

PUBLICACION DOCTRINARIA

ASOCIACION PENSAMIENTO PENAL

DELEGACION CHACO

DELITO PENAL TRIBUTARIO

LORENA LAURA A. PADOVAN

DEFENSORA OFICIAL PENAL N° 11

RESISTENCIA - CHACO

“.. Antes era válido acusar a quienes historiaban el pasado, de consignar únicamente las «gestas de los reyes». Hoy día ya no lo es, pues cada vez se investiga más sobre lo que ellos callaron, expurgaron o simplemente ignoraron. «¿Quién construyó Tebas de las siete puertas?» pregunta el lector obrero de Brecht. Las fuentes nada nos dicen de aquellos albañiles anónimos, pero la pregunta conserva toda su carga..” El queso y los gusanos, de Carlos Ginzburg.

INTRODUCCION: DELITOS TRIBUTARIOS

Para poder comprender los diferentes tipos penales, es necesario conocer de manera acabad la teoría del delito, y aplicar la parte general del derecho a los diferentes tipos penales. La teoría del delito no sólo no es incompatible con investigaciones de parte especial, sino que es presupuesto necesario de ellas. Es por ello, que a diferencia de la doctrina argentina, en los países europeos los tratados de la parte especial son llevados a cabo por varios doctrinarios, por un equipo, siendo el mayor exponente Alemania de este método de investigación donde los códigos penales son comentados por varios doctrinarios.

La forma en que son explicados los delitos del Código Penal y las leyes complementarias en la doctrina argentina, carece, en general, de un sustento teórico apto para encarar los problemas de interpretación apto para encarar los problemas de interpretación a que puede dar lugar determinada descripción legal de una conducta prohibida.

Es por ello que si uno se encuentra interesado en el derecho penal económico, debe conocer teoría general del derecho a los fines de aplicarla a los tipos penales del derecho penal tributario, en donde la teoría del penal del autor es puesta en escena y re configurada para este tipo de delito.

Para trabajar en el delito penal de evasión que fuera tipificado por la ley 26735 que modificó la ley 24769 es necesario trabajar en el derecho tributario, conocerlo y aplicarlo, de manera similar que para quien trabaja en el tipo penal de usurpación deberá conocer del derecho real.

Por mucho tiempo y a falta de formación de los profesionales del derecho en derecho tributario es que el campo del derecho penal tributario fue llevado adelante por los contadores. Recién en los últimos años comienzan a haber abogados especialistas en derecho penal tributario.

El derecho penal tributario en nuestro país está regulado en la ley 26735 que modificó la ley 24769 que tipifica la evasión y otros delitos, siendo una ley que además de describir tipos penales también legisla sobre normas de procedimiento penal y administrativo. Se tipifica la evasión y algunas y otras figuras y su forma de procedimiento.

DESARROLLO: EVASION IMPOSITIVA Y SU COMPLEJIDAD

El tipo penal de la evasión no es no pagar, eso es erróneo y muchos tiene la confusión de la conducta prohibida en el tipo, desde el punto de vista penal la evasión es el incumplimiento de deberes impositivos. Es una forma muy especial de incumplimientos de deberes positivos.

En el ámbito nacional el impuesto a las ganancias y la ley de IVA generalmente son los que generan problemas en el delito penal tributario. En el caso de que una persona o empresa deba impuesto es la ley de impuesto a la ganancia o impuesto de IVA, que son los dos grandes impuestos que obligan al contribuyente, el impuesto a la ganancia y el impuesto de IVA, siendo esos dos impuestos: ganancias e iva son los que generan evasión.

El hecho de deber no convierte a una persona en evasor el tipo penal no se configura con el mero deber un impuesto. En el caso de ser deudor y no pagar el Fisco tiene el poder de demandar por medio de un juicio ejecutivo tendiente al cobro del impuesto pero no convierte a la persona en EVASOR. El tipo penal no se configura por la simple deuda no cumplida.

En el mundo del derecho penal cuando comienza a aparecer la idea de la EVASION? Cuando una persona tiene una deuda y realiza un ocultamiento. El Estado tiene una potestad para cobrar y la obligado esconde, el tipo penal se configura con el OCULTAMIENTO. Se esconde ciertas cosas; se esconde ciertas ganancias, ciertas ventas, y cuando el obligado esconde es cuando se comienza a evadir al Estado. Deber al fisco es un ilícito tributario pero que no convierte a la persona técnicamente en un evasor. La evasión del hecho imponible es la que está sometida a la ley tributaria.

El ocultamiento se da mediante un Ardid que es uno de los elementos que requiere el tipo penal de evasión impositiva conforme el Artículo 1 de la ley penal tributaria. A diferencia de otros tipos cuando uno ingresa a los tipos penales económicos son más complicados en su estructura. Por ejemplo en las insolvencias fraudulentas cuando se hace desaparecer el patrimonio se hace un desplazamiento para que no cumpla la función de garantías. La insolvencia es el núcleo, pero comienza a tener diversas formas en el derecho penal. En el homicidio es muy simple en todos lados; no matar a otro. Pero cuando uno regula la insolvencia se complica la situación, depende de la legislación de cada país, en la Argentina es necesario un juicio en otros países no se requiere el juicio de insolvencia. Lo mismo pasa en todo el derecho penal económico, y sobre todo en la evasión.

REGIMEN PENAL TRIBUTARIO Ley 26.735 Modificación de la Ley N° 24.769

Artículo 1º: 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, evadiera total o parcialmente el pago de tributos al fisco nacional, al fisco provincial o a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, siempre que el monto evadido excediere la suma de cuatrocientos mil pesos (\$400.000) por cada tributo y por cada ejercicio anual, aun cuando se tratara de un tributo instantáneo o de período fiscal inferior a un (1) año.

La conducta descripta en el artículo consiste en defraudar. Lo fundamental para los Profesores Orce y Trovato es que puede hacerse un paralelismo entre el art. 1 de la Ley y el Art. 172 del CP. Ambos artículos describen la provocación de un perjuicio mediante la realización, por parte del autor, de un ardid o engaño, y en ambos tipos penales se dan ejemplos de formas de llevar a cabo un ardid. Entre la defraudación tributaria y la estafa tributaria solo existe una diferencia de nombre. Esta posición no es la misma, seguida por el Profesor Pessoa que entiende que la evasión no es una forma de estafa, pero para los citados ut supra el tipo del artículo 172 contendría una forma específica llamada estafa, es una relación de especie del género de defraudación, sin que difieran en el verbo típico.

La diferencia radica para los profesores a favor de que la evasión es una forma especial de estafa se encuentra en que mientras que el art. 172 del CP estatuye un deber negativo (esto es, un deber de no dañar a otro, ya sea por acción u omisión) el art. 1 de la ley estatuye un deber positivo (el deber de promover el bienestar de otro por acción u omisión) y no solo de no dañarlo.

El verbo típico del art. 1 de la ley es “defraudar” no evadir, lo cierto es que la única forma verbal en la descripción de la conducta es evadir y no defraudar. Se trata de una prohibición de dañar al fisco

La evasión que es el ocultamiento de un hecho imponible. El hecho imponible es un dato de la realidad que está tomado de la ley impositiva. El IVA grava la venta es el hecho tomado por la norma jurídica que grava. El hecho imponible es la materia que está sometida a la ley tributaria. Los ingresos se llaman ingresos u utilidades, y a eso se llama un hecho imponible, ya que la ley grava las utilidades o ganancias. Las ventas se encuentran gravadas y el hecho imponible es la materia que está gravada con el hecho imponible. Cuando el obligado esconde ganancias, ventas, iva en realidad lo que está escondiendo es el hecho imponible. Hay una norma que toma ese hecho y se convierte en hecho imponible. Como todo tipo penal se encuentra limitado por el principio de legalidad tiene que haber una norma que grabe al hecho imponible. En las leyes de promoción económica la evasión se da en el ocultamiento del hecho imponible en cualquiera de los cuatro elementos.

Cuando la ley grava un hecho ese hecho queda delimitado en cuatro elementos: Elemento subjetivo: quien debe pagar. Elemento material: lo que está gravado por la norma. Elemento normativo y temporal: la legalidad, la norma que crea el impuesto, que siempre es para adelante. Elemento espacial: la norma jurídica es una norma general, pero en el caso de las leyes impositivas es muchas veces leyes especiales, la norma rige en todos lados, excepto en tal lugar. El hecho imponible tiene cuatro elementos; el subjetivo, el material, el temporal y el espacial.

Las leyes penales regulan la evasión es decir cómo se oculta el hecho imponible. Cada país tiene su propia forma de legislar la ocultación del hecho imponible. Nuestra ley regula muy bien la evasión. Técnicamente en nuestra legislación la evasión es un tipo especial, no un tipo común. Solo hay un sujeto que puede cometer la evasión, es un tipo especial

Sera reprimido el obligado: el obligado: que se entiende por obligado?

La ley penal habla de obligado y tiene su razón de ser en el fenómeno económico, los grandes contribuyentes son las personas jurídicas, obligadas a pagar, muchas veces son sujetos que no tienen siquiera categoría de persona jurídica, sino que por ej, una sucesión en un momento se convierte en sujeto obligado. La ley de impuesto a las ganancias determina quien se convierte en el sujeto obligado.

La Nación cobra determinados impuestos como ser ganancia e IVA y las provincias cobran otros impuestos como ser rentas por lo cual la evasión puede ser al Fisco nacional, provincial o municipal.

Los principios generales en materia impositiva se encuentran en la Ley N° 11683 de Procedimiento Tributario. Es la que determina los procedimientos tributarios especiales. Siendo sus artículos más importantes el 5 y 6 en cuanto determina quién puede revestir la calidad de autor.

El contribuyente es la persona que tiene que pagar una deuda impositiva propia, es cualquiera que pasa a tener utilidades. El obligado es responsable de pagar las ganancias que ha tenido al Estado.

En el caso de la sociedad anónima no es la obligada a pagar, sino el director de la sociedad anónima. O el gerente en la SRL, o el administrador de la sucesión en la sucesión. O el curador, de la persona declarada insana que se le incrementa el bien que dio ganancias.

El responsable es en quien el orden jurídico pone la responsabilidad de una deuda que no es de él. El orden jurídico establece que persona es la obligada a pagar como responsable. Por ejemplo el agente de retención es la persona obligada a pagar.

El orden jurídico identifica al sujeto obligado y determina quienes son las personas obligadas a pagar. Es lo que el ordenamiento tributario llama el obligado, el sujeto que el orden jurídico le establece la carga de que debe hacer cargo de esa obligación tributaria. El obligado es el sujeto que puede cometer el delito de evasión tributaria. En los artículos 5 y 6 de la ley N° 11683 se determina quienes son los obligados.

El obligado es quien puede ser AUTOR; es por ello, que se trata de un tipo especial, no puede ser cometida por cualquiera, sino solamente por los obligados. Establece quienes son los obligados, quienes pueden ser los autores del tipo penal. El responsable es el representante legal, responsable de una deuda ajena. Contribuyente es el responsable de deudas propias, y finalmente el sustituto.

El obligado es el sujeto que el orden jurídico individualiza como el responsable de la deuda. Las otras personas pueden ser partícipes pero no autores, solo serían partes del tipo penal como partícipes.

ACCION TIPICA: cómo se lleva a cabo la acción típica. El ocultamiento solo puede ser cometido por el sujeto obligado. Conforme la ley argentina el delito puede ser cometido por acción u omisión. En un delito de varios actos. Se da en dos grandes momentos típicos. El primer deber es el de declarar fielmente el hecho imponible. Es un sistema de auto manifestación, no es el Estado el que pregunta al obligado, sino que es una presentación voluntaria al momento del vencimiento del plazo. En el artículo 11 de la Ley N° 11.683 que agrega en el decreto reglamentario que la presentación de ser fielmente. El segundo deber es el pago del tributo correspondiente. Por ejemplo declarar falsamente las ganancias, declararlos como incobrables.

La evasión tal cual está regulada en el derecho penal argentino: es un tipo de varios actos, la evasión en el derecho penal argentino tiene dos momentos. En el derecho impositivo hay dos grandes deberes que se consagra al obligado. 1) Declarar FIELMENTE el hecho imponible: el sistema jurídico no pone en cabeza del Estado que determine cuanto gana cada uno. Es el sistema de auto manifestación. Son las declaraciones juradas que se hacen en sede administrativa. El obligado declara el hecho imponible. ESTE ES EL PRIMER DEBER. DECLARAR FIELMENTE MEDIANTE LA DECLARACION JURADA. Por ej. En marzo abril vence de declaración de ganancias. 2) PAGAR el impuesto conforme a la declaración efectuada. Son los dos deberes que se pone en cabeza del obligado.

El Estado a través del poder legislativo sanciona la ley de impuesto a las ganancias y a partir de ahí se debe determinar cuanto debe pagar el obligado. Sobre el deber de declarar y el deber de pagar se asienta la evasión impositiva a partir del ocultamiento. El ocultamiento del hecho imponible, se produce cuando el obligado viola la declaración fiel. El obligado comienza a infringir el primer deber, que es el de declarar. Se OCULTA el hecho imponible. Su forma típica más frecuente es la declaración jurada falsa. Se declara falsamente lo ganado. En esa diferencia entre lo declarado y pagado está la evasión. Es a través de declaraciones juradas falsas, que comienza el ocultamiento.

Pero existen otros supuestos en los que no oculta, entonces: Que pasa cuando el obligado no declara? Que pasa si se olvida y no presenta su declaración jurada? El ocultamiento por

ACCION U OMISION. Es el supuesto de cuando el obligado no declara. La jurisprudencia de casación ha fallado en el sentido de entender que hay ocultamiento del hecho imponible por acción u omisión por no presentación de la declaración jurada.

Es necesario poder comprender que el derecho tributario es un procedimiento extremadamente complicado, en los cuales hasta los propios contadores se encuentran enmarcados dentro de esta red.

Para otro sector de la Doctrina la evasión es un tipo de estafa, y en tal sentido lo sostienen los profesores Orce y Trovato. Desde su análisis se preguntan: Que es el delito tributario? Verbo evadir no cumple la función real no tiene contenido verbal. A diferencia del Artículo 79 del CP del homicidio en donde nos preguntamos cual es la conducta prohibida? La respuesta es clara: Matar a otro. En cambio, el verbo EVADIR no dice nada, no aporta información de que es lo prohibido. Sabemos que la conducta prohibida: es defraudar al fisco. Por ello, es que las particularidades de la evasión no es suficiente para sostener que no es defraudación. Art. 172 del CP: El que DEFRAUDARE con Nombre supuesto, Aparentando bienes (ejemplo legales de defraudaciones forma de ardid o engaño) o cualquier otro ardid o engaño. ARDID O ENGAÑO hay que interpretar. Son todas son formas de ardid o engaño. Es así que al leer el Art 1 de ley penal tributaria: “..El obligado que mediante: Declaraciones engañosas; Ocultaciones maliciosas.. Evadiere tributos Por más de 400 mil pesos...” En ambos supuestos lo que la persona hace es DEFRAUDAR. A una persona en el caso de la estafa o al Estado en el caso de la evasión impositiva.

La acción es sacar dinero a otro haciéndole creer que ese dinero pertenece al Estafador. Es un ardid o engaño que provoca un error en la víctima y que efectúa una disposición patrimonial que es perjudicial. Los cuatro elementos están concatenados causalmente: el autor mediante ardid o engaño que produce un error persona y dispone de su patrimonio en su propio perjuicio. La ganancia patrimonial es a través de que la víctima crea que deba entregar sus bienes Se ha llegado a sostener que se trataría de un hurto con autoría mediata. Nos existen diferencias entre decir que pagó de más o recibió de menos. Son dos formas de describir lo mismo. Es la descripción de la misma cosa con dos formas diferentes.

Lo que demuestra para los profesores Orce y Trovato que no vale la crítica de que en la estafa hay disposición patrimonial y en la evasión hay omisión patrimonial. Una conducta puede ser escrita como una acción o una omisión. Hay equivalencia al provocar el mismo resultado por acción u por omisión, que es la de defraudar- Es hacer un ardid o engaño, es una puesta en escena, una escenificación.

El autor hace algo de apariencia de que lo que está diciendo es correcto por motivos ajenos a el mismo. Se trata de la objetivación de la mentira. No es solo la transmisión de la información por parte del autor, sino hacer algo que le da la apariencia de que está haciendo lo correcto. No basta la transmisión incorrecta de información, hace falta también la puesta en escena. Transmitir una información falsa que es objetivada con un ardid. Se necesita una puesta en escena. Entonces para los profesores Orce y Trovato señalan el interrogante de. Es suficiente la presentación de la información falsa para que se configure el tipo penal? Es suficiente cuando uno da información falsa? O necesito el ardid? Maniobra para hacerla parecer verdadera. Sin ardid la mayor parte de las estafas son inidóneas. No pueden convencer de la información falsa. Es por ello que la simple no presentación no es evasión, es un incumplimiento administrativo, pero no un delito y no hay ardid.

Hay un fenómeno muy frecuente en el que la sociedad anónima hace su declaración jurada: ingresos, egresos; y una empresa tenía créditos que no podía cobrar, créditos incobrable. Para que sea incobrable debe reunir una serie de requisitos, así que el responsable manifiesta que no le pagaron los créditos, que el crédito si lo tenía pero no le pagaron. Entonces, la DGI abre una causa penal a la persona que descontó los créditos incobrables. En la ley penal se lo tipifica como declaraciones falsas, pero esa es una declaración jurada inexacta pero no falsa. La declaración jurada falsa debe ser realizada con DOLO, en cambio la declaración jurada inexacta sin dolo no es FALSA. Pero en el ámbito del derecho penal ingresa solo la falsa, aquella cometida por dolo, no la declaración inexacta.

Las declaraciones con errores en la calificación de incobrables no las convierte en falsas, sino que son inexactas. Para que las declaraciones revistan la calidad de falsas tienen que ser dolosas y maliciosas, son las únicas que importan al derecho penal.

Para que se configure el delito penal primero será necesaria la inspección, el informe final de la inspección, la declaración jurada ante la administración, la rectificación y finalmente la determinación de oficio. En la actualidad la declaración es un acto muy simple de muy poca presentación de documentación papeles, actualmente es de manera computarizada. Las empresas presentan sus balances, para las personas jurídicas su ciclo es de un año y puede ser presentada en cualquier momento del año. La declaración jurada es solo de dos hojas, en donde el obligado informa y luego debe efectuar el pago. Recién cuando el Estado administrativo desconfía que la declaración jurada es falsa, comienza el proceso administrativo.

La Ley N° 11683 regula la autoridad tributaria facultando al Estado a entrar en inspección de impuesto a la ganancia, iva. Se notifica a la autoridad que va a inspeccionar ganancias. Se controla los libros de IVA, o de COMPRAS y los libros de movimientos, las compras de facturas, de libros de depósitos, de sueldos. Ese proceso marca el comienzo del trámite de inspección. Concluyendo con un informe final de inspección. La autoridad administrativa hace un conjunto de inspecciones. El Estado le otorga al obligado lo que se llamaría la oportunidad jurídica rectificativa, y recién si el obligado no hace la rectificación se efectúa la determinación de oficio. Es un procedimiento administrativo, que concluye en un acto administrativo. Con potestad de probar la declaración jurada primera, con pruebas. De derecho civil, administrativo. Cuando concluye el proceso se dicta un acto administrativo que se denomina determinación, que es la sentencia administrativa. Se le notifica al obligado lo que debe pagar a la administración, siendo la misma una resolución apelable. Es un acto administrativo del Estado. En la resolución se determina cuanto fueron las utilidades de la empresa. En la resolución se determina que el hecho imponible no fué declarado fielmente que constituyó una declaración jurada falsa. Por ejemplo fueron Créditos fiscales inexistentes.

Cuando se inicia el proceso penal, se hace la denuncia a la empresa, por la determinación de oficio, y se le entrega la documentación que avala la determinación. La DGI pide y solicita allanamientos, por ej, tomar el libro de contabilidad, o el informe del banco. La determinación de oficio es lo que hace saber que es lo que se le imputa y por qué se le imputa. Por ej. Evasión de ganancias, por créditos fiscales falsos.

DELITOS DE INFRACCION DEL DEBER

Son delitos de infracción al deber. La ley castiga el cumplimiento de un deber extrapenal. El autor está en una relación diferente que en los delitos de dominio. El autor se sabe destinatario de un deber. La conducta típica queda configurada con que el autor sepa que hay un deber y que el está incumpliendo ese deber.

ROXIN trabajó en la teoría del dominio del hecho para los delitos clásicos del derecho penal. Pero el autor para los delitos en los que no se puede utilizar la categoría de dominio del hecho son lo que configuran los delitos de infracción de deber.

La infracción del deber en este delito es el de la administración infiel o fraudulento. Se tipifica el manejo de la administración de manera fraudulenta.

El caso se presenta con la dueña de un campo que se encuentra en Francia, y el administrador compra y vende vacas en la Argentina. Se vende las 2 mil cabezas de ganado y se declara menos de lo que se vende. Delito de administración fraudulenta. Se planteo en una caso en Alemania, el que administraba no hizo nada, y el que no administraba no hizo nada. Una persona tiene ganancias muy grandes que paga mucho de impuestos a la ganancia. Aparece una persona que es empleada administrativa, es una simple empleada, maneja los papeles. Que propone que pague menos de los impuestos que le corresponde al empresario, y le propone un porcentaje de ganancia. La empleada administrativa que estudia ciencias económicas, le hace el balance falso y le hace bajar sus ganancias. Se presenta la declaración jurada falsa Y se detecta más tarde una evasión. Se descubre el balance falso. El empresario argumenta que se encontraba en Paris y no tenía conocimiento del hecho. El empresario dice que no hace nada, que fue el empleado administrativo. Justamente para este caso ROXIN distingue la categoría de delitos que giran sobre el dominio del hecho, y otros que no son así, sino que giran sobre la infracción del deber. Se sanciona el incumplimiento de un deber extra penal. Incumplimiento de un deber extra penal

En la evasión tributaria, se tiene el deber de declarar y pagar el hecho imponible. En los delitos de infracción del deber, el autor está en una relación diferente de los delitos de dominio, maneja la relación causal, en los delitos de infracción el autor se sabe destinatario de una obligación, de un deber. Como se configura el delito de infracción de deber? Es suficiente que el autor sepa que hay un deber y el sepa que está infringiendo su obligación del deber, pero no tiene el dominio del hecho. En estos delitos no se requiere el dominio, sino solo que sepa que es destinatario de un deber e infringe. Puede o no tener el dominio del hecho, no es necesario (al contrario de los sostenido de Welsen) el dominio del hecho

Los directores no tienen el dominio del hecho, pero si tienen el deber, por lo cual son AUTORES POR INFRACCION DEL DEBER, conforme la tesis de ROXIN.

El tipo de autoría en la argentina están redactado de una forma determinada, y en la ley el art. 1 se establece el obligado: “..tiene el deber de declarar fielmente, aunque la declaración falsa la haya armado otro..”

Es un delito de infracción del deber, es delito especial por infracción de deber.

MONTO: ELEMENTO DEL TIPO O CONDICION OBJETIVA DE PUNIBILIDAD

El obligado realiza la conducta de infringir el deber por acción u omisión, pero además el monto evadido debe superar cierta cantidad cuatrocientos mil pesos. No es cualquier

momento que hace configurar la evasión, sino quien supera el momento establecido en la ley. Supongamos que se gana un millón de pesos, y no se declaró. Y evadió 350 mil pesos, es una conducta atípica. Debe superar 400 mil pesos., que además debe ser por ejercicio anual. Si la evasión supera el monto en dos ejercicios contables no es posible el delito, debe ser la evasión de los 400 mil en el ejercicio anual. La ley establece que debe exceder de 400 mil en el mismo año de ejercicio y del mismo tributo, o sea, si entre IVA y ganancias no procede, debe superarlo en el IVA o en la ganancia, pero no entre ambos. Debe ser por impuesto y por ejercicio económico

Para Pessoa no es una condición objetiva de punibilidad, sino que es forma del tipo penal. Hay una condición básica para la pena: tiene que haber un delito: típica, antijurídica y culpable, pero a veces el ordenamiento jurídico exige otras condiciones. La doctrina alemana sostiene que las condiciones son procesales. Por ej. En el caso de un delito de un juez, primero hay que desaforar al juez para imputarle y hacerle punible el delito. No se trataría de una condición objetiva de punibilidad el monto que debe superar sino que integra el tipo penal.

La acción debe ser típica, antijurídica y culpable pero en determinados tipos penales existen condiciones, es así que en el caso de cheques sin fondo hay que intimar por un término de 24 horas. Art. 304 del CP, es una condición objetiva de punibilidad, la intimación previa.

Para la doctrina Alemana las condiciones objetivas de punibilidad que hay un tipo penal, significan que se trata de un tipo penal amplio de garantía donde se encuentran las condiciones de punibilidad. Las condiciones objetivas de punibilidad forman parte del tipo en sentido amplio o de garantía, pero no al tipo estricto. Cuando se dice que es una condición objetiva de punibilidad se pena a los partícipes que no han contemplado el tipo penal.

Para Pessoa está claro que el monto es parte del tipo, es un elemento del mismo no es una condición objetiva de punibilidad.

En el caso de que el monto sea considerado como una condición objetiva de punibilidad escapa al tipo doloso. En las condiciones objetivas de punibilidad hay participación por que al no configurar el monto un elemento del tipo, la evasión es independientemente del monto evadido. En el caso de considerarse una condición objetiva de punibilidad la consumación se daría cuando vence el plazo para pagar; sin que exista posibilidades de desistimiento luego de la consumación.

La evasión es el ocultamiento del hecho imponible que viola el deber de declarar y el deber de pagar un Impuesto por ejercicio y que supere monto de 400 mil pesos, integrando el mismo el tipo penal.

La determinación de si es un elemento del tipo o una condición objetiva de punibilidad para los profesores Orce y Trovato es de carácter práctico, ya que determina el DOLO: Conocimiento de la existencia de los elementos objetivos en el caso concreto. Las condiciones objetivas de punibilidad no requieren un elemento subjetivo, en cambio si, si se lo entiende como un elemento del tipo

Si se trata de una condición objetiva de punibilidad es una imposibilidad de control del autor, pero si es un elemento del tipo y el autor yerra en el monto no sería punible por que le falta el dolo

Por ejemplo Si el obligado defrauda por 420 pero cree que lo hace por 390 cambia si es Condición Objetiva de Punibilidad o si es un elemento del tipo. Si defrauda por 380 pero cree que es 420 no es una acción típica. Si defrauda por 420 pero cree que es por 380 es tentativa de evasión.

Las condiciones objetivas de punibilidad que se dan en la realidad pero no integran el ilícito ni la culpabilidad, no son partes del tipo penal. El ilícito es el primer eslabón de valoración. Lo que está prohibido es lo que está mal, y la descripción de lo que está mal se puede hacer de manera independiente a las condiciones objetivas de punibilidad. La culpabilidad es la valoración de que el sujeto actuó. No forma parte del hecho prohibido ni de la valoración del hecho ilícito.

Que hacen las condiciones objetivas de punibilidad? De manera externa, la reprochabilidad del hecho, eligen que casos van a ser penados. Seleccionan de un grupo igual de casos cuales casos van a ser punibles mediante el resultado aleatorio del resultado, aleatorio por que no lo domina el autor. El autor no puede predecir si se va a producir o no el elemento objetivo de punibilidad.

Para los profesores Orce y Trovato al igual que para el profesor Pessoa el monto de 400 mil pesos es un elemento del tipo no es una condición objetiva de punibilidad. Pero que pasa con tres defraudaciones de 300 mil? Probar si sabía que quería evadir 400 es una cuestión de prueba. No es la discusión de la teoría del delito.

Pese a la coincidencia de los autores en considerar al monto estipulado en la ley como un elemento del tipo, en cuanto a la interpretación de que la Evasión es una forma de la estafa difiere en su aplicación. Para los profesores Orce y Trovato tal cual explicáramos tu supra el Art. 1 de la ley de derecho penal tributario es una estafa del art. 277 de CPP, por lo que si la evasión no llega al monto establecido es de aplicación el art. 174 inc. 5 del CP. Entienden que existe una relación de especialidad. Estafa y defraudación tributaria son lo mismo con sus particularidades. Uno es un tipo general y el otro es un tipo específico. Cuando se dan los requisitos del tipo especial desplaza al general.

Existe discusión en cuanto a determinar el momento de la consumación a los fines de la prescripción. La jurisprudencia penal económica sostiene que se consuma cuando vence el plazo de vencimiento de presentación de la declaración y pago. Pero el problema se presenta con el plazo de rectificación al presentarse la declaración jurada rectificativa.

En este caso se podría sostener que existió un desistimiento? Para Pessoa no hay desistimiento, ya que solo se puede desistir mientras no exista consumación, pero si se consumó el delito no es posible el desistimiento, por lo que la rectificación jurada no es desistimiento.

Diferente es la situación de cuando el monto se modifica y se vuelven atípicas las conductas por aplicación de la ley penal más benigna.

Presentando el tipo penal la problemática de que las normas impositivas son muy complejas y es muy dificultosa la interpretación de la norma, existiendo en muchos casos una interpretación errónea de una ley impositiva. Lo cual origina en el obligado un error de prohibición invencible para un sector de la doctrina y para otro como el profesor Pessoa se trataría de un error de tipo sobre un elemento normativo del tipo. Es un error sobre un elemento normativo del tipo, o sea un error de tipo.

En el derecho penal no puede aplicarse la presunción de que la ley es conocida por todos, por eso se trabaja sobre el error de tipo y error de prohibición. Objetivamente manejó el dinero de una manera que no era la correcta, compro por vía directa cuando debía hacerlo por concurso de precios, pero subjetivamente, él pensaba que podía comprar. El obligado interpreta mal una norma administrativa, el cual lo lleva a un error de tipo, un error sobre un elemento normativo, le impide que tenga la voluntad de evadir. No es un error sobre la antijuridicidad, sino sobre la criminalidad, es un error de un elemento normativo del tipo

EVASION es básicamente el ocultamiento un hecho imponible, que al ocultarlo y pagar menos de lo que estaba obligado se comete el delito mediante un ARDID el que mediante declaraciones engañosas, o cualquier otro ardid o engaño. El ardid debe ser idóneo. El ardid debe tener determinada identidad. La evasión no es una forma de estafa para Pessoa. Es cierto que el tipo de la evasión hace la alusión al ardid, pero no es lo mismo que en el tipo de la estafa. El Ardid que debe provocar un error en el sujeto pasivo y que a partir del error este toma una decisión patrimonial perjudicial se configura en la Estafa. En cambio en la ley tributaria el ardid no cumple esa función de que haya un sujeto equivocado.

En el procedimiento administrativo tributario no existe ningún sujeto engañado el ardid en la función tributaria cumple la obligación del obligado de declarar y pagar. Para Pessoa en la EVASION TRIBUTARIA no hay estafa. En ese caso no se necesitaría una legislación diferente, la EVASION no es un tipo de ESTAFA. No hace falta que el ARDID tenga una forma justificada, Basta con que declare de manera falsa y no pague. La forma externa es la presentación de la declaración jurada falsa y si la administración entiende que la declaración jurada es falsa remite a la denuncia penal por evasión.

La ley penal tributaria establece que la administración debe hacer la denuncia aun cuando la determinación de oficio no se encuentre firme. Art. 18 de la ley penal tributaria: aun cuando se encontrare recurrida la determinación de oficio la denuncia se debe hacer igual. No se encuentra firme la determinación de oficio pero se puede efectuar la acusación del delito de evasión impositiva.

En el Art. 2 de la ley 11683 se establece el principio de verdad económica. Cuando la autoridad administrativa sospecha que es una operación falsa, que existió simulación de precio, aplica la verdad económica que es una potestad de decir cuánto era la venta sin necesidad de hacer un juicio de simulación de precios. La administración tiene la potestad de determinación que fue una venta simulada, por que el comprador no tiene dinero.

La autoincriminación en el delito de evasión impositiva se produce al intimar el Estado a la entrega de la documentación, se obliga al obligado a incriminarse con su propia pruebas. Comparando al caso de si en un homicidio el Juez intima a la persona a que entregue el arma. Se pone en juego la garantía constitucional de autoincriminación.

La Corte ha sostenido con la garantía de la no incriminación que no es solo no declarar contra sí mismo, sino también no hacer nada contrario a uno. La ley 11683 le faculta al Estado a que inspeccione los papeles, y en esas pruebas que entrega el obligado es lo que se convierte en la prueba en su contra. En que consiste la prohibición constitucional? No está prohibida la autoincriminación cuando uno lo hace libremente ante el Juez. Eso no está prohibido por la constitución. Lo que si prohíbe es cuando me incrimino por ser obligado a hacerlo, o cuando una persona lo hace sin saber la consecuencia de lo que dice. Cuando una persona declara bajo juramento como testigo, y luego lo termino imputando por lo que

declara. Lo que se discute es cuando la persona en el derecho penal tributario se obliga a la persona a entregar los libros obligatorios y en esos libros está la autoincriminación. Se entregan pruebas que incriminan a la persona.

EVASION AGRABADA

ARTICULO 2° — Sustitúyase el artículo 2° de la Ley 24.769 y sus modificaciones, por el siguiente: Artículo 2°: 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

La ley penal tribunal establece la evasión agravada, es de capital histórica, no de multas ni intereses, solo se toma el capital histórico, eso es importante por que sino cualquier evasión se puede transformar en evasión agravada.

EVASION AGRAVADA: Se llama para beneficios impositivos. Las leyes impositivas otorgan lo que se llama beneficios impositivos, reducciones, liberaciones, diferimientos, beneficios impositivos indirectos. Procesos de reinversión. Todos estos son mecanismos de evasión agravada. Cuando uno hace uso de esos beneficios impositivos, se llama evasión agravada. Este mecanismo se da con mucha frecuencia y en este caso la suma superare de 800 mil pesos. La reforma a la ley pena, introdujo un cuarto inciso agravando la utilización de material ideológica. Muchos doctrinarios han criticado al inc. 4, ya que todas las evasiones serían agravadas, ya que siempre hay documentación material o ideológicamente agravada.

Es fundamental en los trámites de la determinación la calificación que se efectúe ya que la misma puede ser como agravada y el delito de evasión es simple es excarcelable, pero en la EVASION AGRAVADA no hay posibilidad de excarcelación.

La ley penal castiga los beneficios sociales indirectos. Delito de insolvencia. La ley penal argentina castiga la insolvencia. Contratos simulados, la insolvencia, cuando uno ve que tiene que pagar impuestos, la empresa se insolventa, pero el tipo penal amplia la insolvencia tributaria, y se encuentra ampliada, y ya cuando comienza el trámite de inspección y se comienza a hacer operaciones dinerarias, se constituye el delito penal de insolvencia.

CONCLUSION

La ley penal tributaria no respalda con una sanción penal el deber de pagar impuesto, la mera omisión de pagar impuestos no es una conducta típica, y el deber de tributar es un deber existente e incluso un deber jurídico y no sólo moral, pero su incumplimiento no está sancionado con penas. La omisión de depositar el monto adeudado, no viola el art. 1 de la LPT, podrá generar otras consecuencias jurídicas pero no la sanción penal. El tipo penal de la estafa común, no tributaria, el delito de defraudar a otro que es, al igual que su autor, un ciudadano cualquiera, constituye un deber negativo. En cambio, el deber de sostener al Estado mediante el pago de los impuestos es un deber positivo. Es por ello, que es importante la discusión de si el delito de evasión impositiva es una estafa de forma especial, o bien es diferente a la misma. El verbo defraudar es analizado en el trabajo a los fines de tener las posiciones de los doctrinarios que entienden que es una forma de evasión, y quienes no comparten esta posición y ven en la evasión impositiva un actuar diferente a la evasión, y centran la discusión en el ocultamiento, como una forma diferente de ardid o engaño de la estafa del art. 172 del CP.

El tipo penal de evasión tributaria es sumamente complejo y hace que debamos volver a trabajar sobre las doctrinas sobre autoría, y para poder comprender al tipo penal es necesario analizar los delitos de infracción al deber con los problemas de autoría y participación, los alcances del deber y la posición de garante que hacen aplicable al tipo penal, en calidad de obligado.

El tipo penal del art. 1 de la LPT ha establecido un monto para que se configure el delito de evasión tributaria para lo cual fue necesario establecer si el mismo es parte integrante del tipo penal, o bien se configura como una condición objetiva de punibilidad, posición descartada por la mayoría de la doctrina por las consecuencias que acarrearía, y fundamentalmente por el significado que las condiciones objetivas de punibilidad tienen en la doctrina alemana.

Finalmente y frente a la complejidad de las normas tributarias se analizó el error a los fines de determinar si se trata de un error de prohibición con sus consecuencias, o bien se trata de un error de tipo.

El trabajo ha tratado de explicar las problemáticas que presenta el hecho punible en la Ley Penal Tributaria y las diferentes posiciones frente a un delito tan complejo y análisis reciente por la doctrina y jurisprudencia, donde muchas de las problemáticas aún no tiene solución ni abordaje suficiente siendo un campo del derecho penal que comienza a dar sus primeros estudios dentro del derecho que amerita su desarrollo y conocimiento máxime desde que con la Reforma de la Ley N° 26735 a la Ley N° 24769 ha abierto la competencia de la misma al ámbito provincial no siendo ya un delito especial de aplicación exclusiva en el ámbito federal.

BIBLIOGRAFIA:

- PESSOA, Nelsón R, “La nulidad en el Proceso Penal”, Estudios de los “Silencios normativos aparentes”, Era edición ampliada y actualizada”, Editorial Rubinzal Culzoni.
- ORCE Guillermo y TROVATO Gustavo Fabián, “Delitos Tributarios”, Estudio analítico del régimen penal de la Ley N° 24769, editorial Abeledo Perrot.
- GOMEZ Teresa y FOLCO Carlos María, “Procedimiento Tributario”, Ley N° 11683, Decreto N° 618/97, 6ta edición actualizada y ampliada, Editorial La Ley.

•MANONELLAS, Graciela Nora, “Manual de Derecho Penal Tributario”, Editorial La Ley.