

**LA POSIBILIDAD DEL ESCÁNDALO JURÍDICO
ENTRE EL PROCESO DETERMINATIVO TRIBUTARIO
Y EL PROCESO PENAL TRIBUTARIO.
ALGUNAS REFLEXIONES SOBRE EL ARTÍCULO 18
DE LA LEY 24.769**

Mónica A. Anís y Mario R. Villegas¹

Introducción

Sabido es que la elección e instrumentación de un sistema procesal penal tributario implica un gran desafío, ya que no solo es la vía de materializar el derecho sustantivo sino que, en este caso, también implica otorgar preferencias y elaborar estrategias que equilibren –en un marco racional y razonable– factores de trascendencia social como la recaudación tributaria y cuestiones de índole estrictamente individuales como el patrimonio y la libertad de las personas, todos derechos con jerarquía constitucional.

En la Argentina, históricamente, nuestra legislación procesal penal tributaria ha variado notablemente al respecto, teniendo etapas donde se otorgaba prevalencia a aspectos fiscalistas (ley 20.658 /76) hasta épocas donde se priorizan criterios penalistas (ley 23.771 /91), para ubicarse en un punto intermedio con la actual Ley Penal Tributaria N° 24.769 (en adelante PenT), recibida con el beneplácito de la doctrina especializada y gran parte de los juristas.

Respecto del actual artículo 18 de la norma vigente sobre el cual versará el presente trabajo, debemos sostener que es un verdadero progreso en favor de respetar el derecho de defensa del contribuyente, no solo por la posibilidad de ser oído y ofrecer prueba antes de que se formule la pertinente denuncia penal, sino por que esto implica además dejar de lado los informes técnicos²

¹ Mónica Anís es Secretaria del H. Consejo Directivo de la Facultad de Derecho UNNE y docente del Seminario de Derechos Humanos de dicha unidad académica, al igual que Mario Villegas en las asignaturas de Derecho Financiero y Tributario y de Metodología de la Investigación.

² La naturaleza de ese “informe técnico” resultó por demás controvertida, sin acuerdo acerca de su trascendencia en el proceso penal tributario. Al respecto, ver conclusiones de la Sala II de la Cámara Federal de San Martín en el fallo Fribe S.A. (23/02/93)

confeccionados por funcionarios inspectores –sin el requisito de que sean jueces administrativos– conteniendo sus conclusiones acerca de la conducta a investigar, y el perjuicio fiscal emergente.

Sin embargo, con relación a los efectos de la determinación administrativa de la deuda tributaria con relación al proceso penal tributario, la doctrina fluctúa entre asignarle carácter prejudicial o bien de procedibilidad de la acción penal, mientras que la actual jurisprudencia mayoritariamente considera que el ejercicio de la acción penal es independiente de la tramitación de la determinación de oficio del contribuyente.

Por ello, el objetivo del presente trabajo es analizar la manera armónica de integrar el régimen procesal penal tributario con el ordenamiento de rito vigente en materia impositiva por la Ley 11.683 –texto ordenado 1998– (en adelante LPT), aún cuando se pueda reconocer que parte de sus conclusiones podrán aplicarse a la materia provisional.

La construcción conceptual del artículo 18 de la Ley 24.769

El artículo 18 PenT comienza su redacción con precisiones dirigidas al organismo recaudador. En su primer párrafo impone al funcionario denunciante la obligación del previo trámite del procedimiento determinativo de las deudas impositivas y/o previsionales que emerjan de la conducta a denunciar³. De esta manera, surge la necesaria integración de nuestra norma ritual en el marco penal tributario, donde se hace sopesar el sistema autodeterminativo⁴ y subsidiariamente el procedimiento de determinación de oficio cuando el sujeto pasivo no haya presentado o resulten impugnables las declaraciones juradas. Así, frente a la segunda opción, tras la vista de los cargos el contribuyente puede ejercer su derecho de defensa, ofreciendo prueba y alegando los hechos y el derecho que entienda a su favor⁵, para que se dicte el correspondiente acto determinativo, recurrible por las vías alternativas previstas.⁶

³ Al tratarse de tributos debidos al Fisco nacional, corresponde remitirse al artículo 112 LPT que enumera los gravámenes respecto de los cuales rige dicha norma, a los que deben agregarse aquellos tributos cuya normativa específica así también lo imponga (por ejemplo, el impuesto sobre créditos y débitos bancarios de la ley 25.413).

⁴ Artículo 11 LPT, efectivizada mediante la presentación de declaraciones juradas.

⁵ Artículo 17 LPT.

⁶ Artículo 76 incisos a) y b) LPT.

No cabe discusión que, en el derecho positivo argentino, el acto determinativo de la deuda tiene efectos declarativos (no constitutivos), puesto que la obligación tributaria nace con la realización del hecho imponible previsto en las normas sustantivas. Se trata de un acto reglado, y no discrecional, más allá de la certera posibilidad de la Administración Fiscal de interpretar y aplicar las normas tributarias, y con ello, la facultad de calificación de la hipótesis legal condicionante y ponderable.

De igual manera, sabido es que en este procedimiento tributario, por influencia de los principios del derecho administrativo, rige el principio de la verdad material, debiendo arribar el juzgador a los resultados que los elementos de prueba conduzcan, valorados conforme a la regla de la sana crítica, debiendo resolverse, incluso, la disminución de las sumas a ingresar, de corresponder. Ahora bien, una vez firme el acto determinativo, solo podrá ser modificado en contra del contribuyente si la resolución hubiera dejado constancia que la determinación era parcial o cuando surjan nuevos elementos de juicio o se compruebe la existencia de error, omisión o dolo en la exhibición o consideración de los que sirvieron de base a la determinación anterior⁷ A su vez, por la denominada teoría de las correcciones simétricas, si la Administración Fiscal determina un ajuste de impuesto que conlleva la existencia de pagos en exceso por parte del contribuyente, debe proceder a compensarlos de oficio, eventualmente, hasta anular el impuesto resultante de la determinación, aun cuando la acción de repetición se hallare prescripta.⁸

Ahora bien, conforme dispone el artículo 18 PenT en estudio, con el dictado del acto determinativo –y sin obstar que el mismo sea cuestionado por la interposición de recursos de reconsideración o de apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación (en adelante TFN)– la Dirección General Impositiva (en adelante DGI) ya se encuentra en condiciones –y ante el deber⁹– de formular la denuncia penal correspondiente, de verificarse la configuración de alguno de los tipos penales previstos en la PenT.

⁷ Artículo 19 LPT. A esta disposición habría que aclararle que procede siempre que “el órgano estatal no haya podido disponer de todos los elementos necesarios para la correcta determinación del tributo”, descartándose en caso de negligencia (Giuliani Fonrouge, Carlos M. (2004), *Derecho Financiero*, Tomo I, Ed. La Ley, Buenos Aires, p. 455).

⁸ Artículo 81 LPT.

⁹ Art. 177 Inc. 1º del Código Procesal Penal de la Nación (en adelante CPPN).

De la simple apreciación lógica de la normativa en vigor, surge que el régimen procedimental alberga la posibilidad de escándalo jurídico, si las respectivas jurisdicciones –con competencia tributaria y penal tributaria respectivamente– concluyen en divergencia acerca de la existencia y/o cuantía de la obligación tributaria del contribuyente, cuestión que analizaremos más adelante.

Continúa nuestro artículo en estudio, en su segundo párrafo, estableciendo que en todos aquellos casos que la LPT excluye del trámite de la determinación de oficio¹⁰ deberá formularse denuncia una vez formada la “convicción administrativa”, es decir, cuando el funcionario competente se encuentre convencido de la existencia de una conducta delictiva. Así, corresponde a este agente estatal merituar los elementos que le permitan concluir sobre la pertinencia o no de la formulación de denuncia penal, sobre la base de elementos de prueba que sean sólidos, concretos y que acrediten suficientemente la existencia de los hechos que se pretende imputar, cabiéndole la responsabilidad, en su caso, de la indebida acción u omisión.

Chiara Diaz¹¹ pretende que la convicción administrativa se concrete siempre a través de una resolución administrativa formal donde se la justifique en elementos y normas específicos. Para quienes acompañan esta postura, es importante brindar previamente al contribuyente la posibilidad de alegar su descargo que asegure el derecho a ser oído antes de formularse la denuncia penal. Sin embargo, entendemos junto a la posición mayoritaria¹², que la convicción administrativa no requiere de ningún dictamen o acto administrativo que la formalice, sino que deberá plasmarse en el texto de la denuncia, al fundamentarla, y señalando los elementos y medios de prueba que permitan acreditar la existencia del hecho ilícito de que se trate.

Sostenemos esta idea pues, claramente, su inclusión en el texto de la norma obedece a distinguir estos supuestos de aquellos previstos en primer

¹⁰ Así también, con relación a todos aquellos delitos que no requieren montos mínimos para su configuración, o punibilidad, según la posición que se asuma al respecto.

¹¹ Chiara Diaz, Carlos. A. (1997), “Ley Penal Tributaria y Previsional N° 24.769”, Ed. Rubinzal Culzoni Editores, Santa Fe, p. 321.

¹² Para un detalle exhaustivo de la literatura especializada en este punto, se recomienda a Villegas, Héctor (2007), Régimen Penal Tributario Argentino, Ed. La Ley, Buenos Aires, p. 249 y ss.

párrafo, reglando la oportunidad en que debe formularse la denuncia cuando no proceda la determinación de oficio de la deuda.¹³ Evidentemente, de resultar aplicable el primer párrafo del artículo 18 PenT, el momento a partir del que surge la obligación de denunciar aparece claramente determinado. En el caso del segundo párrafo, como en todos, la obligación de denunciar aparece cuando el funcionario, único y personalmente responsable, arribe al convencimiento de la comisión de un ilícito, pero, esta vez, sin más requisitos.

Entonces, consideramos que el propósito del concepto de “convicción administrativa” es evitar la formulación de denuncias automáticas, puesto que resulta necesario analizar si el contribuyente actuó con acción culposa o dolosa, ya que no basta con la simple comprobación de la superación del límite objetivo sino que deben existir, además, razonables sospechas sobre la concurrencia de los demás elementos de tipificación de los delitos de que se trate.¹⁴

En síntesis, y priorizando la regla general prevista en el artículo 177 inc. 1º CPPN, toda deuda tributaria contraída con ardid o engaño, que a los fines de su liquidación no requiera o no proceda la tramitación del procedimiento previsto en el artículo 16 LPT, deberá ser denunciada por el funcionario actuante una vez que adquiera la convicción del ilícito. Como bien lo marca Caitania, en este párrafo también deben incluirse, por un lado, aquellos supuestos en que el contribuyente rectifica fuera de plazo la declaración jurada originalmente presentada, en tanto implica el reconocimiento de la deuda efectuado luego del momento de consumación del delito de evasión, y, por el otro lado, el caso en que el contribuyente conforma la pretensión fiscal luego de corrida la vista de los cargos formulados, en tanto el mismo artículo 17 LPT establece que “no será necesario dictar resolución determinando de oficio la obligación tributaria si –antes de ese acto– prestase el responsable su conformidad con las impugnaciones o cargos formulados, la que surtirá entonces los efectos de

¹³ La normativa se aplica a aquellos casos inicialmente excluidos del procedimiento de determinación de oficio (caducidad de regímenes promocionales –artículo 143 LPT–, Impuesto a la Transferencia de Combustibles Líquidos, Ley 25.345 de Prevención de la Evasión Fiscal, cálculos de conceptos o importes improcedentes contra el impuesto determinado –artículo 14 LPT–; etc.), y aquellos casos en que la inviabilidad resulte sobrevenida (facultades liquidatorias prescriptas, bloqueo fiscal; etc.).

¹⁴ La verificación de deudas tributarias superiores a \$ 100.000 (pesos cien mil) por sí sola, no obliga a denunciar ya que, como se sostiene, la obligación es de denunciar delitos y no ajustes impositivos que superen determinadas sumas.

una declaración jurada para el responsable y de una determinación de oficio para el Fisco”.

Seguidamente, en el tercer párrafo del artículo 18 PenT, se refuerza la presencia de la Administración Fiscal en el proceso penal tributario, cuando frente a la denuncia de un tercero ordena al Juez Penal remitirle los antecedentes a fin de que inmediatamente proceda a la verificación y determinación de la deuda tributaria, contando con un plazo de noventa (90) días a tal efecto, prorrogables a requerimiento fundado¹⁵ A diferencia del supuesto previsto en el primer párrafo, en este caso las facultades y poderes del organismo recaudador se encuentran bajo la dirección del Juez Penal, debiendo ejercitarse mediando la debida autorización judicial en lo que respecta a los impuestos y períodos que conforman el objeto del proceso, aún cuando dichas facultades de fiscalización y determinación de la deuda se encontraran prescriptas.¹⁶

La conflictiva presencia del procedimiento determinativo en el proceso penal tributario

Planteada la interpretación del artículo 18 PenT, inmediatamente se abre al debate sobre el papel conflictivo que desempeña el procedimiento determinativo de la deuda tributaria dentro del proceso penal. Para ello, consideramos necesario analizar las respuestas que ha brindado la jurisprudencia sobre este dilema, las cuales pueden resumirse en tres grupos, a saber: las decisiones judiciales que plantean que el procedimiento determinativo resulta ser una

¹⁵ Decarli y López Biscayart señalan que “de ninguna norma de derecho positivo se puede derivar que el Juez no debe transmitir la *notitia criminis* al ministerio Público Fiscal como lo manda el artículo 180 del Código Procesal Penal” (López Biscayart, Javier y Decarli, Enrique (2005), “Determinación de Oficio y Proceso Penal”, en AA. VV., Derecho Penal Tributario. Cuestiones Críticas, Ed. Rubinzal Culzoni, Santa Fe, p. 112). Sin embargo, consideramos errática esta postura, pues cuando la norma ordena al Juez remitir los antecedentes lo hace sin mencionar como previo requisito a la vista del artículo 180 del Código mencionado, obviamente para evitar la pérdida de la imperatividad que claramente demuestra su exégesis y, además, por resultar recomendable en la práctica, toda vez que muchos casos iniciados por denuncias de terceros evidencian imprecisiones técnicas o en cuanto a los montos implicados, que pueden impedir al Ministerios Público Fiscal expedirse exhaustivamente en los términos que ordena el Art. 188 del código de rito penal.

¹⁶ Asimismo, entiendo que, más allá del cumplimiento de la liquidación ordenada por el Juez Penal, la Administración Fiscal se encuentra imposibilitada de reclamar el pago de la deuda así determinada, en tanto hubiera operado la prescripción de las acciones de cobro.

“cuestión de prejudicialidad”¹⁷, las que sostienen que se trata de una “condición de procedibilidad de la acción penal”¹⁸, y finalmente las que consideran que “no resulta necesario para la viabilidad de la acción penal”¹⁹.

La última posición es la que ha logrado mayores adhesiones en la jurisprudencia actual, orientada especialmente por los decisorios de la Cámara Nacional en lo Penal Económico, que en sus fallos –generalmente vinculados a planteos defensistas de nulidad o excepciones de falta de acción– ha planteado con claridad la idea de que la PenT no implica una reforma al régimen procesal penal general, por lo que se entiende lógico que la titularidad de la acción siga quedando en manos del Ministerio Público Fiscal, que la falta de un acto determinativo previo no es causal de nulidad del proceso²⁰, por su carácter restrictivo, así como por no afectar garantías constitucionales del imputado. Ahora bien, aunque se pueda coincidir en líneas generales con estos argumentos, creemos que estos criterios asentados por la interpretación pretoriana debe ser considerados con las reservas inherentes a la situación procesal en la que se dicta la sentencia, y los principios y normas que rigen cada una de dichas incidencias.

Por ello, consideramos que no cabe concluir en la indiferencia de nuestro ordenamiento positivo acerca de la tramitación de la determinación de oficio de la deuda con carácter previo a la formulación de denuncia penal. Más bien,

¹⁷ Fallo “Mautino”, Cámara Federal de Rosario (01/10/99), vale su cita, si bien es una posición aislada en el estado de la Jurisprudencia actual. Extraído de: <http://www.legisargentina.com.ar/tributario/>

¹⁸ Fallo “D. G. I. Mercedes s/Denuncia Ley 24.769”, Cámara Federal de San Martín, Sala I (24/10/00), igual salvedad que en la nota anterior. Extraído de: <http://www.legisargentina.com.ar/tributario/>

¹⁹ Fallos “Productos Farmacéuticos Doctor Gray SACI”, Cámara Nacional en lo Penal Económico, Sala A (02/11/98) y “Kowsef S.A. s/Ley 24.769 s/Incidente de Nulidad”, Cámara Nacional en lo Penal Económico, Sala B (15/9/00); resultando la posición dominante en la Jurisprudencia actual. Extraídos de: <http://www.legisargentina.com.ar/tributario/>

²⁰ El artículo 166 CPPN expresa: “Los actos procesales serán nulos sólo cuando no se hubieran observado las disposiciones expresamente prescriptas bajo pena de nulidad”, situación que no se da en el tema analizado, como tampoco los previstos en el artículo 167 del mismo cuerpo legal. Asimismo, por analogía, podemos interpretar que el artículo 175 CPPN, donde se establece la forma en que debe realizarse la denuncia, en ningún momento sanciona su inobservancia con pena de inadmisibilidad o nulidad, por lo que entiendo en buena hermenéutica que tales argumentos son trasladables al incumplimiento de lo dispuesto por el artículo 18 PenT, en su carácter de reglamentario de la obligación genérica de denunciar

preferimos pensar que debería ser un requisito legal, imperativo y previo, aún cuando ante su incumplimiento no se encuentra prevista sanción procesal alguna, y así lo confirma la opción de tomar a la denuncia del funcionario sin el previo dictado del acto determinativo como una denuncia de terceros²¹, remitiendo los antecedentes al organismo recaudador a los fines del dictado del mismo²²; en igual sentido, el dictado del acto administrativo determinativo, que se presume legítimo de acuerdo la artículo 12 de la Ley de Procedimiento Administrativo, arrima al Juez penal importantes indicios relativos a que el caso merece ser investigado, sin perjuicio de las conclusiones a que el magistrado arribe luego de la actividad instructora de rigor.

Amparados en esta idea, algunos autores han otorgado al acto determinativo un carácter de “cuestión prejudicial”, tal como lo indica García Vizcaíno conforme a la norma del artículo 10 CPPN²³, incluyendo como condición su firmeza. Coincidiendo con la postura, Díaz Sieiro considera que se trata de una “cuestión prejudicial” porque tienen naturaleza sustancial vinculada a la existencia o inexistencia del delito—al incidir sobre los elementos del mismo—, y, a su vez, claros efectos procesales, porque paraliza el trámite de la acción penal, e implican una atribución de competencia extra-penal y una limitación al sistema probatorio de las libres convicciones²⁴, atendiendo que adquieren el carácter de cosa juzgada, no pudiendo ser desvirtuadas sus conclusiones en sede penal.

Por nuestra parte, considerando que el acto determinativo que puede sustentar parcialmente una condena en sede penal es susceptible de ser revocado

²¹ Ejemplificado por Decarli y López Biscayart (2005), op. cit., p. 112.

²² Es destacable el fallo “Macasar SA”, de fecha 02/09/2004 de la Sala A de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, aún en la divergencia, al sostener en un caso iniciado conforme lo dispuesto por el artículo 21 PenT que “la viabilidad del inicio de la acción penal por denuncia del organismo de recaudación, antes de la determinación administrativa del monto presuntamente evadido, se encuentra supeditada a que dicha denuncia contenga indicios suficientes para sostener que la cifra reclamada supera el mínimo exigido como elemento objetivo del tipo (o condición objetiva de punibilidad según discrepa la doctrina) a fin de encausar el proceso convenientemente, evitando, de tal manera, un desgaste jurisdiccional innecesario”. Extraído de:

<http://www.abeledoperrot.com/fiscal/sentencias-tfn/index.html>

²³ García Vizcaíno, Catalina (2007), “Derecho Tributario”, Ed. Lexis Nexis, Buenos Aires, p. 283.

²⁴ Díaz Sieiro, Horacio D.; “La Determinación de Oficio de las Deudas Impositivas y el Proceso Penal Tributario. Una primera aproximación al Art. 18 de la Ley 24.769”, PET N° 135.

por contrario imperio, anulado o modificado por la propia Administración Fiscal, el TFN o la Justicia Federal, la posibilidad de encuadrar el procedimiento como una cuestión prejudicial se diluye del todo. En tal sentido, resulta insostenible que lo resuelto por el Juez Administrativo sea impermeable a la investigación penal, ya que el monto evadido debe ser fijado dentro del proceso penal, como elemento del ilícito.²⁵

Por ello, sostenemos que la determinación de oficio de la deuda tributaria es una cuestión previa, o bien, una condición de procedencia de la acción penal²⁶, en tanto implica una resolución de corte sustancial, sin perjuicio de que no impide la ejecución de actos de instrucción, que no pretendan resolver, aunque sea provisoriamente, la situación procesal del imputado.

Es más, como un dato concreto de la realidad, desde la vigencia de la PenT –e inclusive con la doctrina aceptada de la jurisprudencia mayoritaria–, no existen autos de procesamiento dictados en orden a la comisión del delito de evasión impositiva sin el previo dictado de la resolución determinativa prevista en el artículo 17 LPT²⁷, pues cuando la DGI liquida la deuda tributaria del contribuyente en un cifra superior a los cien mil pesos corresponde analizar los demás elementos que permitan arribar o descartar la convicción administrativa sobre la comisión del hecho ilícito, y, en su caso, proceder a formular la correspondiente denuncia penal.

A su vez, manteniendo la coherencia del sistema tributario, si la DGI arriba a una cifra inferior a la mencionada, se orienta hacia la variante infraccional de la LPT que se aplica en la resolución determinativa del gravamen, pues en caso contrario se considerará que la Administración Fiscal no ha

²⁵ Si bien, como veremos, su decisión no vincula, sin más, al juez del Impuesto en lo atinente a la determinación de la obligación tributaria.

²⁶ Esta cuestión de condiciones de procedencia de la acción penal se encuentra presente, por ejemplo, en el artículo 6 CPPN donde establece una variable a la forma de llevar adelante la acción penal en casos de delitos de acción pública dependientes de instancia privada, donde la acción penal no puede llevarse a cabo sin la pertinente formulación de denuncia por parte de las personas legalmente autorizadas a tal efecto. Una vez formulada dicha denuncia, la acción penal es llevada adelante libremente por el Ministerio Público Fiscal.

²⁷ Dato extraído de: Fridemberg, Juan P. (2008), "Determinación de oficio de la deuda tributaria en el marco del proceso penal tributario. Panorama integrador", en AA. VV., Derecho Penal Tributario, Ed. Marcial Pons, Buenos Aires, p. 56

encontrado mérito para imponer dichas penalidades y otorga indemnidad al contribuyente.²⁸

A la par, con claridad la PenT dispone que las penas serán impuestas sin perjuicio de las sanciones fiscales que correspondan²⁹, y, además, establece que la autoridad tributaria se abstendrá de aplicar sanciones hasta que sea dictada la sentencia definitiva en sede penal.³⁰ De esta manera, el ordenamiento positivo vigente contempla específicamente los casos en que procede la formulación de la denuncia penal, disponiendo que se postergue la aplicación de sanciones, sin que por ello precluya la facultad sancionatoria al momento –previo– de dictarse el acto determinativo.

Conclusiones respecto de los efectos de las decisiones en una sede respecto de la otra jurisdicción

a) la sentencia penal respecto de la deuda tributaria

En su redacción actual el artículo 20 PenT establece que “la formulación de la denuncia penal no impide 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... 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”.

Como bien se trasluce del artículo citado, existe la posibilidad de que ambas jurisdicciones intervinientes se expidan en sentido opuesto o diverso sobre la existencia y/o cuantía de la obligación tributaria, en el marco de su respectiva competencia, lo cual podría provocar “escándalo jurídico”.

Ante esta posibilidad, parte de la doctrina ha destacado la necesaria preeminencia de la sentencia penal. Ziccardi interpreta que “si bien la norma se

²⁸ Conforme lo dispone el artículo 74 LPT.

²⁹ Artículo 17 PenT.

³⁰ Artículo 20 PenT. Cabe aclarar, como bien dice la norma, que en este caso no será de aplicación lo previsto en el artículo 74 LPT antes citado.

refiere a la imposibilidad de alterar las declaraciones de hechos contenidas en la sentencia del Juez Penal en lo que se refiere a la sanción, este efecto puede extenderse al fondo del asunto cuando el Juez haya sobreseído al contribuyente en base a cuestiones de hecho y prueba tales que llevan a hacer desaparecer la existencia misma de la obligación fiscal”.³¹ En ese mismo sentido “las conclusiones que se desprenden de la sentencia penal tienen directa implicancia sobre los distintos actos recurridos en este Tribunal por cuanto las declaraciones de hechos que contiene y da por probados sirven para desarticular, en definitiva, las impugnaciones (esencialmente de hecho y prueba) sobre las que se estructuró la presunción de incremento patrimonial no justificado que tocó los tres gravámenes determinados (Ganancias, IVA y Bienes Personales). Los ajustes planteados no comprenden materia de “valoración jurídica” en los términos que se planteara in re “Movicom S.A.”, materia en donde este Juzgador no se encuentra obligado a respetar el alcance de la “cosa juzgada” establecida en la sede donde se investiga el delito”.³² En igual sentido se pronuncia Vicente O. Díaz al entender que “cuando la sentencia del Juez Penal determina la inexistencia de hecho imponible tal decisión vincula a otro estamento jurisdiccional administrativo e impide que este último diga lo contrario, salvo que se quiera institucionalizar el escándalo jurídico”.³³

Por el otro lado, consideramos más acorde a una interpretación razonada que si bien el juez penal resultará competente para entender y expedirse sobre la existencia y cuantía del monto evadido –en tanto resulta elemento condicionante de la imposición de la pena–, su poder de jurisdicción no vincula a las distintas instancias administrativas y judiciales con jurisdicción específica en materia fiscal. Ello, sin perjuicio de la indudable fuerza de convicción que acarrea la decisión judicial, y que deberá ser merituada por el juez tributario de acuerdo con las reglas de la sana crítica, junto con las demás constancias

³¹ Ziccardi, Horacio (2005), “Armonización de las normas de la Ley Penal Tributario y la Ley de Procedimiento Fiscal”, en Boletín AAEF, Sección Doctrina, Julio 2005, Buenos Aires, p. 15.

³² Fallo “Apartur S.A.”, TFN, Sala C, del 30/03/2006. A similares conclusiones arribó la Sala B TFN en la causa “Almeida, Nora M.”, 23/11/2004. Extraído de: <http://www.abeledoperrrot.com/fiscal/sentencias-tfn/index.html>

³³ Díaz, Vicente O. (1996), “Escándalo jurídico de una sentencia del Tribunal Fiscal singular doctrina de la sala A: repudio al non bis in idem”, en Periódico Económico Tributario N° 118, Octubre de 1996, Buenos Aires. Citado por: Fridemberg, Juan P. (2008), “Determinación de oficio de la deuda tributaria en el marco del proceso penal tributario. Panorama integrador”, en AA. VV., Derecho Penal Tributario, Ed. Marcial Pons, Buenos Aires, p. 59

del expediente. La determinación en sede penal sirve para la indagación sobre la posible comisión de un ilícito y, por lo tanto, no puede hacer cosa juzgada lo decidido en punto a la determinación del encuadre fiscal que sólo es competencia administrativa del TFN y eventualmente de su organismo jurisdiccional de alzada.³⁴ Elegimos para fundar lo sentenciado el TFN, sala C, en el sentido que “la sentencia recaída en la causa penal no obliga al Tribunal Fiscal de la Nación, habida cuenta de que sus efectos de cosa juzgada actúan sólo sobre la materia infraccional, aunque nada impide aceptar sus conclusiones como prueba a considerarse en el caso concreto”.³⁵

b) la sentencia del TFN con relación a la causa penal

Dijimos que la existencia de la obligación tributaria resulta elemento necesario –no suficiente– a los fines de la configuración de la conducta punible. En consecuencia, si la jurisdicción competente en materia tributaria resolviera dejar sin efecto una determinación de oficio, evidentemente quedaría sin sustento la persecución penal instada en consecuencia. Sin embargo, es necesario distinguir las alternativas que podrían presentarse.

En primer lugar, habría que analizar el caso de la determinación de oficio dejada sin efecto o disminuidos sus montos por debajo de los mínimos previstos por la PenT. Consideramos que la decisión jurisdiccional acerca de la inexistencia de la obligación tributaria vacía de contenido al supuesto delito fiscal denunciado. Se coincide con García Vizcaíno al señalar que si “el órgano de alzada en las determinaciones de oficio (vg. la A.F.I.P.-D.G.I. mediante la resolución del recurso de reconsideración; el T.F.N. al sentenciar el recurso de apelación; la cámara federal competente; la Corte Suprema al pronunciarse en el recurso extraordinario por arbitrariedad) resuelve que la determinación tributaria debe reducirse a un monto inferior al establecido como condición objetiva de punibilidad (o elemento objetivo del tipo, según el criterio que se adopte) por el artículo 1, ¿puede el juez en lo penal económico o el juez federal llegar a una conclusión distinta, disponiendo que continúe el proceso penal?

³⁴ En ese sentido, se puede analizar el fallo “Mascardi, Carlos G.”, Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala I, del 30/11/2004. Extraído de: <http://www.abeledoperrot.com/fiscal/sentencias-cnacaf/index.html>

³⁵ Fallo “Ferioli, Jorge”, TFN, sala C, del 19/08/2005. Extraído de: <http://www.abeledoperrot.com/fiscal/sentencias-tfn/index.html>

Entendemos que no, por elementales principios de certeza y seguridad jurídica³⁶. Ello no implica suspender la tramitación de la causa penal hasta que se arribe a sentencia firme en el proceso tributario, ya que, como bien señalan Decarli y López Biscayart, si bien para resolver la cuestión “es normalmente competente un órgano jurisdiccional diferente, esto no quita que pueda ser conocida por el juez penal en lo que se exige para su juicio”.³⁷ De tal forma, si bien lo resuelto en sede tributaria tiene trascendencia en sede penal, en tanto no exista resolución firme en aquella el juez penal deberá proseguir con el ejercicio de su jurisdicción. Nuestro ordenamiento positivo, entonces, dispone un régimen en la cual la jurisdicción que resuelva con anterioridad tendrá, en cierta forma, y conforme a la competencia de cada uno de ellas, prevalescencia con relación a la otra, en tanto, como correctamente se ha señalado, “el poder de jurisdicción es único en el Estado”.³⁸

En segundo lugar, abordaremos el caso de la declaración de nulidad de la determinación de oficio. En esta situación consideramos que, en principio, no debiera tener efecto alguno con relación a la causa penal, toda vez que su dictado, si bien necesario por imperativo legal, no lo es bajo apercibimiento de sanción procesal alguna. Sin perjuicio de ello, deberán analizarse los efectos de la nulidad en orden a la doctrina de los frutos del árbol venenoso, en tanto resulta otro elemento probatorio a analizar por el Juez, debiendo respetarse las reglas de exclusión de la prueba que rigen el proceso penal. Por su parte, también debiera observarse el necesario dictado de un nuevo acto determinativo de la deuda tributaria en el caso que, declarada la nulidad de aquella que diera lugar al inicio de la causa penal, el contribuyente solicitara la aplicación del beneficio previsto en el artículo 16 PenT, ya que, en ese caso, el obligado debe aceptar la determinación realizada por el organismo recaudador, regularizando y pagando el monto de la misma en forma incondicional y total, antes de formularse el requerimiento fiscal de elevación a juicio. Evidentemente, y de acuerdo al principio de legalidad que rige la actividad administrativa, en estos casos la única forma en que el organismo recaudador puede expresar dicha liquidación resulta la prevista y regulada por el 16 y siguientes LPT.

³⁶ García Vizcaíno, Catalina (2007), *Derecho Tributario*, Tomo II, Ed. Lexis Nexos, Buenos Aires, P. 56

³⁷ Decarli, Enrique y López Biscayart, Javier (2005), *op. cit.*, p. 108.

³⁸ Decarli, Enrique y López Biscayart, Javier (2005), *op. cit.*, p. 112.

A continuación, es menester analizar el caso de desistimiento del recurso por parte del contribuyente. En tal sentido, conforme lo dispone el artículo 164 LPT, “si el desistimiento... fuera aceptado por la contraparte, deberá [el TFN] dictar sentencia teniendo a la litigante por desistida”. En este supuesto, queda firme la resolución administrativa recurrida, arrojando certeza acerca de la existencia y cuantía de la obligación tributaria, sin que de ello quepa deducir la concurrencia de los demás elementos objetivos y subjetivos requeridos por la norma represiva de que se trate.

Finalmente, resta por analizar el efecto en el caso de allanamiento del Fisco en el proceso tributario. Aquí nuevamente apelamos a lo dispuesto por el artículo 164 LPT en la parte que continúa alo transcripto en el párrafo anterior y que considera la situación de allanamiento, agregándose que “cuando se allanare, el Fisco deberá hacerlo por resolución fundada”. Al respecto, señalan Giuliani Fonrouge y Navarrine que, en el supuesto de cumplirse los recaudos legales, las facultades del Juez son limitadas, siendo la sentencia una virtual homologación del acuerdo entre partes.³⁹ Por su parte, García Vizcaíno interpreta que, si bien el TFN está obligado a dictar una resolución homologatoria del allanamiento, puede hacer reserva de su criterio contrario, al exigir la norma que la resolución relativa al allanamiento del Fisco sea fundada, por lo cual el juzgador puede merituar y discrepar de tales fundamentos.⁴⁰ Por nuestra parte, entendemos que la modificación sustancial de la obligación tributaria principal originalmente determinada, a partir del allanamiento del Fisco debidamente sentenciado, reviste similar efecto que el indicado en el caso de la determinación de oficio dejada sin efecto o disminuidos sus montos por debajo de los mínimos previstos por la PenT.

Bliografía y Legislación utilizada

CATANIA, Alejandro (2009), Régimen Penal Tributario, Ed. Del Puerto, Buenos Aires.

CHIARA DÍAZ, Carlos (1997), Ley Penal Tributaria y Previsonal N° 24.769, Ed. Rubinzal Culzoni, Santa Fe.

Código Procesal Penal de la Nación (2008), Ed. Zavallía, Buenos Aires.

³⁹ Giuliani Fonrouge, Carlos M. y Navarrine, Susana C. (2007), “Procedimiento Tributario y de la Seguridad Social”, Ed. Lexis Nexos, Buenos Aires, p. 760.

⁴⁰ García Vizcaíno, Catalina (2007), op cit., p. 113

- DÍAZ SIEIRO, Horacio D.; “La Determinación de Oficio de las Deudas Impositivas y el Proceso Penal Tributario. Una primera aproximación al Art. 18 de la Ley 24.769”, PET N° 135.
- EDWARDS, Carlos E. (2000), Régimen penal tributario, Ed. Astrea, Buenos Aires.
- GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina (2007), Derecho Tributario, t. II, Ed. Lexis Nexis, Buenos Aires.
- FRIDEMBERG, Juan P. (2008), “Determinación de oficio de la deuda tributaria en el marco del proceso penal tributario. Panorama integrador”, en AA. VV., Derecho Penal Tributario, Ed. Marcial Pons, Buenos Aires, p. 56.
- GIULIANI FONROUGE, Carlos (2007), Derecho Financiero, Ed. La Ley, Buenos Aires.
- GIULIANI FONROUGE, Carlos M. y NAVARRINE, Susana C. (2007), “Procedimiento Tributario y de la Seguridad Social”, Ed. Lexis Nexis, Buenos Aires.
- HADDAD, Jorge (2008), Ley penal tributaria comentada. Ed. Abeledo Perrot, Buenos Aires.
- Ley de Procedimientos Administrativos (2007), comentada por Tomás Hutchinson, Ed. Astrea, Buenos Aires.
- Ley de Procedimiento Tributario (2008), Ed. La Ley, Buenos Aires.
- Ley Penal Tributaria (2008), Ed. La Ley, Buenos Aires.
- LÓPEZ BISCAYART, Javier y DECARLI, Enrique (2005), “Determinación de Oficio y Proceso Penal”, en AA. VV., Derecho Penal Tributario. Cuestiones Críticas, Ed. Rubinzal Culzoni, Santa Fe.
- ORCE, Guillermo y Trovato, Gustavo (2008), Delitos Tributarios, Ed. Abeledo Perrot, Buenos Aires.
- RIQUERT, Marcelo (2004), Cuestiones de derecho penal y procesal penal tributario, Ed. Ediar, Buenos Aires.
- THOMAS, Ricardo (1997), Régimen penal tributario ley 24.769, Ed. Ad-hoc, Buenos Aires.
- VILLEGAS, Héctor B. (2005), Curso de finanzas, derecho financiero y tributario, Ed. Astrea, Buenos Aires.
- . (2007), Régimen penal tributario argentino, Ed. La Ley, Buenos Aires.

ZICCARDI, Horacio (2005), “Armonización de las normas de la Ley Penal Tributario y la Ley de Procedimiento Fiscal”, en Boletín AAEF, Sección Doctrina, Julio 2005, Buenos Aires.