

El Monto Mínimo en el Delito de Evasión Fiscal.

Por Robertino D. Lopetegui ¹

La cuantía mínima en los delitos tributarios representa una materia que ha despertado diversas y valiosas polémicas. Pues, en la actualidad, aún no se encuentra zanjada la discusión respecto si los montos mínimos previstos en la Ley Penal Tributaria Nro. 24.769 (“**LPT**”) constituyen elementos del tipo abarcados por el dolo del autor o condiciones objetivas de punibilidad. Adicionalmente, el contexto inflacionario de los últimos años en la Argentina ha motivado la actualización de los montos mínimos, generando así, diferentes opiniones respecto a la aplicación de la ley penal más benigna.

El objetivo del presente, consiste en abordar algunas de las principales discusiones que orbitan alrededor de los montos mínimos previstos en la LPT, particularmente, en el delito de evasión fiscal.

Ahora bien, la LPT vigente ha previsto dos hipótesis de evasión: una simple y una agravada que se transcriben a continuación.

Evasión simple

ARTICULO 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 tratase de un tributo instantáneo o de período fiscal inferior a un (1) año.

Evasión agravada

ARTICULO 2º - La pena será de tres (3) años y seis (6) meses a nueve (9) años de prisión, cuando en el caso del artículo 1º se verificare cualquiera de los siguientes supuestos:
a) Si el monto evadido superare la suma de cuatro millones de pesos (\$4.000.000);
b) Si hubieren intervenido persona o personas interpuestas para ocultar la identidad del

¹ Abogado (UBA). Contador Público (UADE). Especialista en Derecho Penal Tributario.

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.

I. El monto mínimo como una “diferencia”.

En primer lugar, entendemos necesario descartar una mirada “estática” sobre el monto mínimo. Pues el *quantum* como determinante en la comisión del delito de evasión fiscal, siempre representará una “diferencia” entre lo ideal y realmente declarado. Bajo tal entendimiento, en la práctica, con un simple “vistazo” de una declaración jurada impositiva no será posible determinar si hubo evasión o no. El análisis deberá realizarse mediante el cotejo entre lo realmente declarado en colisión con lo estipulado por las normas de cada tributo.

Es cierto que los montos involucrados en una declaración jurada impositiva en concepto de ganancias, ventas, compras, gastos, deducciones, monto consumido y patrimonio, podrían en principio, resultar indiciarios respecto a la posibilidad de comisión de una evasión fiscal. No obstante, resulta indiscutible el hecho que una evasión fiscal puede proceder tanto de una declaración jurada impositiva que arroje quebranto, como de una que proyecte un saldo a pagar de \$ 10 pesos.

Adicionalmente, cabe destacar que lo determinante en la evasión fiscal es lo “declarado” por oposición a lo “pagado”. La LPT no castiga a quienes hayan declarado correctamente su materia imponible sin ingresar dicho importe en tiempo y forma. Es necesaria la concurrencia de una actividad dolosa (por acción u omisión) mediante “declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño”. Así pues quien haya declarado conforme a las reglas del tributo, y el impuesto a ingresar supere los \$ 400.000 pero no haya ingresado la suma al Fisco, se encuentra afuera del ámbito del régimen penal tributario. Lo contrario implicaría establecer un régimen de “prisión por deudas” prohibido por la Constitución Nacional.

Por último, la diferencia en el monto mínimo de la evasión fiscal tiene que “exceder” o “superar” determinada suma. Son estos dos términos los que emplea la LPT para diferenciar las hipótesis de evasión simple y agravada. Es por ello que, la evasión por una diferencia igual o menor a los \$ 400.000 resulta ajena al ámbito del régimen penal tributario, aunque no obstante, encontrará adecuación típica en la figura infraccional dolosa prevista en la Ley 11.683.²

Ahora bien, a continuación dejamos plasmado un ejemplo práctico de liquidación del impuesto a las ganancias para los “sujetos empresa” en el cual se puede observar nítidamente el cotejo entre lo ideal y lo realmente declarado que nos permite fundamentar el porqué de la concepción del monto mínimo como una “diferencia”.

VER ANEXO I

II. Condición objetiva de punibilidad o elemento del tipo objetivo?

Una de las discusiones más interesantes en materia de delito fiscal, tanto en el ámbito local como en legislaciones comparadas, gira en torno si los montos mínimos constituyen elementos del tipo objetivo o condiciones objetivas de punibilidad.

La diferencia entre sostener una u otra posición, radica principalmente, en el conocimiento del *quantum* evadido por parte del dolo del autor. Adicionalmente, cabe destacar que la discusión no resulta meramente académica o teórica, pues inclinarse por una postura, en la práctica, trae consecuencias en materia de error, formas imperfectas de ejecución, entre otros.

En Argentina, la doctrina³ y jurisprudencia⁴ mayoritaria, se inclina por considerar a los montos como condiciones objetivas de punibilidad (“**COP**”). Por contrario, en España, la posición predominante es proclive a considerar a los montos como elementos del tipo penal.⁵

² Artículo 46 de la Ley 11.683: “*El que mediante declaraciones engañosas u ocultación maliciosa, sea por acción u omisión, defraudare al Fisco, será reprimido con multa de DOS (2) hasta DIEZ (10) veces el importe del tributo evadido.*”

³ Catania, Villegas, Chiara Díaz, Riquert, Haddad, Teresa Gómez, Borinsky, Galván Greenway, Lopez Biscayart, Turano, entre otros.

⁴ Fallo “Incidente de apelación por recurso de la defensa de Horacio Julián y Aníbal Julio Chazaretta”, CNAPE, Sala “B”, Fecha: 10/02/2013. Fallo “Agulla, Eduardo”. Cámara de Casación Penal, Sala II, Fecha: 29/03/1996. Fallo “Velazaco”, TOPE Nro. 3 de fecha 14/04/2000.

La LPT vigente nada dice respecto a la naturaleza jurídica de los montos mínimos. No obstante, la jurisprudencia y doctrina habitualmente se refieren a ellos como “condiciones objetivas de punibilidad”, quizás debido al efecto “arrastre” generado por la anterior Ley 24.587 que así calificó a los montos mínimos.⁶

Se define a las COP como hechos externos desvinculados de la acción típica, pero necesarios para que pueda aplicarse la pena. Por resultar extrínsecas e independientes del acto punible, no han de ser abarcadas por el conocimiento del agente. Es decir, que las COP son puras causas de restricción de la pena.⁷

Esta posición entendemos que encuentra coherencia con la interpretación que concibe al delito de evasión fiscal como una figura de corte omisivo. Pues, bajo esta línea de pensamiento, no resulta necesario que el sujeto activo del delito haya conocido esa circunstancia o que haya dirigido su voluntad hacia la consecución del monto evadido⁸. Señalamos como una de las principales críticas a esta postura, la afectación al principio de culpabilidad por cuanto la asignación de responsabilidad se basaría en parámetros objetivos puesto que la punición en este caso no se encuentra alcanzada por el dolo o culpa del autor.

La teoría que considera a los montos mínimos como **elementos del tipo penal**, entiende que los mismos se encuentran abordados por el conocimiento del autor. Esta posición encuentra afinidad con quienes consideran al delito de evasión fiscal como de resultado lesivo en el cual no se puede prescindir de la relación de causalidad que surge entre el resultado cuantificable en dinero y la acción.

Pues de lo contrario, *“el autor planifica su obrar, selecciona los medios pertinentes para lograr la finalidad propuesta y desarrolla su conducta orientándose hacia una suerte de destino azaroso, incierto e ignorado, o a una*

⁵ Baza de la Fuente, María Lourdes. “*El Delito Fiscal: particular referencia al artículo 305 del Código Penal*”. Universidad Complutense de Madrid. Facultad de Derecho.

⁶ Spolansky, Norberto. “Condiciones objetivas de punibilidad”. La Ley. Suplemento 70 Aniversario. Fecha: 15/11/2005. Página 239.

⁷ Catania, Alejandro. “*Régimen Penal Tributario. Estudio sobre la Ley 24.769*”. Segunda edición actualizada. Editorial del Puerto. Año 2007. Página 94.

⁸ Catania, Alejandro. Ob. cit. Página 93

*especie de resultado indeterminado y sin circunstancias (hacia una evasión abstracta), que finalmente ocurre o se concreta en la realidad sin mediar conexión alguna con su conducta, lo cual no parece admisible”.*⁹

Otro argumento que refuerza esta posición, consiste en el establecimiento de agravantes en la LPT según el monto evadido. De aceptarse los montos mínimos como COP, se debería reconocer que las figuras se agravan por una “circunstancia aleatoria” no susceptible de adscripción objetiva ni subjetiva al sujeto.¹⁰

III. Exactitud del monto mínimo.

En cuanto a la **exactitud en el conocimiento del monto mínimo**, cabe destacar que no significa afirmar que el dolo del sujeto activo tenga que comprender con exactitud la cifra consignada, lo cual sería absurdo¹¹ pues “*el dolo no requiere un conocimiento exacto, ni un conocimiento de igual intensidad, ni una reflexión consciente de todas las particularidades del tipo objetivo sino los datos necesarios para la descripción aproximada del objetivo final*”¹².

Sin perjuicio de lo mencionado más arriba, creemos que en ciertos casos, el autor podría conocer con exactitud milimétrica el monto evadido. Como afirman los autores Orce y Trovato, resulta innegable que el autor tiene el “control” sobre el monto evadido¹³. Pues, el tecnicismo al que deben recurrir los contribuyentes para liquidar un tributo, refuerza la idea que no existen acciones abstractas de evadir el pago de tributos. Pues en materia extrapenal, técnicamente resulta muy difícil que el dolo no abarque el monto mínimo debido a la compleja técnica de liquidación de los impuestos. Evadir el pago de tributos necesariamente implica recurrir a la manipulación ardidosa de la materia contable y/o impositiva. Este proceso

⁹ García Berro, Diego. “*La naturaleza jurídica de los montos de la Ley 24.769*”. Editorial Rubinzal – Culzoni. 1era edición, Año 2005. Página 180.

¹⁰ Fabián Balcarce. “*Límite cuantitativo dinerario en los delitos tributarios*”. Centro de investigación interdisciplinaria en Derecho Penal Económico. Página 11.

¹¹ Fabián Balcarce. Ob. cit. Página 8.

¹² García Berro, Diego. Ob. cit. Página 212.

¹³ Orce, Guillermo y Trovato, Gustavo F. “*Delitos Tributarios: Estudio analítico del régimen penal de la Ley 24.769*”. Editorial Abeledo Perrot. Año 2008.

necesariamente requiere de un razonamiento aritmético y numérico¹⁴ (cuantificable en dinero) en la toma de la decisión por parte del sujeto activo del delito.¹⁵

IV. El error sobre el monto mínimo.

Según la interpretación con la cual se comulgue respecto al delito de evasión fiscal, el error sobre el monto mínimo podrá resultar determinante (o no).

Para quienes consideran que los montos constituyen COP, el error sobre la cuantía mínima resulta irrelevante. Pues, al encontrarse el monto dinerario separado causalmente del ardid empleado, las evasiones por una cuantía superior a los \$ 400.000 siempre constituirán conductas subsumibles bajo el artículo 1 o 2 de la LPT.

En contraste, quienes entienden al delito de evasión fiscal como un delito de resultado lesivo en el cual los montos constituyen elementos del tipo abarcados por el dolo del autor, el error sobre el *quantum* resulta determinante. Siguiendo esta línea de pensamiento, la intención de evadir por más de \$ 400.000, aunque no se alcance esa cifra por un error de cálculo (numérico), el autor se ganará la pena de tentativa de evasión fiscal.¹⁶

Inversamente, quienes hayan planificado evadir el pago de tributos por un importe igual o inferior a los \$ 400.000, pero por un error de cálculo han superado el monto, se encontrarían al margen de la LPT siendo aplicable en este caso la sanción penal-administrativa prevista en el artículo 46 de la Ley 11.683.

V. La actualización del monto mínimo y la aplicación de la Ley Penal Más Benigna.

Otra de las controversias relacionadas con el monto mínimo en los delitos fiscales, tiene su génesis a partir de la actualización de los mismos y la aplicación de la Ley Penal Más Benigna (“**LPMB**”). Al respecto, la Ley 26.735¹⁷ ha modificado varios aspectos de la LPT, entre ellos, la actualización de los montos mínimos de los delitos tipificados por el régimen penal tributario.

¹⁴ Habilidad para manipular conceptos y resolver problemas cuantificables.

¹⁵ Lopetegui, Robertino. “*El mecanismo ardidoso contable-impositivo del delito de evasión fiscal*”. Año 2013.

¹⁶ Orce, Guillermo y Trovato, Gustavo F. “*Delitos Tributarios: Estudio analítico del régimen penal de la Ley 24.769*”. Editorial Abeledo Perrot. Año 2008. Página 94.

¹⁷ Publicación en el Boletín Oficial de la República Argentina: 28/12/2011.

En el caso del delito de evasión fiscal simple, el umbral mínimo se elevó de \$ 100.000 a \$ 400.000.

El Procurador General de la Nación -Esteban Righi- ha entendido a través del Dictamen PGN 05/2012 (“**Dictamen**”), que no corresponde aplicar retroactivamente la LPMB¹⁸ en cuanto a la actualización de los montos mínimos de la Ley 26.735 por resultar una mera actualización para compensar la depreciación monetaria y debido a que no hubo un cambio en la valoración social de la clase de delito que se imputa.

Adicionalmente, el Procurador descarta la aplicación automática del criterio emanado de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el Fallo “Palero”¹⁹ en el cual se aplicó retroactivamente la LPMB en el marco de la Ley 26.063 que modificó el artículo 9 de la LPT aumentando de \$ 5.000 a \$ 10.000 el monto mínimo a partir del cual el delito de apropiación indebida de recursos de la seguridad social.

No obstante, lo dictaminado por el Procurador, la jurisprudencia se ha pronunciado en ambos sentidos²⁰, aunque la tendencia predominante consiste en la aplicación de la LPMB. Así pues, resultan interesantes los argumentos plasmados en el voto de la Dra. Ángela Ledesma en el Fallo “Ronconi”, en donde se advierte que corresponde aplicar la LPMB debido a que el requisito del “cambio de la valoración social del hecho” no se encuentra previsto convencional ni legalmente, sino que se trata de un requisito pretoriano. En efecto, el artículo 2 del Código Penal es claro al establecer que “siempre” debe aplicarse la norma posterior que resulte más beneficiosa.

VI. Reflexiones finales.

¹⁸ Garantía receptada por los Pactos Internacionales de jerarquía constitucional en nuestro país. Al respecto: artículo 9 de la Convención Americana de Derechos Humanos y artículo 15 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos.

¹⁹ Fallos 330:4544.

²⁰ En contra de la aplicación de la LPMB: Fallo “Soria”, Cámara de Casación Penal, Sala IV, Fecha 21/12/2012. A favor: Fallo “Ronconi”, Cámara de Casación Penal, Sala II, Fecha 15/02/2013; Fallo “García, Gloria”, Cámara de Casación Penal, Sala III, Fecha: 23/10/2012, Fallo “Safeguard SRL”, CNAPE, Sala “B”, Fecha: 10/02/2012, entre otros.

El establecimiento de umbrales mínimos en materia de delito fiscal ha generado discusiones aún no zanjadas a lo largo del globo por la doctrina especializada y los tribunales. En Argentina, la LPT vigente establece montos mínimos que según los autores y la jurisprudencia mayoritaria califican como COP. La tesis contraria, que entiende a los montos como elementos del tipo abarcados por el conocimiento del agente también se ha expresado fuerte. La adopción de una postura u otra, dependerá en gran parte del enfoque con el cual se comulgue respecto al delito de evasión fiscal. Si bien los argumentos resultan sólidos para ambas posiciones, consideramos que el debate permanece abierto y en permanente enriquecimiento.

La actualización de los montos mínimos ya sea por razones de política criminal o en el marco de contextos inflacionarios, también han generado polémica alrededor de los montos y la aplicación de la LPMB. En Argentina, con la Ley 26.735 se ha reformado el régimen penal tributario, siendo una de sus características más controvertidas, el aumento de los montos mínimos. La tendencia de los tribunales de nuestro país ha sido clara al admitir la aplicación de la LPMB.

La utilización del sistema de cuantías mínimas en nuestro país para estos delitos debe ser puesta en tela de juicio. Así pues, en el Derecho Alemán se regula la evasión fiscal sin establecer límite cuantitativo alguno, permitiendo a los tribunales sobreseer en supuestos no graves²¹. En el mismo sentido, la figura de defraudación fiscal en Estados Unidos tampoco prevé montos mínimos²². Distinto es el caso de España e Italia que al igual a nuestro país el delito fiscal se nutre de límites cuantitativos dinerarios. El argumento simplista de la utilización de umbrales mínimos por “razones de política criminal”, creemos que no resulta, por sí solo atendible, ya que logra evidenciar las profundas grietas de los Estados en materia de generación de conciencia y cultura tributaria como la ociosidad de sus recursos para detectar y prevenir el fraude fiscal.

²¹ Baza de la Fuente, María Lourdes. “*El Delito Fiscal: particular referencia al artículo 305 del Código Penal*”. Universidad Complutense de Madrid. Facultad de Derecho. Página 245.

²² Conforme el artículo 7201 del Internal Revenue Code que define a la evasión como: “Attempt to evade or defeat tax”.

Anexo I: Liquidación del impuesto a las ganancias de un “sujeto empresa”. Cotejo entre lo ideal y lo realmente declarado.

ESTADO DE RESULTADOS	SITUACIÓN IDEAL		SITUACIÓN REAL		ARDID
Ventas	4.000.000,00		2.750.000,00		SI
CMV	-2.500.000,00		-2.500.000,00		NO
Resultado Bruto	1.500.000,00		250.000,00		
Gastos de administración	-25.000,00		-25.000,00		NO
Gastos de comercialización	-55.000,00		-55.000,00		NO
Resultado Contable	1.420.000,00		170.000,00		SI
LIQUIDACIÓN IMPOSITIVA	SITUACIÓN IDEAL		SITUACIÓN REAL		ARDID
	Columna I	Columna II	Columna I	Columna II	
Resultado Contable		1.420.000,00		170.000,00	
Ajustes impositivos					
Ajuste impositivo "A"		40.000,00		40.000,00	NO
Ajuste impositivo "B"	2.000,00		2.000,00		NO
Resultado impositivo	2.000,00	1.460.000,00	2.000,00	210.000,00	
x Alícuota		35%		35%	NO
Impuesto Determinado	510.300,00		72.800,00		SI

DIFERENCIA ≠

437.500,00