



ASPECTOS GENERALES DE LA REFORMA DE LA LEY PENAL TRIBUTARIA

HUMBERTO J. BERTAZZA

**II SEMINARIO LEY PENAL TRIBUTARIA,
LAVADO DE DINERO Y DELITOS ECONÓMICOS,
FINANCIEROS Y CAMBIARIOS**

SALTA, 16 y 17 de Agosto de 2012

PRINCIPALES MODIFICACIONES LEGALES (I)

- 1) Inclusión de tributos y recursos de la seguridad social de los fiscos provinciales y CABA como objeto de tutela, con competencia de tribunales locales.
- 2) Elevación de los umbrales de punibilidad.
- 3) Tipificación de agravante de evasión fiscal por la utilización de facturas apócrifas.
- 4) Tipificación del delito de adulteración de sistemas informáticos o equipos electrónicos fiscales.
- 5) Responsabilidad penal de las personas jurídicas.
- 6) Eliminación de la extinción acción penal por pago.
- 7) Extinción acción penal por regularización fiscal espontánea.

PRINCIPALES MODIFICACIONES LEGALES (II)

- 8) Ampliación del plazo para que el órgano administrativo inicie el procedimiento de verificación y formule la determinación de la deuda, en los casos de denuncias de terceros.
- 9) Derogación de la facultad del organismo fiscal de no formular denuncia en los casos en que manifiestamente no existe delito.
- 10) Prejudicialidad de la sentencia en sede penal con relación a la aplicación de sanciones por el organismo recaudador.
- 11) Eliminación de la suspensión del juicio a prueba (probation) en materia tributaria y aduanera.

AGENDA

- Principio de la ley penal más benigna.
- Tutela penal a los tributos locales.
- Evasión agravada por utilización de facturas apócrifas.
- Responsabilidad penal de las personas jurídicas.
- Presentación espontánea.

MODIFICACIÓN DE MONTOS

| ART | TIPOS PENALES | ANTERIOR | VIGENTE |
|-----|--|--|--|
| 1 | EVASIÓN TRIBUTARIA SIMPLE | \$ 100.000 | \$ 400.000 |
| 2 | EVASIÓN TRIBUTARIA AGRAVADA • IMPORTE LIMITE (inc a) • INTERVENCIÓN PERSONA INTERPUESTA (inc b) • UTILIZACIÓN FRAUD. BENEFICIOS (inc c) | \$ 1.000.000 \$ 200.000 \$ 200.000 | \$ 4.000.000 \$ 800.000 \$ 800.000 |
| 3 | APROVECHAMIENTO INEBIDO DE SUBSIDIOS | \$ 100.000 | \$ 400.000 |
| 6 | APROVECHAMIENTO INDEBIDO DE TRIBUTOS | \$ 10.000 | \$ 40.000 |
| 7 | EVASIÓN PREVISIONAL SIMPLE | \$ 20.000 | \$ 80.000 |
| 8 | EVASIÓN PREVISIONAL AGRAVADA • IMPORTE LÍMITE (inc a) • INTERVENCIÓN PERSONA INTERPUESTA (inc b) | \$ 100.000 \$ 40.000 | \$ 400.000 \$ 160.000 |
| 9 | APROPIACIÓN INDEBIDA PREVISIONAL | \$ 10.000 | \$ 20.000 |

APLICACIÓN DE LOS NUEVOS UMBRALES DE PUNIBILIDAD Y SU APLICACIÓN RETROACTIVA (I)

- Elemento objetivo de punibilidad vs. elemento del tipo.
- Si el monto es considerado como una condición objetiva de punibilidad, ¿es posible excluir la aplicabilidad del principio de ultractividad de la penal más benigna cuando existe una ampliación posterior de los montos?
- Posición de la CSN en materia penal cambiaria (“Cristalux SA” 11/4/06, voto mayoritario remite al voto en disidencia de Enrique Petracchi, “Ayerza”, 16/4/98) a favor de la aplicación retroactiva (cambiando criterio anterior), en lo casos de leyes penales en blanco.
- Doctrina de la CSN al modificarse los montos del delito de apropiación indebida de seguridad social (Art. 9, LPT), aceptando la aplicación retroactiva (“Palero, Jorge”, CSN, 23/10/07).

APLICACIÓN DE LOS NUEVOS UMBRALES DE PUNIBILIDAD Y SU APLICACIÓN RETROACTIVA (II)

- Idem criterio jurisprudencial ante modificaciones Art. 947 y 949 C.A. por contrabando.
- Art. 2 Código Penal.
- Pacto San José de Costa Rica (Art. 9º) y Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos (Art. 15). (Está designado para la pena, sin embargo no es el único elemento que se ha de considerar).
- La ley penal más benigna se encuentra en forma implícita en el Art. 18 CN.

JURISPRUDENCIA

Aplicación de la ley penal más benigna por no alcanzarse los umbrales de punibilidad

- “Lin Huishui” JNPT N° 3 del 9/1/12 (Javier López Biscayart, a cargo interino), “Agropecuaria Ravillani SRL y Ravani, José Augusto” CF de Apelaciones “Sala B” de Rosario (JF 3° Rosario) del 17/12/12, “La Cornisa Producciones SA” CNAPE Sala “A” del 16/2/12, “He Zu Qiang” CNAPE Sala “A” del 16/2/12 y “Safeguard SRL” CNAPE, Sala “B” del 10/2/12.

Aplicación aún cuando al dictarse la sentencia condenatoria dichos importes resultaban suficientes para la configuración del delito

- “Pijuan, Andrés German”, CF de Apelaciones de Rosario, Sala “B” del 17/2/12 (JF N° I SFE).
- “García, Andrea Marisa” JNPT N° 3 del 9/1/12.

RESOLUCIÓN 5/12 PROCURADOR GENERAL DE LA NACIÓN (8/3/12) (I)

- Se instruye a los fiscales que se opongan a la aplicación retroactiva de la LPT por aplicación Art. 9 Conv.Amer. D.H. y Art. 15 Pacto Int. DCyP.
- Ajuste montos a partir de los cuales son punibles algunos comportamientos LPT.
- Los umbrales de punibilidad han generado una expectativa de impunidad por aplicación retroactiva de la nueva ley.
- Lectura desafortunada “Jorge Carlos Palero” (CSN) en que se aplicó retroactivamente el aumento de punibilidad de \$5.000 a \$10.000 (Art. 9 LPT).
- Tal modificación no estuvo dirigida a actualizar la suma original, al crear un régimen integral.

RESOLUCIÓN 5/12 PROCURADOR GENERAL DE LA NACIÓN (8/3/12) (II)

- Doctrina “Hector Torea” (Fallos 330: 5158). No consiste en la aplicación mecánica de cualquier ley posterior al hecho imputado por la sola razón de beneficiar al acusado.
- El verdadero sentido es asegurar que las penas no se impongan o mantengan cuando la valoración social del pasado ha cambiado.
- La variación de las leyes de prescripción de la acción penal no genera un derecho a su aplicación retroactiva.
- El aumento de los montos mínimos respondió a un objetivo de actualización para compensar la depreciación sufrida por la moneda (no hay cambios en la valoración social).
- La actualización del importe de la multa no la hace más onerosa (Fallos 315: 923) no es agravación de la pena.
- Violación al principio de unidad de actuación de la ley de ministerio público.

CRIMINALIZACIÓN DE TRIBUTOS LOCALES

DELITOS TRIBUTARIOS

- EVASIÓN SIMPLE (ART 1)
- EVASIÓN AGRAVADA (ART 2)
- APROVECHAMIENTO INDEBIDO DE SUBSIDIOS (ART 3)
- OBTENCIÓN FRAUDULENTO DE BENEFICIOS FISCALES (ART 4)
- APROPIACIÓN INDEBIDA DE TRIBUTOS (ART 6)

DELITOS PREVISIONALES

- EVASIÓN SIMPLE (ART 7)
- EVASIÓN AGRAVADO (ART 8)
- APROPIACIÓN INDEBIDA (ART 9)

DELITOS FISCALES COMUNES

- INSOLVENCIA FISCAL FRAUDULENTO (ART 10)
- SIMULACIÓN DOLOSA DE PAGO (ART 11)
- ALTERACIÓN DOLOSA DE REGISTROS (ART 12)
- ADULTERACIÓN SISTEMAS INFORMÁTICOS (ART 12 bis)

COMPETENCIA (ART 22)

- JUECES PROVINCIALES
- JUECES CABA

IMPUESTOS LOCALES

- Cuestiones constitucionales.
 - Las provincias no delegaron atribuciones tributarias ni sancionatorias.
 - Las provincias no delegaron atribuciones tributarias aunque sí las sancionatorias
- Cuestiones procesales
 - Multiplicidad de Fiscos.
 - Competencia mismo tipo de hecho.
- Otros temas
 - Cómputo importe mínimo \$ 400.000.
 - Evasión agravada por facturas apócrifas.
 - Convenio multilateral.
 - Competencia.
 - Período fiscal.

LA EVASIÓN FISCAL AGRAVADA POR FACTURAS APÓCRIFAS

- Nueva causal de agravamiento (L, 2, d).
- La figura simple más la causal de agravamiento genera la evasión agravada.
- El reenvío al Art. 1º de la ley, da el piso de punibilidad de \$400.000 a la figura agravada.
- El piso de \$400.000 se aplica exclusivamente respecto de facturas apócrifas (posición no coincidente Fisco).
- No es un supuesto autónomo.
- Criterio de lesividad (a mayor lesión, agravamiento de la pena).
- Razonabilidad y proporcional de la pena al contenido del injusto.

EJEMPLOS

| | AJUSTES FACTURAS APOC | OTROS CONCEPTOS | TOTAL PRETENSIÓN FISCAL | IMPUTACIÓN PENAL |
|---|--------------------------------------|----------------------------|--|-----------------------------|
| 1 | 350.000 | - | 350.000 | - |
| 2 | 100.000 | 400.000 | 500.000 | EVASIÓN SIMPLE |
| 3 | 500.000 | 1.200.000 | 1.700.000 | EVASIÓN AGRAVADA |

FALSEDAD DOCUMENTAL

- Falsedad ideológica o material.
- La falsedad ideológica recae exclusivamente sobre el contenido de representación del documento (operaciones inexistentes).
- La falsedad material se refiere a la autenticidad del documento o de quien aparece como tal (“mellizas”).

HIPÓTESIS DE INVESTIGACIÓN DE FACTURAS APÓCRIFAS

- Distintas formas
 - Contribuyentes ficticios (sólo formales sin actividad real).
 - Contribuyentes de existencia real, pero sin haber vendido los bienes o prestados los servicios indicados en la factura (proveedor oculto).
 - Supuestos de duplicación de facturas de los contribuyentes (facturas “mellizas”).
- Objetivos
 - Aumentar las deducciones en el IG ó CF en el IVA.
 - Generar dinero “negro” para realizar erogaciones en “negro”.
 - Generar erogaciones no reales para obtener fondos ilegítimos por parte de funcionarios de las empresas.

EL IMPACTO DE LAS FACTURAS APÓCRIFAS EN EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS

- Consecuencias a asumir, frente a un gasto efectuado por el contribuyente, cuando no se posea documentación de respaldo o la misma resulte apócrifa.
- No deducibilidad del gasto (salvo que se hayan destinado a obtener, mantener y conservar ganancias gravadas).
- Ingreso del 35% del ISND sobre el monto de la erogación (salvo que se presuma que los pagos en cuestión han sido efectuados para adquirir bienes o que por su monto u otras circunstancias, no llegan a ser ganancias gravables en manos del beneficiario).

EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS Y ISND

- Tesis de la integración (JNPT N° 1)
 - Subconceptos del mismo impuesto.
 - Sumatoria de importes.
- Tesis de la separabilidad
 - Impuesto autónomo (Art. 37 LIG).
 - Distinto hecho imponible y vencimiento (ISND RG 893/00).
 - Hechos imposables escindentes.
 - Momento de consumación distintos.
- Registro 587/08, 765/08, 321/09 “Snitovsky, Luis” 14/12/11
- “Iglesias, Saúl Osvaldo” CNCP, Sala II.
- “Fontana, Gonzalo”, CNCP, Sala I, 2/3/11.

LAS FACTURAS APÓCRIFAS EN LOS TRIBUTOS LOCALES

- La intención del legislador es su incidencia en impuestos nacionales.
- Aplicación restrictiva en tributos locales.
- Adulteración de importes en facturas de proveedores para omitir ingresos.
- No aplicación obligatoria en todos los casos (necesidad de investigación puntual).

RELACIÓN CON LA FALSEDAD DOCUMENTAL DEL CÓDIGO PENAL

- Falsedad documental (Art. 292 a 296, Código Penal)
- Distintos supuestos
 - Pisos de punibilidad no alcanzados.
 - Pisos de punibilidad superados.
- Las facturas comerciales no constituyen objeto de protección penal autónoma (al no contar con los requisitos exigidos por el Código Civil en cuanto a la firma), siendo sólo medios para evadir.
- Existe un desplazamiento del C.P. a la LPT (regla de la especialidad).
- Efectos sólo en el Régimen Penal Tributario.

RESPONSABILIDAD PENAL DE LAS PERSONAS JURÍDICAS

- Cuatro posiciones: imputación a la persona física, a la sociedad, a la persona física en representación de la sociedad y PF y sociedades.
- Dos posiciones sobre la sociedad: puede delinquir y la contraria.
- Modificación de la ley 26735.
- Doble imputación penal.
- Responsabilidad penal refleja o vicaria de la empresa.
- Inexistencia de normas procesales que aseguren la defensa en juicio de la persona jurídica y la vulneración de garantías constitucionales.

LA PRESENTACIÓN ESPONTÁNEA Y LA EXIMICIÓN DE RESPONSABILIDAD PENAL (L, 16)

- A fin de incentivar el cumplimiento espontáneo de los contribuyentes
- Se exime de responsabilidad penal
- Al obligado que regularice espontáneamente su situación fiscal siempre que su presentación no se produzca a raíz de una:
 - Inspección iniciada
 - Observación de parte de la repartición fiscalizadora
 - Denuncia presentada
- Vinculada directa o indirectamente con el sujeto

PRESENTACIÓN ESPONTÁNEA

- Desistimiento voluntario (Art. 42 y 43 CP).
- Arrepentimiento del particular que libremente acata la ley, procediendo a regularizar de manera voluntaria (“Maselli, Oscar Domingo”, CCAF, Sala I del 5/7/94 y Dictamen 23/76 DATJ).
- Alcance de inspección iniciada.
- El concepto de la presentación espontánea y el desistimiento voluntario (relación con el Art. 55, CP).
- Cumplimiento de obligaciones evadidas (no incluye intereses).
- Relación con los demás sujetos.
- Armonización ley 11683 (Art. 46).

EFECTOS PENALES DE LA PRESENTACIÓN ESPONTÁNEA

- No deben efectuarse denuncias en los términos de la ley penal tributaria respecto de aquellos contribuyentes acogidos al régimen de presentación espontánea, en la medida que las conductas reprochables penalmente están referidas a omisiones autodenunciadas por los mismos ante la DGI (Dict. 41/92 y 40/95 DAL, 19/9/95).

LA PRESENTACIÓN ESPONTÁNEA COMO LEY PENAL MÁS BENIGNA

Causa: “IAI y MJL”, Juez Federal Campana del 3/2/12

- La presentación espontánea del contribuyente (Art. 16 LPT) es una norma penal posterior más benigna y, por ende, es aplicable a todas las causas en trámite, por lo que el sujeto que regularizó espontáneamente su situación fiscal queda exento de toda responsabilidad penal.



**Muchas gracias por
su atención**