:1053), cuya doctrina fue ratificada en “*Docuprint*”, del 28 de julio de 2009..

- (13) Considerandos 12 y 13 del voto del ministro Petracchi en “*Diego Luis Ayerza*”.
- (14) Considerando 14 del voto del ministro Petracchi en “*Diego Luis Ayerza*”.
- (15) Fallos: 318-514 (caso “*Horacio David Giroldi y otro*”), entre muchos otros.
- (16) Caso “*Canese vs. Paraguay*”, sentencia del 31 de agosto de 2004, consideración 168 y siguientes. Extracto perteneciente a la consideración 181.
- (17) WEFER (h), Carlos E.; “*Garantismo y derecho penal tributario en Venezuela*”, ed. Globe, Caracas, 2010, pág. 262.
- (18) Tal como se preveía en las figuras de los art. 190 a 193 del anteproyecto de Código Penal del Ministerio de Justicia y Derechos Humanos, presentado en el año 2006.
- (19) SOLAZ SOLAZ, Esteban, “*El delito fiscal: aspectos conflictivos*”, publicado en *La Ley Penal*, N° 20, Sección Jurisprudencia aplicada a la práctica, octubre 2005, ed. La Ley, España.
- (20) “La consecuencia principal de este principio es que nadie puede ser penado sin que haya podido motivarse en la norma, para decidir libremente entre cumplirla o quebrantarla, lo que, como recaudo mínimo, presupone la existencia de una conexión subjetiva entre el autor y el hecho (no es admisible la responsabilidad objetiva), y su libertad de actuar al momento de la comisión (...) En general, se distingue a la culpabilidad como principio constitucional, de la culpabilidad como estrato sistemático del delito. Creemos que ambas son una misma cosa: el principio constitucional coincide con su sentido, como estrato del delito. Éste existe como expresión de aquél, pero son lo mismo: el reproche por la falta de motivación en la norma (...) La existencia de dolo o culpa respecto de la realización del suceso objetivamente descrito en los tipos penales, es una de las consecuencias más relevantes de este principio constitucional. Si el suceso no fue cometido dolosa o, al menos, culposamente, no constituye un ilícito apto para ser sometido a la valoración propia del estrato de la culpabilidad, porque la irreprochabilidad es manifiesta de antemano”. SILVESTRONI, Mariano H.; ob. cit., pág. 167.
- (21) Sobre el histórico debate en torno a la responsabilidad penal de las personas jurídicas, creemos que en la

NOVEDADES FONDO EDITORIAL

LEY DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS 3ª Edición – Comentada y Anotada



Alfredo Julio LAMAGRANDE 1 tomo

La Ley

FICHAS JURISPRUDENCIALES TRIBUTARIAS

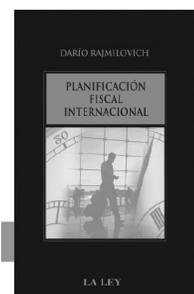


Humberto J. BERTAZZA 1 tomo

La Ley

RECOMENDADOS

PLANIFICACIÓN FISCAL INTERNACIONAL



Darío RAJMILOVICH 1 tomo

La Ley

TRATADO DE DERECHO INTERNACIONAL TRIBUTARIO



Rubén O. ASOREY Fernando D. GARCÍA Directores 3 tomos

Abeledo-Perrot

Adquíralas llamando al 0810-222-5253 o en www.laley.com.ar

VIENE DE PÁGINA 7

vista en el actual art. 2°, inc. d), que sitúa la pena en los tres años y seis meses a nueve años de prisión, cuando en los casos de evasión tributaria simple de la LPT “hubiere mediado la utilización total o parcial de facturas o cualquier otro documento equivalente, ideológica o materialmente falsos”.

Resaltamos especialmente este punto, pues creemos que aquella eliminación constituye un claro acierto, por dos motivos. En primer lugar, porque no parece razonable que la factura apócrifa sea un mecanismo ardidoso, diferente de otros, y pueda operar el desplazamiento hacia un tipo agravado. Nos pareció siempre atinada la interrogación de Riquert (22), al poner en dudas que el uso de facturas apócrifas constituya suficiente fundamento como agravante, toda vez que se pregunta “¿estamos ante una complejidad realmente superadora de la posibilidad de impunidad de otros ardidés posibles?”.

En segundo lugar, porque la técnica legislativa empleada en el actual tipo penal —donde se prescinde de umbrales mínimos específicos (23)—, puede llevar a resultados absurdos, en los cuales, un supuesto de evasión se desplace hacia el agravante sobre la base de una incidencia insignificante de este ardid en el monto total evadido, que siempre deberá superar, en su totalidad, el umbral del tipo base (art. 1°, LPT) (24).

Igualmente, el ACP elimina el agravante previsto en el actual art. 2°, inc. c), referido a los beneficios fiscales indirectos, al establecer la penalidad aumentada cuando “el obligado utilizar fraudulenta exenciones, desgravaciones, diferimientos, liberaciones, reducciones o cualquier otro tipo de beneficios fiscales, y el monto evadido por tal concepto superar la suma de ochocientos mil pesos”. Es claro que este supuesto no se deja impune, sino que la evasión por utilización fraudulenta de beneficios fiscales indirectos, quedará comprendida en la figura básica de evasión, en la medida que supere el umbral mínimo trazado por el art. 180.

3.4. Afirmación de la naturaleza penal de las infracciones tributarias: consecuencias

Nos parece de gran importancia, para el ámbito del derecho penal infraccional, el contenido del art. 4° del ACP, cuyo inc. 1° prevé: “Las disposiciones generales de este Código se aplicarán a todas las infracciones y penas previstas por cualquier otra ley”. Esta redacción resulta superadora del art. 4° del Código Penal, pues este último sólo refiere a los delitos y contempla la posibilidad de

disponer en contrario en el ámbito de las leyes especiales.

La afirmación jurisprudencial (25) y doctrinaria del carácter penal de las infracciones tributarias, “significa dar a la infracción tributaria, a sus sanciones y, por ende, a los responsables de aquellas y pasibles de éstas, una mayor protección que resulta de la aplicación de las garantías constitucionales y legales que rodean el debido proceso penal, sustantivo o formal” (26).

Sabido es también que, en la praxis del derecho penal infraccional, muchas de las garantías referidas son flexibilizadas o directamente desconocidas (27).

Uno de los supuestos de mayor gravedad lo constituye la clara violación del principio del *non bis in idem*, que posibilita el art. 20 de la LPT, y sobre el cual no se verifican antecedentes jurisprudenciales sobre su inconstitucionalidad (28). Entendemos que en el ACP la situación tiene clara vía de solución —habilitada por el citado art. 4°— en el marco del concurso aparente de leyes, previsto expresamente en su art. 14, que torna operativo el denominado principio de no concurrencia de sanciones tributarias, recogido en el art. 180, inc. 1 (29), de la ley general tributaria española (ley 58/2003).

Sin embargo, pese a las claras posibilidades técnicas expuestas, nos preocupa el sustrato ideológico contenido en la previsión del art. 62, inc. 6, en el Título IX, “Sanciones a las personas jurídicas”, respecto de los criterios de determinación de sanciones: “El juez y la administración tendrán en cuenta las sanciones que uno u otro aplicaren por el mismo hecho y con iguales fundamentos. Cuando la sanción fuere de multa, deberán descontar el monto de la aplicada por la otra competencia”.

La idea de ese texto es desarrollada en la Exposición de Motivos al sostener: “Por razones institucionales y constitucionales, es imposible quitar vigencia al derecho administrativo sancionador, (...) es que desde la perspectiva realista del problema, queda abierta en nuestro sistema constitucional y federal la posibilidad de una duplicidad de sanciones sobre el mismo hecho, sobre el mismo ente y con los mismos fundamentos”.

Es evidente: si se afirma la naturaleza penal de las infracciones tributarias, la triple identidad marcada claramente el principio de la prohibición de doble sanción (30). En este punto no compartimos la visión del ACP, y sugerimos modificarla, de suerte que aplicada una sanción, con fundamento en una norma represiva, se agota el poder punitivo del Estado —comprensi-

vo de los tres niveles— en relación a esos hechos y esos sujetos. Es claro que ello deja a salvo la posibilidad constitucional de aplicar más de una sanción de naturaleza penal en el mismo acto jurisdiccional (causa “Moño Azul S.A.”, Fallos: 316-687, 15 de abril de 1993), siempre que la reacción sea proporcional.

3.5. La exención de responsabilidad penal.

El ACP mantiene, en esencia, la figura regulada por el art. 16 la LPT, según la redacción dada por ley 26.735.

Efectivamente, el art. 182, inc. 2, del ACP dice: “El sujeto obligado que regularizare espontáneamente su situación, dando cumplimiento a las obligaciones evadidas o entregando lo retenido, aprovechado o percibido indebidamente, quedará exento de responsabilidad penal, siempre que su presentación tuviere lugar antes de que por esos hechos se formalizare requerimiento de instrucción”.

Sin ingresar al análisis de la naturaleza (31), ni los detalles problemáticos de dicha figura, en tanto instituto propio de derecho penal tributario, podemos indicar que el ACP introduce algunos cambios respecto de la redacción actual, dignos de ser señalados. Lo hacemos sin valorar la oportunidad o conveniencia de incluir este tipo de normas: nuestra labor se centra en las alternativas técnicas para el correcto funcionamiento de la norma que se ha sugerido adoptar.

En primer lugar —como cuestión que otorga certeza al contribuyente imputado—, pone límite temporal para la regularización, constituido por la formalización del requerimiento de instrucción. Sin embargo, la intención resulta acotada por el giro escogido, porque si bien el acto de formalizar el requerimiento de instrucción tiene adecuada recepción en el Código Procesal Penal de la Nación (art. 188), no encuentra fácil compatibilización en la mayoría de las provincias, donde la investigación es llevada a cabo directamente por el Ministerio Público Fiscal (órgano de la acusación). De allí que nos parece adecuado que el ACP armonice este límite temporal con la causal de interrupción de la prescripción, contemplada por el art. 50, inc. 2, punto b, que en lo referido a la indagatoria puede ser fácil procurar su analogía en los códigos procesales modernos: se trata de la primera convocatoria que el imputado recibe al proceso, cuando hubiera algún grado de posibilidad de estar vinculado a una hipótesis delictiva. Lógicamente, sería deseable que en el marco de la causal cancelatoria de la posibilidad de exención por delitos tributarios, se prevea que ella operará a partir del conocimiento por parte del imputado.

Nos parece un sinsentido la mención de la *espontaneidad* en el dispositivo del ACP —que parece no tener otra finalidad que evitar adjectivaciones vinculadas a funciones recaudatorias—, cuando se lleva la posibilidad de regularizar hasta la iniciación del proceso penal, dada la imposibilidad de que no haya existido algún acto de la administración tributaria relativo al tributo y al período de que se trate (32), que elimine la espontaneidad. Además, mal se puede pensar en una espontaneidad escindible conceptualmente de las actuaciones administrativas previas. Es decir: hay *espontaneidad*, y no una *espontaneidad penal* y una *espontaneidad administrativa*.

De allí que devendrá superflua —y fruto de posibles interpretaciones restrictivas del instituto, que maximicen la aplicación del sistema penal— la mención del *obligado*: basta con que se regularice, sin mayores exigencias acerca del sujeto imputable.

Otro punto de crítica a la norma es el de la posibilidad de aplicar la figura para los agentes de retención o percepción (figuras de apropiación indebida), al ensanchar la figura actual, en cuanto ésta se aplica a las obligaciones evadidas (arts. 1°, 2°, 7° y 8°, LPT). Creemos que esto es un error con fundamento ético del ACP: resulta de suponer en dichos sujetos una función relevante, vinculada a lo público, que no se puede transformar en una suerte de privilegio financiero de bajo riesgo. Se ha sostenido —al aprobar la exclusión de las figuras aludidas en el actual art. 16, LPT— que ello encuentra “fundamento en la calidad de los agentes involucrados y su rol en el sistema tributario. Los obligados incluidos en el inciso f) del art. 6° de la ley 11.683, constituyen una herramienta fundamental de información, recaudación y simplificación de las tareas propias de las administraciones tributarias modernas. De tal forma, su exclusión del beneficio de la extinción de la acción penal por pago bien puede entenderse como correlato de la necesidad de mantener incólume la amenaza penal, con el fin de preservar la función de tales responsables por deuda ajena” (33).

Al igual que con respecto al actual art. 16, entendemos que aquello de “quedará exento de responsabilidad penal”, debe abarcar también el ámbito infraccional, lo que en el caso del ACP viene favorecido por el rasgo inclusivo del art. 4° comentado en acápite anterior. También parece adecuado extender la exención a los delitos conexos precedentes, y con alcance a todos los partícipes, en sentido similar a como lo prevé el art. 305, inc. 4 (34), del Código Penal español, que nos parece posee una técnica legislativa muy aceptable. ■

NOTAS

legislación positiva gana espacio la penalización, pues las necesidades fundadas en cuestiones de política criminal prevalecen sobre las observaciones dogmáticas que puedan plantearse. DE RIVAS VERDES-MONTENEGRO señala argumentos que fundarían la necesidad de penalizar a las personas jurídicas: “a) el no castigo de las personas jurídicas genera, en el marco de las organizaciones, un incremento en la tendencia a cometer delitos al sentirse, los individuos integrantes, protegidos tras la estructura; b) evita la despreocupación del socio frente al riesgo del administrador, ya que es probable que el socio tenga escaso temor a la sanción penal, que recaerá en el administrador, es incluso posible que si el comportamiento ilícito cometido por el administrador redunda en beneficio de la sociedad, los socios asuman el costo económico de la sanción, o que el administrador reciba algún tipo de contraprestación. La sanción a la persona jurídica viene a equilibrar las relaciones entre socios y administradores, desde la óptica del riesgo penal; c) en atención a que la comisión del delito implicará siempre un beneficio para la empresa, frente a sus competidoras, la admisión de la responsabilidad penal del ente ideal suprimirá este beneficio o ahorro ilícitamente obtenido, y con ello restaurando el orden del sistema” (“La responsabilidad penal de las personas jurídicas: problemas dogmáticos y soluciones legislativas”, publicado en La Ley Penal, N° 75, Sección Legis-

lación aplicada a la práctica, octubre 2010, Editorial LA LEY España). Por lo demás, en nuestro ámbito se impone como exigencia para los Estados por el art. 10 de la Convención de las Naciones Unidas contra la Delincuencia Organizada Transnacional aprobada por ley 25.632..

(22) RIQUERT, Marcelo A., “Algún aporte a la discusión sobre el nuevo proyecto de reforma al régimen penal tributario”, publicado en elDial.com del 29 de junio de 2010.

(23) Con el objeto de graficar la problemática que puede plantearse, nos remitimos al precedente “Louis Dreyfus S.A.”, CNAPE, sala “B” del 7 de febrero de 2014.

(24) La ley 26.735 se aparta en este punto del proyecto que le diera origen; este último preveía la eliminación de las referencias cuantitativas, como fundamentos de los agravantes del delito de evasión en todos los casos; esas referencias resultaban procedente en atención al medio empleado que, en síntesis, refería a los supuestos de evadir mediante persona interpuesta con el fin de ocultar la identidad del verdadero obligado, mediante la utilización fraudulenta de beneficios fiscales y mediante el uso de factura apócrifas. Lo llamativo de la ley es que recompone las referencias cuantitativas en relación a los tres primeros incisos, pero no incluyó pauta alguna respecto del agravante por facturas apócrifas.

(25) La Corte Suprema de Justicia, desde 1968, afirma la naturaleza penal de las infracciones tributarias,

en el recordado leadig case “Parafina del Plata” (Fallos: 271-297).

(26) GARCIA BELSUNCE, Horacio A.; “Derecho tributario penal”, ed. Depalma, Buenos Aires, 1985, pág. 64.

(27) Se pueden citar como ejemplos: la aplicación de sanciones por “jueces” administrativos; la vigencia de presunciones de dolo, generadoras de una inaceptable inversión de la carga probatoria; la vigencia del doble castigo, etc.

(28) SCOPONI, Cristian y PERETTI, Mariano, “El non bis in idem en el ámbito penal tributario: comentarios a la luz de un fallo del Tribunal Europeo de Derechos Humanos”, publicado en Periódico Económico Tributario 481, del 22 de diciembre de 2011 (ed. La Ley, Buenos Aires).

(29) Redacción según ley 36/2006.

(30) Esta garantía posee rango constitucional en virtud del art. 75, inc. 22, de la Constitución nacional, al estar previsto en el art. 8, inc. 4, del Pacto de San José de Costa Rica. Se podrá esgrimir que el ámbito de dicho inciso es el de los delitos. Sin embargo, esto ha de ser releído, en el sentido de extenderlo a materias extrapenales, sobre la base de haber sido receptada por el Alto Tribunal, en “Losicer, Jorge Alberto y otros c/BCRA Resol 169/05” (Fallos: 335-1126, 26 de junio de 2012), la doctrina judicial —en especial consideración

70— de la Corte Interamericana emergente del fallo

“Tribunal Constitucional del Perú” (Aguirre Roca, Rey Ferry y Revoredo Marsano vs. Perú), del 31 de enero de 2001.

(31) Creemos que constituye una causa legal —para la cual el legislador está perfectamente habilitado— de retracción del sistema penal, en virtud de una causa pos delictual fincada en criterios utilitarios de la pena. Enseña Jescheck: “...ciertamente que el alivio de las consecuencias materiales o inmateriales del delito no permiten disminuir la culpabilidad del mismo; sin embargo, por diferentes razones sí disminuye la necesidad de un castigo: a través de sus esfuerzos por reparar el daño el autor muestra el reconocimiento de su culpabilidad (y con ello la vigencia social de la norma antes infringida), de modo que ya no es necesaria la pena para la confirmación de la vigencia de la norma”. (JESCHECK, Hans-Heinrich y WEIGEND, Thomas; “Tratado de derecho penal. Parte general”; quinta edición, ed. Comares, Granada, 2002, pág. 965/6)

(32) Resaltamos que el acto que cancele la posibilidad de regularización, solo lo será por los tributos y períodos en él contenidos.

(33) FRIDENBERG, Juan Pablo; “Procedimiento penal tributario”, ed. Ad-Hoc, Buenos Aires, pág. 289.

(34) Según redacción otorgada por la L.O. 7/2012.

	Ley 24.769	Ley 24.769 reformada por ley 26.735	Anteproyecto Código Penal (D. 678/2012)
Artículo 1° Evasión simple	Será 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, evadiere total o parcialmente el pago de tributos al fisco nacional, siempre que el monto evadido excediere la suma de cien mil pesos (\$ 100.000) por cada tributo y por cada ejercicio anual, aún cuando se tratase de un tributo instantáneo o de período fiscal inferior a un año.	Será reprimido con prisión de dos (2) a seis (6) años el obligado que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión, evadiere total o parcialmente el pago de tributos al fisco nacional, al fisco provincial o a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, siempre que el monto evadido excediere la suma de cuatrocientos mil pesos (\$400.000) por cada tributo y por cada ejercicio anual, aun cuando se tratase de un tributo instantáneo o de período fiscal inferior a un (1) año.	ARTÍCULO 180 (Evasiones y otros fraudes) Inc. 1. Será penado con prisión de DOS (2) a SEIS (6) años, el que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, en perjuicio del fisco: a) Evadiere total o parcialmente el pago de tributos, cuando el monto evadido excediere la suma de ciento cuarenta (140) salarios mínimos, vitales y móviles al tiempo de la comisión del hecho, por cada tributo y por cada ejercicio anual, aun cuando se tratase de un tributo instantáneo o de un período fiscal inferior a un año. (equivale art. 1 LPT) Nota: Fisco (art. 63 inc. q)
Artículo 2° Evasión agravada	La pena será de tres años y seis meses a nueve años de prisión, cuando en el caso del artículo 1° se verificare cualquiera de los siguientes supuestos: a) Si el monto evadido superare la suma de un millón de pesos (\$ 1.000.000). b) Si hubieren intervenido persona o personas interpuestas para ocultar la Identidad del verdadero sujeto obligado y el monto evadido superare la suma de doscientos mil pesos (\$ 200.000). 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 doscientos mil pesos (\$ 200.000).	La pena será de tres (3) años y seis (6) meses a nueve (9) años de prisión, cuando en el caso del artículo 1° se verificare cualquiera de los siguientes supuestos: a) Si el monto evadido superare la suma de cuatro millones de pesos (\$4.000.000); b) Si hubieren intervenido persona o personas interpuestas para ocultar la identidad del verdadero sujeto obligado y el monto evadido superare la suma de ochocientos mil pesos (\$800.000); c) Si el obligado utilizare fraudulentamente exenciones, desgravaciones, diferimientos, 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.	ARTÍCULO 180 (Evasiones y otros fraudes) Inc. 2 (TIPOS AGRAVADOS) Las penas serán de TRES (3) a NUEVE (9) años de prisión cuando: a) En el caso del apartado a) del inciso anterior, el monto evadido superare la suma total de mil cuatrocientos (1.400) salarios mínimos, vitales y móviles; o en el caso del apartado c) del inciso anterior, la de ciento cuarenta (140) de estos salarios. (equivale art. 2 inc. a y 8 inc. a LPT) b) Hubieren intervenido una o más personas interpuestas para ocultar la identidad del verdadero sujeto obligado y el monto evadido superare la suma equivalente a trescientos (300) salarios mínimos, vitales y móviles en el caso del apartado a) del inciso anterior, o la de sesenta (60) en el caso del apartado c) del inciso anterior. (equivale art. 2 inc. b y 8 inc. b LPT) Nota: se elimina la agravante vinculada a beneficios fiscales indirectos del art. 2 inc. c (que solo quedan protegidos en el tipo básico). Lo mismo ocurre con la agravante por facturas apócrifas.
Artículo 3° Aprovechamiento indebido de subsidios	Será reprimido con prisión de tres años y seis meses a nueve años el obligado que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, se aprovechar indebidamente de reintegros, recuperos, devoluciones o cualquier otro subsidio nacional directo de naturaleza tributaria siempre que el monto de lo percibido supere la suma de pesos cien mil (\$ 100.000) en un ejercicio anual.	Será reprimido con prisión de tres (3) años y seis (6) meses a nueve (9) años el obligado que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, se aprovechar indebidamente de reintegros, recuperos, devoluciones o cualquier otro subsidio nacional, provincial, o correspondiente a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires de naturaleza tributaria siempre que el monto de lo percibido supere la suma de cuatrocientos mil pesos (\$400.000) en un ejercicio anual.	180.1.b) Se aprovechar indebidamente de reintegros, recuperos, devoluciones u otro subsidio de naturaleza tributaria, siempre que el monto aprovechado superare la suma de ciento cuarenta (140) salarios mínimos, vitales y móviles en un ejercicio anual. 180.2.c) En el caso del apartado b) del inciso anterior, el monto aprovechado superare la suma equivalente a trescientos (300) salarios mínimos, vitales y móviles. Nota: el tipo agravado se agrega
Artículo 4° Obtención fraudulenta de beneficios fiscales	Será reprimido con prisión de uno a seis años el que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión, obtuviere un reconocimiento, certificación o autorización para gozar de una exención, desgravación, diferimiento, liberación, reducción, reintegro, recuperos o devolución tributaria al fisco nacional.	Será reprimido con prisión de uno (1) a seis (6) años el que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión, obtuviere un reconocimiento, certificación o autorización para gozar de una exención, desgravación, diferimiento, liberación, reducción, reintegro, recuperos o devolución tributaria al fisco nacional, provincial o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.	Nota: se elimina el tipo de obtención fraudulenta de beneficios fiscales.
Artículo 5°	En los casos de los artículos 2°, inciso c), 3° y 4°, además de las penas allí previstas se impondrá al beneficiario la pérdida del beneficio y de la posibilidad de obtener o de utilizar beneficios fiscales de cualquier tipo por el plazo de diez años.	En los casos de los artículos 2°, inciso c), 3° y 4°, además de las penas allí previstas se impondrá al beneficiario la pérdida del beneficio y de la posibilidad de obtener o de utilizar beneficios fiscales de cualquier tipo por el plazo de diez años.	180. Inc. 4. En los casos del apartado b) del inciso 1° y en el del apartado c) del inciso 2°, se impondrá también la pérdida del beneficio y de la posibilidad de obtener o de utilizar beneficios fiscales de cualquier tipo por el plazo de diez (10) años.
Artículo 6° Apropiación indebida de tributos	Será reprimido con prisión a dos a seis años el agente de retención o percepción de tributos nacionales que no depositare, total o parcialmente, dentro de los diez días hábiles administrativos de vencido el plazo de ingreso, el tributo retenido o percibido, siempre que el monto no ingresado superase la suma de diez mil pesos (\$ 10.000) por cada mes.	Será reprimido con prisión de dos (2) a seis (6) años el agente de retención o de percepción de tributos nacionales, provinciales o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, que no depositare, total o parcialmente, dentro de los diez (10) días hábiles administrativos de vencido el plazo de ingreso, el tributo retenido o percibido, siempre que el monto no ingresado superase la suma de cuarenta mil pesos (\$40.000) por cada mes.	180.3. Será reprimido con prisión de DOS (2) a SEIS (6) años: a) El agente de retención o percepción de tributos que no depositare, total o parcialmente, dentro de los diez (10) días hábiles de vencido el plazo de ingreso, el o los tributos retenidos o percibidos, siempre que el monto no ingresado superare en total la suma equivalente a quince (15) salarios mínimos, vitales y móviles.
TITULO II DELITOS RELATIVOS A LOS RECURSOS DE LA SEGURIDAD SOCIAL Artículo 7° Evasión simple	Será 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, evadiere parcial o totalmente al fisco nacional el pago de aportes o contribuciones o ambos conjuntamente, correspondientes al sistema de la seguridad social, siempre que el monto evadido excediere la suma de veinte mil pesos (\$ 20.000) por cada período.	Será reprimido con prisión de dos (2) a seis (6) años el obligado, que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión, evadiere parcial o totalmente al fisco nacional, provincial o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, el pago de aportes o contribuciones, o ambos conjuntamente, correspondientes al sistema de la seguridad social, siempre que el monto evadido excediere la suma de ochenta mil pesos (\$80.000) por cada mes.	180.1. Será penado con prisión de DOS (2) a SEIS (6) años, el que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, en perjuicio del fisco: c) Evadiere total o parcialmente el pago de aportes o de contribuciones correspondientes al sistema de la seguridad social, siempre que el monto evadido excediere la suma equivalente a treinta (30) salarios mínimos, vitales y móviles al tiempo de la comisión del hecho, por cada mes. Nota: Seguridad Social (art. 63 inc. r)
Artículo 8° Evasión agravada	La prisión a aplicar se elevará de tres años y seis meses a nueve años, cuando en el caso del artículo 7° se verificare cualquiera de los siguientes supuestos: a) Si el monto evadido superare la suma de cien mil pesos (\$ 100.000), por cada período. b) Si hubieren intervenido persona o personas interpuestas para ocultar la identidad del verdadero sujeto obligado y el monto evadido superare la suma de cuarenta mil pesos (\$ 40.000.-).	La prisión a aplicar se elevará de tres (3) años y seis (6) meses a nueve (9) años cuando en el caso del artículo 7° se verificare cualquiera de los siguientes supuestos: a) Si el monto evadido superare la suma de cuatrocientos mil pesos (\$400.000), por cada mes; b) Si hubieren intervenido persona o personas interpuestas para ocultar la identidad del verdadero sujeto obligado y el monto evadido superare la suma de ciento sesenta mil pesos (\$ 160.000).	ARTÍCULO 180 (Evasiones y otros fraudes) Inc. 2 (TIPOS AGRAVADOS) Las penas serán de TRES (3) a NUEVE (9) años de prisión cuando: a) En el caso del apartado a) del inciso anterior, el monto evadido superare la suma total de mil cuatrocientos (1.400) salarios mínimos, vitales y móviles; o en el caso del apartado c) del inciso anterior, la de ciento cuarenta (140) de estos salarios. (equivale art. 2 inc. a y 8 inc. a LPT) b) Hubieren intervenido una o más personas interpuestas para ocultar la identidad del verdadero sujeto obligado y el monto evadido superare la suma equivalente a trescientos (300) salarios mínimos, vitales y móviles en el caso del apartado a) del inciso anterior, o la de sesenta (60) en el caso del apartado c) del inciso anterior. (equivale art. 2 inc. b y 8 inc. b LPT)
Artículo 9° Apropiación indebida de recursos de la seguridad social	Será reprimido con prisión de dos (2) a seis (6) años el empleador que no depositare total o parcialmente, dentro de los diez (10) días hábiles administrativos de vencido el plazo de ingreso, el importe de los aportes retenidos a sus dependientes, siempre que el monto no ingresado superase la suma de pesos diez mil (\$ 10.000) por cada mes. Idéntica sanción tendrá el agente de retención o percepción de los recursos de la Seguridad Social que no depositare total o parcialmente, dentro de los diez (10) días hábiles administrativos de vencido el plazo de ingreso, el importe retenido o percibido, siempre que el monto no ingresado superase la suma de pesos diez mil (\$ 10.000) por cada mes. La Administración Federal de Ingresos Públicos habilitará, a través de los medios técnicos e informáticos	Será reprimido con prisión de dos (2) a seis (6) años el empleador que no depositare total o parcialmente dentro de los diez (10) días hábiles administrativos de vencido el plazo de ingreso, el importe de los aportes retenidos a sus dependientes, siempre que el monto no ingresado superase la suma de veinte mil pesos (\$20.000) por cada mes. Idéntica sanción tendrá el agente de retención o percepción de los recursos de la seguridad social que no depositare total o parcialmente, dentro de los diez (10) días hábiles administrativos de vencido el plazo de ingreso, el importe retenido o percibido, siempre que el monto no ingresado superase la suma de veinte mil pesos (\$20.000) por cada mes. La Administración Federal de Ingresos Públicos o el organismo recaudador provincial o el correspondiente a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires habilitará, a través de los medios técnicos e informáticos correspondientes o en los aplicativos pertinentes,	180.3. Será reprimido con prisión de DOS (2) a SEIS (6) años: b) El empleador que no depositare total o parcialmente dentro de los diez (10) días hábiles de vencido el plazo de ingreso, el importe de los aportes retenidos a sus dependientes, y el agente de retención o percepción de los recursos de la seguridad social que no hiciera lo propio con el importe retenido o percibido. Estas penas se impondrán siempre que el monto no ingresado superare en total la suma mensual equivalente a diez (10) salarios mínimos, vitales y móviles.

	Ley 24.769	Ley 24.769 reformada por ley 26.735	Anteproyecto Código Penal (D. 678/2012)
Artículo 9° Apropiación indebida de recursos de la seguridad social	correspondientes y/o en los aplicativos pertinentes, la posibilidad del pago por separado y en forma independiente al de las demás contribuciones patronales, de los aportes retenidos por el empleador a sus dependientes y de las retenciones o percepciones de los agentes obligados respecto de los recursos de la Seguridad Social. (Artículo sustituido por art. 13 de la Ley N° 26.063).	la posibilidad del pago por separado y en forma independiente al de las demás contribuciones patronales, de los aportes retenidos por el empleador a sus dependientes y de las retenciones o percepciones de los agentes obligados respecto de los recursos de la seguridad social.	
TITULO III DELITOS FISCALES COMUNES Artículo 10 Insolvencia fiscal fraudulenta	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 nacionales, 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.	Será reprimido con prisión de dos (2) a seis (6) 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.	181 Inc. 1. Será penado con prisión de DOS (2) a SEIS (6) años el que: a) Con conocimiento de la iniciación de un procedimiento administrativo o judicial para la determinación o cobro de obligaciones tributarias o de aportes y contribuciones de la seguridad social, o derivadas de sanciones pecuniarias, provocare o agravare la insolvencia, propia o ajena, cuando con ello pudiere provocar la frustración total o parcial del cumplimiento de tales obligaciones.
Artículo 11 Simulación dolosa de pago	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 o derivadas de la aplicación de sanciones pecuniarias, sean obligaciones propias o de terceros.	Será reprimido con prisión de dos (2) a seis (6) 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.	Nota: tipo eliminado por estar comprendidas dichas conductas en las falsedades documentales.
Artículo 12 Alteración dolosa de registros	Será reprimido con prisión de dos a seis años, el que de cualquier modo sustrajere, suprimiere, ocultare, adulterare, modificare o inutilizare los registros o soportes documentales o informáticos del fisco nacional, relativos a las obligaciones tributarias o de recursos de la seguridad social, con el propósito de disimular la real situación fiscal de un obligado.	Será reprimido con prisión de dos (2) a seis (6) años el que de cualquier modo sustrajere, suprimiere, ocultare, adulterare, modificare o inutilizare los registros o soportes documentales o informáticos del fisco nacional, provincial o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, relativos a las obligaciones tributarias o de los recursos de la seguridad social, con el propósito de disimular la real situación fiscal de un obligado.	181 Inc. 1. Será penado con prisión de DOS (2) a SEIS (6) años el que: b) De cualquier modo sustrajere, suprimiere, ocultare, adulterare, modificare o inutilizare los registros o soportes documentales o informáticos del fisco, relativos a las obligaciones tributarias o de los recursos de la seguridad social, con el propósito de disimular la real situación fiscal de un obligado.
Artículo 12 Bis	Nota: artículo no comprendido en la redacción originaria	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.	181 Inc. 2. Se penará con prisión de UNO (1) a CUATRO (4) años: a) Al que modificare o adulterare los sistemas informáticos o equipos electrónicos, suministrados u homologados por el fisco, cuando fuere susceptible de provocar perjuicio.
			181 Inc. 2. Se penará con prisión de UNO (1) a CUATRO (4) años: b) Al obligado que utilizare un programa o sistema informático destinado a emitir comprobantes fiscales apócrifos, o a reflejar una situación diferente de la real en los sistemas informáticos o equipos electrónicos suministrados u homologados por el fisco. Nota: nuevo tipo incorporado, que –según la exposición de motivos– tiene por fin captar “la utilización de sistemas para la emisión de comprobantes fiscales apócrifos o para la simulación de una situación fiscal”.
TITULO IV DISPOSICIONES GENERALES Artículo 13	Las escalas penales se incrementarán en un tercio del mínimo y del máximo, para el funcionario o empleado público que, en ejercicio o en ocasión de sus funciones, tomase parte de los delitos previstos en la presente ley. En tales casos, se impondrá además la inhabilitación perpetua para desempeñarse en la función pública.	Las escalas penales se incrementarán en un tercio del mínimo y del máximo, para el funcionario o empleado público que, en ejercicio o en ocasión de sus funciones, tomase parte de los delitos previstos en la presente ley. En tales casos, se impondrá además la inhabilitación perpetua para desempeñarse en la función pública.	Nota: no contiene previsión expresa en vinculación a los delitos tributarios.
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 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 vinculada 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 inciso 2 y el inciso 4.	Actuar en lugar de otro: comprendido en la parte general del código (art-10) Responsabilidad de las personas jurídicas: comprendido en la parte general del código (art. 59 a 62 en función de la habilitación específica prevista en el art. 183 inc. 2)
Artículo 15	El que a sabiendas: a) Dictaminare, informare, diere fe, autorizare o certificare actos jurídicos, balances, estados contables o documentación para facilitar la comisión de los delitos previstos en esta ley, será pasible, además de las penas correspondientes por su participación criminal en el hecho, de la pena de inhabilitación especial por el doble del tiempo de la condena.	El que a sabiendas: a) Dictaminare, informare, diere fe, autorizare o certificare actos jurídicos, balances, estados contables o documentación para facilitar la comisión de los delitos previstos en esta ley, será pasible, además de las penas correspondientes por su participación criminal en el hecho, de la pena de inhabilitación especial por el doble del tiempo de la condena.	182. Inc. 1. Cuando en alguno de los delitos descriptos en los dos artículos anteriores participaren profesionales o personas habilitadas por la autoridad en ejercicio de su profesión o actividad, se les impondrá también inhabilitación por el doble de tiempo de la condena. (equivale 15 inc. a LPT) Nota: se elimina las agravantes específicas por concurrencia y la asociación ilícita fiscal. Lo primero quedará captado en el régimen

	Ley 24.769	Ley 24.769 reformada por ley 26.735	Anteproyecto Código Penal (D. 678/2012)
Artículo 15	b) Concurrere con dos o más personas para la comisión de alguno de los delitos tipificados en esta ley, será reprimido con un mínimo de CUATRO (4) años de prisión. c) Formare parte de una organización o asociación compuesta por tres o más personas que habitualmente esté destinada a cometer cualquiera de los delitos tipificados en la presente ley, será reprimido con prisión de TRES (3) años y SEIS (6) meses a DIEZ (10) años. Si resultare ser jefe u organizador, la pena mínima se elevará a CINCO (5) años de prisión.	b) Concurrere con dos o más personas para la comisión de alguno de los delitos tipificados en esta ley, será reprimido con un mínimo de CUATRO (4) años de prisión. c) Formare parte de una organización o asociación compuesta por tres o más personas que habitualmente esté destinada a cometer cualquiera de los delitos tipificados en la presente ley, será reprimido con prisión de TRES (3) años y SEIS (6) meses a DIEZ (10) años. Si resultare ser jefe u organizador, la pena mínima se elevará a CINCO (5) años de prisión.	general de concurrencia de personas (autoría y participación - art. 9) y lo segundo ingresará en el ámbito del tipo de asociación ilícita (art. 212)
Artículo 16	En los casos previstos en los artículos 1° y 7° 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.	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.	182. Inc. 2. El sujeto obligado que regularizare <u>espontáneamente</u> su situación, dando cumplimiento a las obligaciones evadidas o entregando lo retenido, aprovechado o percibido indebidamente, quedará exento de responsabilidad penal, siempre que su presentación tuviere lugar <u>antes de que por esos hechos se formalizare</u> requerimiento de instrucción.
Artículo 17	Las penas establecidas por esta ley serán impuestas sin perjuicio de las sanciones administrativas fiscales.	Las penas establecidas por esta ley serán impuestas sin perjuicio de las sanciones administrativas fiscales.	Nota: cuestión no regulada. Dato: a los efectos del <i>non bis in idem</i> , recobra especial importancia lo regulado por el art. 4 inc. 1 en cuanto prevé que <i>“Las disposiciones generales de este Código se aplicarán a todas las infracciones y penas previstas por cualquier otra ley”</i> ; además en función de ello resultará aplicable la previsión del art. 14 que legisla lo relativo al concurso aparente de leyes .
TITULO V DE LOS PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVO Y PENAL Artículo 18	El organismo recaudador, formulará denuncia una vez dictada la determinación de oficio de la deuda tributaria, o resuelta en sede administrativa la impugnación de las actas de determinación de la deuda de los recursos de la seguridad social, aun cuando se encontraren recurridos los actos respectivos. En aquellos casos en que no corresponda la determinación administrativa de la deuda, se formulará de inmediato la pertinente denuncia, una vez formada la convicción administrativa de la presunta comisión del hecho ilícito. Cuando la denuncia penal fuere formulada por un tercero, el juez remitirá los antecedentes al organismo recaudador que corresponda a fin de que inmediatamente dé comienzo al procedimiento de verificación y determinación de la deuda. El organismo recaudador deberá emitir el acto administrativo a que se refiere el primer párrafo, en un plazo de noventa días hábiles administrativos, prorrogables a requerimiento fundado de dicho organismo.	El organismo recaudador formulará denuncia una vez dictada la determinación de oficio de la deuda tributaria o resuelta en sede administrativa la impugnación de las actas de determinación de la deuda de los recursos de la seguridad social, aun cuando se encontraren recurridos los actos respectivos. En aquellos casos en que no corresponda la determinación administrativa de la deuda se formulará de inmediato la pertinente denuncia, una vez formada la convicción administrativa de la presunta comisión del hecho ilícito. Cuando la denuncia penal fuere formulada por un tercero, el juez remitirá los antecedentes al organismo recaudador que corresponda a fin de que inmediatamente dé comienzo al procedimiento de verificación y determinación de la deuda. El organismo recaudador deberá emitir el acto administrativo a que se refiere el primer párrafo en un plazo de ciento veinte (120) días hábiles administrativos, prorrogables a requerimiento fundado de dicho organismo.	Nota: NO se regulan aspectos de coordinación procesal con el procedimiento administrativo.
Artículo 19	Aún cuando los montos alcanzados por la determinación de la deuda tributaria o previsional fuesen superiores a los previstos en los artículos 1°, 6°, 7° y 9°, el organismo recaudador que corresponda, no formulará denuncia penal, si de las circunstancias del hecho surgiere manifiestamente que no se ha ejecutado la conducta punible. En tal caso, la decisión de no formular la denuncia penal deberá ser adoptada, mediante resolución fundada y previo dictamen del correspondiente servicio jurídico, por los funcionarios a quienes se les hubiese asignado expresamente esa competencia. Este decisorio deberá ser comunicado inmediatamente a la Procuración del Tesoro de la Nación, que deberá expedirse al respecto.	(Artículo derogado)	Nota: NO se regulan aspectos de coordinación procesal con el procedimiento administrativo.
Artículo 20	La formulación de la denuncia penal no impedirá la sustanciación de los procedimientos administrativos y judiciales tendientes a la determinación y ejecución de la deuda tributaria o previsional, pero la autoridad administrativa se abstendrá de aplicar sanciones hasta que sea dictada la sentencia definitiva en sede penal. En este caso no será de aplicación lo previsto en el artículo 76 de la ley 11.683 (t. o. en 1978 y sus modificaciones). Una vez firme la sentencia penal, la autoridad administrativa aplicará las sanciones que correspondan sin alterar las declaraciones de hechos contenidas en la sentencia judicial.	La formulación de la denuncia penal no suspende ni impide la sustanciación y resolución de los procedimientos tendientes a la determinación y ejecución de la deuda tributaria o de los recursos de la seguridad social, ni la de los recursos administrativos, contenciosos administrativos o judiciales que se interpongan contra las resoluciones recaídas en aquéllos. La autoridad administrativa se abstendrá de aplicar sanciones hasta que sea dictada la sentencia definitiva en sede penal. En este caso no será de aplicación lo previsto en el artículo 74 de la Ley 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones o en normas análogas de las jurisdicciones locales. Una vez firme la sentencia penal, la autoridad administrativa aplicará las sanciones que correspondan, sin alterar las declaraciones de hechos contenidas en la sentencia judicial.	Nota: NO se regulan aspectos de coordinación procesal con el procedimiento administrativo.
Artículo 21	Cuando hubiere motivos para presumir que en algún lugar existen elementos de juicio probablemente relacionados con la presunta comisión de alguno de los delitos previstos en la presente ley, el organismo recaudador, podrá solicitar al juez penal competente las medidas de urgencia y toda autorización que fuera necesaria a los efectos de la obtención y resguardo de aquellos. Dichas diligencias serán encomendadas al organismo recaudador, que actuará en tales casos en calidad de auxiliar de la justicia, conjuntamente con el organismo de seguridad competente.	Cuando hubiere motivos para presumir que en algún lugar existen elementos de juicio probablemente relacionados con la presunta comisión de alguno de los delitos previstos en la presente ley, el organismo recaudador, podrá solicitar al juez penal competente las medidas de urgencia y toda autorización que fuera necesaria a los efectos de la obtención y resguardo de aquellos. Dichas diligencias serán encomendadas al organismo recaudador, que actuará en tales casos en calidad de auxiliar de la justicia, conjuntamente con el organismo de seguridad competente.	Nota: estas medidas no se regulan por lo que quedarán en el marco de los respectivos códigos procesales penales (Nacional, de cada Provincia o CABA)
Artículo 22	Para la aplicación de la presente ley en el ámbito de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires será competente la Justicia Nacional en lo Penal Tributario a partir de su efectiva puesta en marcha, manteniéndose la competencia del Fuero en lo Penal Económico en las causas que se encuentren en trámite al referido momento. En lo que respecta a las restantes jurisdicciones del país será competente la Justicia Federal. (Artículo sustituido por Ley 25.826).	Respecto de los tributos nacionales para la aplicación de la presente ley en el ámbito de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, será competente la justicia nacional en lo penal tributario, manteniéndose la competencia del fuero en lo penal económico en las causas que se encuentren en trámite ante el mismo. En lo que respecta a las restantes jurisdicciones del país será competente la justicia federal. Respecto de los tributos locales, serán competentes los respectivos jueces provinciales o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.	Nota: este aspecto no se regula específicamente por lo que quedará en el marco de los respectivos códigos procesales penales (Nacional, de cada Provincia o CABA)
Artículo 23	El organismo recaudador podrá asumir, en el proceso penal, la función de querellante particular a través de funcionarios designados para que asuman su representación.	El organismo recaudador podrá asumir, en el proceso penal, la función de querellante particular a través de funcionarios designados para que asuman su representación.	Nota: este aspecto no se regula específicamente por lo que quedará en el marco de los respectivos códigos procesales penales (Nacional, de cada Provincia o CABA)

RESEÑA JURISPRUDENCIAL

Los precedentes jurisdiccionales vertidos en esta reseña pueden ser consultados *in extenso* en **Thomson Reuters Checkpoint**

Cámara Federal de Apelaciones de Mendoza

Corresponde revocar la medida cautelar otorgada a la actora en la acción de inconstitucionalidad contra el art. 24, primer párrafo, de la ley del impuesto al valor agregado, pues de la lectura de la norma no aparece prima facie la manifiesta contrariedad a la Constitución nacional, pues se prevé una forma específica de utilización del saldo técnico. Esta solución aparece como el ejercicio propio de las facultades legislativas en materia impositiva.

Causa: "KLP Emprendimientos S.A. c. AFIP s/acción declarativa", sala B, 26/6/2014

Cita online: AR/JUR/50148/2014

Hechos: Una empresa dedicada a la explotación de hoteles y casinos promovió acción de inconstitucionalidad contra el art. 24, primer párrafo, de la ley del impuesto al valor agregado. Además, solicitó, como medida cautelar, ser autorizada a utilizar el saldo técnico en la cancelación de sus obligaciones tributarias, o a transferirlo a sus accionistas, o a terceros con ese mismo fin. El juez de grado hizo lugar a la medida cautelar solicitada, que posteriormente limitó en cuanto a su modalidad de cumplimiento. Deducido recurso de apelación, la Cámara revocó la medida cautelar otorgada.

Sumarios:

1. La medida cautelar otorgada a la actora, en una acción de inconstitucionalidad contra el art. 24, primer párrafo, de la ley del impuesto al valor agregado, consistente en la autorización para utilizar el saldo técnico acumulado en la cancelación de sus propias obligaciones tributarias, o para transferirlo a sus accionistas, o a terceros con

ese mismo fin, debe ser revocada, pues de la lectura de la norma no aparece prima facie la manifiesta contrariedad a la Constitución nacional, al prever una forma específica de utilización del saldo técnico. Esta solución aparece como el ejercicio propio de las facultades legislativas en materia impositiva.

2. La vigencia del art. 24, primer párrafo, de la ley del impuesto al valor agregado, al momento en que la empresa contribuyente decidió poner en marcha su inversión y, por ende, su previsión en el esquema financiero, impide tener por configurado el requisito de peligro en la demora a los fines de otorgar la medida cautelar, tendiente a que se la autorice a utilizar el saldo técnico acumulado en la cancelación de sus propias obligaciones tributarias, o a transferirlo a sus accionistas, o a terceros con ese mismo fin, máxime cuando no acreditó cómo repercutiría ese beneficio impositivo que pretende en el desarrollo de su actividad. ■

Cámara Nacional de Apelaciones en lo Comercial

Una ejecución fiscal no puede interrumpir el plazo de prescripción del crédito que intenta verificar, pues dictada la sentencia y abierto el concurso, bien pudo ser iniciada la mencionada verificación, máxime cuando operó holgadamente el plazo de seis meses posteriores previsto por el art. 56 de la ley de concursos y quiebras

Causa: "Automotores Roca S.A. s/ concurso preventivo s/ incidente de verificación de crédito (por CCBA)", sala B, 16/7/2014

Cita online: AR/JUR/49896/2014

Hechos: La actora apeló la resolución que declaró operada la prescripción de su crédito. La Cámara confirmó la resolución recurrida.

Sumario:

La ejecución fiscal invocada por el organismo recaudador no puede interrumpir

el plazo de prescripción del crédito que intenta verificar, pues dictada la sentencia y abierto el concurso bien pudo ser iniciada la mencionada verificación, máxime cuando operó holgadamente el plazo de seis meses posteriores, previsto por el art. 56 de la ley de concursos y quiebras. ■

Tribunal Fiscal de la Nación

La conducta del contribuyente que incurrió en diversas irregularidades, especialmente en lo referido a la carencia de documentación y registros, vislumbra una intención de ocultar su realidad impositiva –con el efecto de repercutir en un menor ingreso al erario público–, encuadra en la infracción prevista en el art. 46 de la Ley 11.683

Causa: "Europa S.R.L. s/ recurso de apelación - impuesto a las ganancias", sala D, 20/8/2014

Cita online: AR/JUR/50233/2014

Hechos: Un contribuyente apeló contra las resoluciones mediante las cuales se determinó de oficio su obligaciones frente a los impuestos a las ganancias y al valor agregado y aplicó sendas multas por defraudación fiscal. Alegó la nulidad de los actos, con sustento en que el ente recaudador no resolvió su pedido de prórroga, ni le notificó la extensión de la fiscalización a otros períodos fiscales. El Tribunal Fiscal de la Nación confirmó parcialmente las resoluciones.

Sumarios:

1. La decisión fiscal de acudir al método de determinación sobre base presunta, y no sobre base cierta, resulta ajustada a derecho, toda vez que el contribuyente no aportó la totalidad de los libros contables, además de manifestar que no contaba con la documentación requerida y reconocer la existencia de irregularidades en sus registros contables.

2. La conducta del contribuyente que incurrió en diversas irregularidades, especialmente en lo relativo a la carencia de documentación y registros, comporta una intención de ocultar su realidad impositiva, con el efecto de repercutir en un menor ingreso al erario público. Todo ello encuadra en la infracción prevista en el art. 46 de la ley 11.683.

3. La nulidad planteada respecto de las resoluciones determinativas de impuestos

a las ganancias y al valor agregado debe ser admitida parcialmente, pues si bien no hay norma alguna –en la ley 11.683 o en su reglamento– que obligue la notificación de la orden de intervención por parte del ente recaudador, ni se establece las formalidades que se deben seguir para tener por iniciada la fiscalización, los derechos del contribuyente fueron afectados, pues de los requerimientos cursados con posterioridad al acto de inicio, no surgía con precisión que el objeto y alcance de la inspección se había extendido a otros períodos fiscales (el impuesto a las ganancias del período fiscal del año 2002 y el IVA desde enero a diciembre de 2002).

4. De conformidad con el art. 17 de la ley 11.683, el otorgamiento de la prórroga para contestar la vista es facultad del juez administrativo, quien toma la decisión de acuerdo con una razonable evaluación de la situación y los motivos que el contribuyente exponga al formular tal petición.

5. El silencio de la administración ante la solicitud de prórroga para contestar las vistas no debe ser interpretada como una concesión al pedido, pues el art. 10 de la ley 19.549 –de aplicación supletoria según el art. 116 de la ley 11.683–, prevé que el silencio o la ambigüedad de la administración frente a pretensiones que requieran de ella un pronunciamiento concreto, se interpretarán como negativa; sólo si mediase disposición expresa se podrá acordar al silencio sentido positivo. ■

Se debe revocar una multa por defraudación fiscal, en tanto el organismo recaudador dictó una nueva resolución condenatoria, debido a que en la primera no tuvo en consideración el descargo presentado, sin seguir el procedimiento reglado por la norma

Causa: "Profum S.A. s/ recurso de apelación", sala A, 16/6/2014

Cita online: AR/JUR/49930/2014

Hechos: Un contribuyente apeló contra la resolución que le impuso multa por defraudación fiscal: sostuvo la nulidad de la resolución, porque el ente recaudador no tuvo en consideración su descargo, por lo cual se dejó sin efecto el acto anterior, y fue dictado uno nuevo. El Tribunal Fiscal de la Nación revocó la sanción aplicada.

Sumario:

La multa por defraudación fiscal aplicada a un contribuyente debe ser revocada, pues el organismo recaudador dictó una nueva resolución condenatoria, debido a que cuando dispuso la primera no tuvo en consideración el descargo presentado, sin seguir el procedimiento reglado por normas de la ley 11.683: ello importa una flagrante violación al principio *non bis in idem*. ■