

Delitos tributarios en el Régimen Penal Argentino e infracciones contempladas en la Ley 11.683: análisis del delito de Insolvencia Fiscal Fraudulenta.

Fiorella Nicolini, estudiante de 4to año de la Carrera de Contador Público en la Pontificia Universidad Católica Argentina – Facultad Teresa de Ávila

Resumen: el objetivo de este trabajo es comentar el sistema de sanciones por delitos e infracciones tributarias en la Argentina, analizando por un lado las infracciones contempladas en la Ley de Procedimiento Tributario y respecto a el Régimen Penal Tributario, analizar particularmente el delito de insolvencia fiscal fraudulenta con su aplicación en una sentencia local.

Palabras clave: Régimen Penal Tributario, Delitos fiscales comunes, Insolvencia Fiscal Fraudulenta, Hacienda Pública, Ley 11.683.

Introducción

En la actualidad, en el Derecho Tributario Argentino nos encontramos con dos regímenes de sanciones: por un lado, las sanciones contempladas en la Ley de Procedimiento Fiscal, y por el otro los delitos contemplados en nuestro Régimen Penal Tributario. En este breve informe, haremos un recorrido por ambos, destacando las particularidades de cada uno.

Dentro del género de sanciones podemos diferenciar las sanciones administrativas, como son las previstas en la Ley N° 11.683, de las sanciones penales previstas en el Código Penal, en la Ley Penal Tributaria o en otras leyes. Es posible distinguir dentro de las infracciones administrativas aplicadas por la AFIP, aquéllas de tipo formal, de las infracciones de tipo material. Cabe aclarar que las infracciones formales protegen la Administración Tributaria porque sancionan la falta de colaboración con sus funciones de verificación, fiscalización y determinación de los tributos. Se trata del incumplimiento de los deberes de hacer y no hacer establecidos por la legislación para facilitar las mencionadas funciones del organismo recaudador y sólo pueden llegar a estar reprimidas con sanciones de multa, nunca podrá llegar a imponerse una sanción de prisión o reclusión. Por otra parte, los ilícitos materiales implican el incumplimiento total o parcial de la obligación jurídica tributaria, produciendo un perjuicio a los ingresos del Fisco. Estas infracciones tributarias pueden ser reprimidas con pena de prisión o reclusión sin perjuicio de la sanción de multa que pueda corresponderle, o bien, otro tipo de pena como la inhabilitación. (Sanchez, 2013)

Respecto al régimen de los ilícitos tributarios contemplados en la Ley 11.683, hay que destacar que se han elaborado distintas doctrinas al respecto. En primer lugar, esta la doctrina Administrativista, la cual entiende que el bien jurídico tutelado en el ilícito tributario es el interés público, distinto al tutelado en el derecho penal. Sostiene que los ilícitos penales además de una violación a las normas legales es una transgresión a preceptos sociales. Por otro lado la doctrina Penalista, argumenta que no existe una distinción entre el bien jurídico tutelado por el derecho penal y el tributario, toda vez que se protege a la hacienda pública, y en este caso al derecho tributario le resultan aplicables las normas del derecho penal. Finalmente se encuentra la doctrina de la Unicidad, la cual proclama que no existe distinción entre delito y contravención ya que todas son infracciones tributarias y no debiera utilizarse todas las disposiciones del código penal sino sólo cuando la ley las remita taxativamente. Actualmente, la doctrina Penalista es la que prevalece en la Corte, y a diferencia de la doctrina

administrativista la cual estaba vigente antes de esta y sostenía que las sanciones debían provenir del mismo Derecho Administrativo y no de el Derecho Penal, la penalista afirma que toda sanción tiene carácter penalista.

Siguiendo con el análisis de los ilícitos contemplados en la Ley 11.683, se deben distinguir las sanciones tributarias en pecuniarias y no pecuniarias. Como su nombre lo indica las pecuniarias consisten en la aplicación de multas las cuales pueden tener un monto fijo o gradual. Por otro lado, las no pecuniarias contempladas en la ley consisten en distintas sanciones como decomiso, clausura de establecimientos, cancelación de inscripción en registro públicos, suspensión y destitución de cargos públicos, e incluso la prisión para casos mas extremos.

Infracciones formales y materiales – Ley 11.683

Las infracciones formales se encuentran descriptas en los artículos 38, 38.1, 39, 39.1, 39.2, 39.3,40, y 44 de la Ley de Procedimiento Tributario.

Por otro lado, las infracciones materiales se encuentran contenidas en los artículos 45, 46, 46.1, 46.2, 47 y 48 de la mencionada ley.

Como ya mencionamos con las infracciones formales se sanciona el incumplimiento de un deber formal y el bien jurídico tutelado es la administración tributaria. Las conductas que se persiguen en este régimen son las culposas, es decir implican negligencia e impericia. Una de las más conocidas es la omisión de presentación de las Declaraciones Juradas hasta el vencimiento del plazo general o la omisión de presentación de la información requerida por el Fisco (Art. 11, último párrafo Ley de Procedimiento Fiscal). Cabe aclarar que esta última en la práctica no ocurre demasiado.

Respecto a las multas por este tipo de incumplimientos son de 200 pesos para persona humana y 400 pesos para las personas jurídicas, sin necesidad de requerimiento previo.

El art 39 establece agravantes por el incumplimiento de deberes formales y las multas son acumulables con las del art 38 descripto anteriormente. Estos agravantes consisten en la falta de conservación de comprobantes, omitir proporcionar datos al Fisco, la resistencia a la fiscalización al no otorgar la documentación requerida y no colaborar con el procedimiento, o las infracciones a las normas referidas al domicilio fiscal.

A su vez, la continuación del artículo 39, el 39.1 establece multa por el incumplimiento de presentar Declaraciones Juradas informativas por un requerimiento de la AFIP. Esta multa también es acumulable con la del art. 38.

Finalmente tenemos las infracciones formales agravadas, comenzando con la clausura establecida en el art. 40, siempre que el valor de los bienes supere los 10 pesos y no se hayan emitido las facturas o documento equivalente, no lleven las registraciones correspondientes, tengan personal sin registrar, etc.

El plazo de la clausura varia de 2 a 6 días.

Infracciones materiales

Por otra parte, en las infracciones materiales se sanciona el incumplimiento del deber de cancelación de las obligaciones tributarias, y el bien jurídico tutelado es la renta fiscal. La conducta puede ser: culposa, es decir actuar con negligencia o impericia, o dolosa, la cual implica voluntad e intención de llevar a cabo una determinada conducta.

El art. 45 detalla las infracciones que deben ocurrir, pero siempre que no se deba aplicar el artículo 46 y no exista error excusable. La multa es del 100% del impuesto dejado de pagar.

La multa será del 200% cuando en las transacciones omitidas se vinculen sociedades

En el artículo 45 nos refiere a conducta de tipo culposa y las causales son: omisión de pago mediante la falta de presentación de DDJJ, la omisión de pago por presentación de DDJJ inexacta que es impugnada por el fisco, la omisión de pago de ingresos a cuenta o anticipos de impuestos en el caso de que correspondan presentar DDJJ y estas no se presenten o sean inexactas las presentadas y la omisión de actuar como agente de retención/y/o percepción.

Por lo tanto, en este artículo se habla de una conducta culposa ya que aquí no hay malicia para engañar al Fisco, distinto a las infracciones desde el art. 46 en adelante, en las cuales si se constituye una actitud dolosa.

En el artículo 46 como mencionamos ya habla de conductas dolosas: la presentación de DDJJ maliciosas o engañosas, ocultación maliciosa por acción u omisión. Aquí estamos ante una conducta dolosa ya que se tiene la intención es engañar al Fisco. La sanción es multa de 2 a 6 veces el tributo evadido.

Otra causal que encontramos es cualquier otro ardid para obtener, aprovechar o utilizar indebidamente reintegros, subsidios o recuperos y la sanción es una multa de 2 a 6 veces el monto aprovechado, percibido o utilizado.

Por último, habla de simulación de los pagos total o parcial de obligaciones tributarias o de la seguridad social, mediante comprobantes falsos. La multa de 2 a 6 veces el monto del gravamen cuyo ingreso se simulo.

El Artículo 47 contiene las presunciones de defraudación, las cuales presumen, valga la redundancia, que existe voluntad de, por ejemplo, producir declaraciones engañosas.

Entre ellas se encuentran: que exista una grave contradicción entre los libros, documentos o registraciones con los datos de las Declaraciones Juradas, que la inexactitud de las mismas sea por no aplicar las normas legales correspondientes, que no se lleven o exhiban libros de contabilidad y registraciones y esto no tenga una justificación para la naturaleza del negocio, entre otras.

La siguiente infracción se encuentra contenida en el art. 48 de la ley. En el art 45 analizados párrafos atrás, veíamos la conducta culposa, aquí en el art 48 la conducta es dolosa: retención y/o percepción de tributos mantenida en poder del agente de retención y/o percepción y no ingresada luego de la fecha de vencimiento del plazo. La multa prevista es de 2 a 6 veces el monto del tributo retenido o percibido.

Actualmente la Ley N° 11.683, sólo establece sanciones pecuniarias de multa y determinadas sanciones no pecuniarias como la clausura del establecimiento, la suspensión o cancelación de habilitaciones, autorizaciones, inscripciones o matrícula especial y la interdicción y secuestro de mercaderías. No prevé ningún tipo de penas de prisión o reclusión, las cuales quedan exclusivamente en la órbita de la Ley Penal Tributaria. (Sanchez, 2013)

Derecho Penal Tributario – Ley 27.430

El derecho penal tributario estudia las normas que describen los delitos fiscales y sus sanciones. El bien jurídico que se busca proteger es el de la “Hacienda pública”.

Es necesario tener en cuenta siempre, que para que sea aplicable alguna de las penas establecidas en la Ley Penal Tributaria, es indispensable que exista una intención deliberada de evadir el tributo, o sea, dolo; y el dolo, como ya es ampliamente sabido y aceptado en materia penal, no se presume. Como ya definimos anteriormente una conducta dolosa implicaría en

este tipo de delito la deliberada intención y voluntad de evadir impuestos y defraudar al Estado. Las sanciones en este régimen implica la pérdida de la libertad, es decir prisión.

Principios penales aplicables a la tributación

En primer lugar, tenemos el Principio de reserva de la ley en materia penal

Es una regla de carácter formal que obliga a que sea la ley, formal y material, la norma que establezca tanto los ilícitos como las penas correspondientes a la realización de una determinada conducta. La ley, además debe ser previa a los hechos a los cuales se les aplicara, puesto que es preciso que los habitantes sepan a que atenerse antes de actuar. De este principio se desprenden los siguientes:

- Principio de tipicidad: definición legal de una conducta específica cuya realización conecta con una sanción.
- La ley penal en blanco: es aquella que introduce una prohibición genérica, pero que requiere de otra norma que contenga y determine la prohibición específica.
- Aplicación retroactiva de la ley penal más benigna: no importa si una nueva norma se dicta con posterioridad a la comisión del hecho, a la condena, o bien en el tiempo intermedio, se aplicará la más benigna para sujeto.

En segundo lugar, tenemos los principios de culpabilidad y personalidad de la pena:

- Principio de culpabilidad: lleva a la exclusión de cualquier imputación de un resultado accidental no previsible (caso fortuito) y también a la exclusión de la punibilidad por no haber podido conocer la conminación o adecuar su conducta al derecho.
- Principio de personalidad de la pena: son sanciones de carácter esencial represivo que busca restablecer el orden legal y castigar al culpable.
- Principio de presunción de inocencia: todo sujeto debe ser tratado como inocente a lo largo de un proceso penal hasta tanto caiga sobre él una condena firme que determine su culpabilidad y lo castigue. Excepción: presunción de culpabilidad.

En tercer lugar, se encuentra el Principio non bis in ídem y prohibición de la doble punición los cuales son dos principios diversos, pero intrínsecamente vinculados:

- Principio non bis in ídem: implica que nadie puede ser sometido dos veces a un proceso por los mismos hechos y opera aunque no haya habido punición.

- Prohibición de doble punición: prohíbe que se castigue a alguien dos veces por el mismo hecho y actúa también en los casos que el primer principio no este entredicho.

Es decir, no solo se veda la posibilidad de ser castigado dos veces por mismo hecho, sino también la de ser sometido nuevamente a proceso por ese hecho.

Requisitos formales: 1) identidad de persona, 2) identidad de hecho, 3) identidad de fundamento.

Por otra parte, tenemos el principio de derecho de defensa en juicio que surge del art 18 de nuestra Constitución Nacional y que consiste en que toda condena debe ser precedida del correspondiente juicio con sus garantías. Este principio implica una acusación clara y concreta en su contra, la indicación de las normas que se atribuyen violadas, deben exponerse las pruebas que se tienen contra el imputado, se le debe informar al particular sobre los alcances de su derecho de defensa (recursos, plazos, mediación, probation, etc.). También tiene el acusado el derecho a ser oído y que se formulen sus argumentos, derecho a ofrecer pruebas y controlar las que estén en su contra, a contar con patrocinio letrado y derecho a una decisión fundada.

Como continuación a el principio de defensa en juicio se desprenden los siguientes:

- Principio de congruencia: exige que haya una relación congruente entre el reproche final que se formula al imputado y los hechos concretos que motivan la imputación.
- Derecho a obtener decisión fundada sin dilaciones innecesarias: el proceso en si es una pesada carga para el individuo, este tiene derecho a obtener con mayor prontitud una resolución final que defina su situación.
- Prohibición contra la reforma in pejus: esta garantía impide que se agrave la situación del particular procesado.
- Garantía de doble instancia: es una garantía que se dirige al imputado y no a otro sujetos del proceso, (fiscal , querellante), y que apunta a que se pueda obtener la revisión de la legalidad de una sentencia de condena antes de que esta se haga efectiva.

Por último, también se aplica el principio de razonabilidad o de proporcionalidad, es decir que La sanción debe estar en relación con la entidad de la falta cometida, pues la reacción del ordenamiento contra la conducta que le afecta debe guardar proporción con la lesión de que se trate.

Delito de Insolvencia Fiscal Fraudulenta

El delito que vamos a abordar particularmente es el de “Insolvencia fiscal fraudulenta”, contemplado en el Título III, Art. 9 de la Ley 27.430: “*Será reprimido con prisión de dos (2) a seis (6) años el que habiendo tomado conocimiento de la iniciación de un procedimiento administrativo o judicial tendiente a la determinación o cobro de obligaciones tributarias o de aportes y contribuciones de la seguridad social nacional, provincial o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, o derivadas de la aplicación de sanciones pecuniarias, provocare o agravare la insolvencia, propia o ajena, frustrando en todo o en parte el cumplimiento de tales obligaciones.*” Ley N° 27430 Régimen Penal Tributario

En otros delitos regulados por esta ley, se exigía que el autor fuera el obligado, tributario o provisional, o el agente de retención o percepción, pero, este que analizamos no lo requiere. Por lo tanto, en este tipo de delito la ley no exige que el autor tenga alguna particularidad en especial o determinada relación con el fisco.

Forma parte de los “delitos fiscales comunes” ya que el mismo se puede ocasionar tanto en materia impositiva como en materia previsional. Es decir, se incorpora como bien jurídico tutelado, además de las deudas tributarias y derivadas de las obligaciones del sistema de seguridad social, las derivadas de la aplicación de sanciones pecuniarias, o sea, las multas derivadas de los ilícitos contravencionales previstos en las normas respectivas.

Ahora bien, ¿que implica insolventarse fraudulentamente? En el Derecho Penal común esto se puede observar más fácilmente, por ejemplo, si pensamos en un padre de familia que luego de un divorcio, con mentiras, con ardid, con engaño hace figurar que no recibe el monto de honorarios o sueldos que realmente recibe para que el juez le fije una cuota alimentaria menor. Esto es una insolvencia común. La materia objeto de nuestro estudio es la insolvencia *fiscal*.

Si analizamos este delito en su aspecto objetivo, la acción consiste en impedir o frustrar el cobro de tributos o importes relacionados con la seguridad social o con la aplicación de sanciones de ambos respecto del Fisco Nacional, provinciales o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. La condición objetiva de punibilidad consiste en que el sujeto haya tomado conocimiento de la iniciación de un proceso administrativo o judicial en su contra, tendiente al cobro. Por consiguiente, y dado el requisito de intención que contiene la figura, la conducta típica debe ser una acción tendiente a obtener el desapoderamiento patrimonial. Otra cuestión a tener en cuenta es que en la ley no se especifica o establece una conducta determinada, por lo tanto, estamos en presencia de un tipo penal abierto, mediante el cual podemos referirnos como generalidad a cualquier ardid o engaño que realice el deudor directo o un tercero. Cabe

resaltar, en este aspecto, que la insolvencia propia o ajena no solo se produce si media desapoderamiento de bienes, o la venta, simulada o no, de estos, sino también respecto de la imposibilidad de cobro por otros medios, como, por ejemplo, a través de una hipoteca sobre el único bien del deudor o provocar figurativamente un embargo judicial sobre un bien inmueble que es único patrimonio del deudor. (Haddad, 2021)

En segundo lugar, el aspecto subjetivo consiste en el dolo específico cuando se frustra el accionar que tiene como objetivo el cobro. El ámbito de aplicación del artículo recae sobre los tributos pero también sobre la Seguridad Social. Respecto a la autoría del delito, puede ser realizado por el mismo deudor o un tercero. La norma en examen no menciona un sujeto en especial ("el que [...] provocare o agravare [...] la insolvencia propia o ajena"); en consecuencia, puede ser el contribuyente, un agente de retención, un mandante o cualquier tercera persona, toda vez que se incrimina la insolvencia propia o ajena. Cabe entonces diferenciar el sujeto de la obligación tributaria, que necesariamente debe ser un responsable por deuda propia o ajena, conforme a los arts. 5° y 6°, ley 11.683 (t.o. en 1998 y modificaciones), del sujeto responsable del delito, que puede ser también un tercero ajeno a la relación Fisco-contribuyente expuesta o un no contribuyente o un asesor externo. (Haddad, 2021)

La pena que corresponde a este delito como menciona el artículo es de dos a seis años.

La norma exige una condición objetiva de punibilidad, es decir, un hecho sin el cual no se produce la acción típica. En este caso, consiste en que el sujeto haya tomado conocimiento de la iniciación de un procedimiento administrativo o judicial en su contra, para luego proceder a insolventarse. Es importante señalar que en la figura del Código Penal se exige la sentencia o la obligación civil anterior a la insolvencia.

En este contexto no resulta suficiente el dolo, sino que además debe configurarse dolo específico, es decir, la intención real y concreta de no pagar al Fisco cuanto se debe, utilizando los medios antes señalados.

El otro tema importante, respecto de este tipo penal, es la responsabilidad penal en el caso de que el obligado sea una persona jurídica que se insolventa.

De acuerdo con lo establecido por el art. 14 de esta ley, será responsable el directivo que hubiera intervenido en el hecho punible; esto implicará el análisis de cuestiones de hecho y conductas realizadas por dichos directivos.

Un caso claro se expone en la sentencia del 21/5/2003, en la causa "Investigaciones Duque SA", que es una característica empresa familiar. En su calidad de directora suplente, y dada la importancia de la suma reclamada por la AFIP, con ajuste a las reglas de la sana crítica racional, no es aceptable que haya podido desconocer la cuantiosa deuda y la intimación de pago realizada. En consecuencia, la supuesta y pretendida finalidad de reconstrucción comercial que habría tenido la escisión de sociedad realizada no puede constituirse en un argumento válido para desvincular a la nombrada de la concreción de los hechos que se investigan y, como consecuencia, no podía ignorar que la escisión aprobada con su hermano implicaba la transferencia de todos los activos de la sociedad y, por ende, la insolvencia en que quedaba la sociedad deudora, que llevaba, inexorablemente, a la frustración del cobro de la deuda fiscal, que, además, ya estaba notificada (sentencia de la sala B de la CNPenal Económico del 21/5/2003 en "Investigaciones Duque SA".) (Haddad, 2021)

Cabe resaltar que, en muchos casos, el Fisco, junto con la vista o la notificación de la determinación de oficio, procede, independientemente de la apelación de esta, a trabar embargo o inhabilitación preventiva de bienes, conforme a lo que prescribe el art. 111, ley 11.683.

Jurisprudencia

Para finalizar el análisis de este delito, se propone un caso local de la sentencia N°13/20 emitida por el Tribunal Oral Federal de Paraná: "WEI, Jinmei s/ Infracción Ley 24.769".

La imputada es de nacionalidad China y su actividad comercial consistía en la venta al por menor en un Supermercado. Se la imputa por la autoría del delito de insolvencia fiscal fraudulenta que estuvimos analizando.

La AFIP efectuó dos fiscalizaciones a la contribuyente mencionada, la primera el 25/8/17, notificada el 28 de aquel mes y año, en la cual se le solicitó la presentación de documentación. Transcurrido el plazo otorgado para dicha presentación, ella no fue cumplimentada. Por ello, en fecha 5 de octubre de 2017 se reiteró el requerimiento, notificándola al día siguiente y registrándose un nuevo incumplimiento. A raíz de ello se inició un segundo sumario del que fue notificada el 8 de noviembre de 2017. Durante la tramitación de esta segunda fiscalización, la contribuyente realizó una transacción inmobiliaria al donar a su hijo el Inmueble en donde estaba ubicado el Supermercado, única propiedad que poseía.

Los denunciantes aclararon que el inmueble pertenecía a J.W en condominio indiviso en un 50%, siendo el otro propietario J.X, quien sería el esposo o concubino de la denunciada y que, a la fecha, sería condómino junto con su hijo Z.X, con lo que sostuvieron que la maniobra urdida por la contribuyente tuvo por objeto sustraer el inmueble del alcance del fisco, donándole su porción indivisa a su hijo, pero dejándolo dentro de la órbita familiar. Con esta clara maniobra, la encartada, al tiempo que provocaba su insolvencia y mantenía el inmueble dentro de la órbita familiar, lo sacaba del alcance del fisco nacional, frustrando el cobro de sus obligaciones tributarias y ocasionando con ello un perjuicio patrimonial al erario público.

La imputada termino reconociendo y admitiendo voluntariamente la participación en el hecho

El 25/08/2017, la AFIP dio inicio a la verificación que se originó al haberse detectado la falta de presentación de las declaraciones juradas de Impuesto a las Ganancias de los períodos 2014 a 2016. Por tal motivo, se le requirió a la contribuyente que en el plazo de 10 días hábiles aportara: libros de IVA Compras y Ventas, papeles de trabajo de las Declaraciones Juradas de Ganancias 2014 a 2016 y constancias de presentación. Dicho requerimiento fue notificado a la contribuyente en fecha 28/08/2017, es decir, que en la fecha mencionada tomó conocimiento de la existencia de una fiscalización en trámite. Habiendo transcurrido el plazo otorgado para que presentara la documentación requerida (10 días), la Sra. no aportó documentación alguna, por lo que en fecha 05/10/2017 se dio inicio a un sumario formal en cumplimiento a lo dispuesto por el art. 39, primer párrafo, de la ley 11.683, el que fue notificado en fecha 06/10/2017. En igual fecha fue notificada del requerimiento de documentación reiteratorio. Nuevamente la denunciada omitió dar respuesta al mismo, por lo que se inició un nuevo sumario formal, del que fue notificada en fecha 08/11/2017.

Es decir que la imputada fue requerida en dos oportunidades para que aportara la documentación necesaria en el marco de la verificación llevada a cabo; y ella, debidamente notificada, no suministró información alguna.

En el transcurso de dicha verificación se pudo constatar, de la información obtenida en las bases de datos de la AFIP, no sólo la falta de presentación de las Declaraciones Juradas de Impuesto a las Ganancias, sino también diferencias importantes entre las compras informadas en las bases de datos versus las compras declaradas por la imputada en sus Declaraciones Juradas de IVA. Dichas circunstancias motivaron el descargo del caso y la apertura de una nueva fiscalización que abarcó el análisis del Impuesto al Valor Agregado (IVA) de los períodos enero de 2016 a agosto de 2017.

La nueva fiscalización fue iniciada en fecha 9 de noviembre de 2017 y notificada a la contribuyente el 16/11/2017. La contribuyente insistió en su comportamiento reticente y no aportó documentación alguna.

En la causa se ha probado que la imputada es titular de un negocio que gira bajo el rubro comercial de “venta al por menor en supermercados”. Tal carácter es contribuyente del fisco nacional en el Impuesto a las Ganancias y el Impuesto al Valor Agregado (IVA).

Se probó que la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP-DGI), en fecha 25/08/2017, inició el Legajo de verificación identificado como Orden de Intervención (O.I.) para la determinación del Impuesto a las Ganancias, requiriéndole a la contribuyente la documentación pertinente a dicho tributo por el período 2014/2016, al haberse verificado la falta de presentación de las DD.JJ. de ese impuesto durante los períodos fiscales 2014, 2015 y 2016.

Se ha probado que dicho requerimiento le fue notificado a la imputada en fecha 28/08/2017 y no dio cumplimiento al mismo. Esto es, en dicha fecha la imputada tomó conocimiento del inicio de un procedimiento administrativo destinado a la determinación de sus obligaciones tributarias.

Se le reiteró el requerimiento de verificación el 05/10/2017, del que se la notificó el 06/10/2017, insistiendo la encartada en su incumplimiento.

Se acreditó que, con posterioridad, se inició el Legajo de Verificación del que la encartada fue notificada el 16/11/2017, con un ajuste sobre el I.V.A. correspondiente al período enero de 2016 a agosto de 2017, por un monto total de \$ 538.758,32 y un ajuste sobre el Impuesto a las Ganancias del período 2016 por la suma de \$ 433.707,30, haciendo un total de \$ 972.465,62.

Con el desapoderamiento, adicionalmente, mantuvo el inmueble dentro del círculo familiar y provocó su propia insolvencia con el indubitable propósito de sustraer dicha porción indivisa del inmueble del alcance de la AFIP-DGI para el pago de los tributos –Ganancias e IVA- adeudados a la fecha por la suma de \$ 972.465,62.

En el Código Penal, la figura del 2do.párrafo del art. 179, de igual textura jurídica a la que aquí nos ocupa, integra el título sexto de los “delitos contra la propiedad”, en los que el bien jurídico protegido es claramente el patrimonio. La figura de la insolvencia fiscal fraudulenta, aunque se halla contemplada en una ley especial, extra codicem, reconocen igual bien jurídico

protegido, de naturaleza patrimonial, pero de carácter no privatista. O sea, el bien jurídico que protege el art. 10, Ley 24.769 tiene características patrimonialistas, pero relacionado con el erario público: es el patrimonio del Estado, de la hacienda pública en su faceta de recaudación tributaria y, por tanto, es de carácter supraindividual, colectivo.

Respecto a el elemento de la tipicidad objetiva (que se haya iniciado un procedimiento administrativo y que el contribuyente haya tomado conocimiento de ello) en los procedimientos administrativos, el momento de conocimiento de iniciación se concreta con el acta que notifica la iniciación del procedimiento de verificación o determinación tributaria. En cuanto al segundo elemento (que se provoque o agrave la insolvencia –propia o ajena- frustrándose, en todo o en parte, el cumplimiento de las obligaciones tributarias.) , se trata de un delito de resultado material, ya que para su consumación se requiere el perjuicio al patrimonio del erario público que se traduce en la real frustración del cumplimiento de las obligaciones tributarias

Es un ataque fraudulento al propio patrimonio (del deudor tributario) para frustrar la satisfacción del crédito del acreedor (la hacienda pública).

En punto a la tipicidad subjetiva, tratándose de una figura dolosa, el dolo se configura por el conocimiento del sujeto activo de la iniciación de tales procedimientos y su voluntad de no cumplir con dichas obligaciones para con el fisco. Basta el conocimiento y la voluntad, el saber y el querer. El autor vulnera el mandato de la ley, con conocimiento y voluntad.

Hecho este repaso de la figura penal acriminada, se advierte que –en el caso de autos- concurren todos y cada uno de los elementos que habilitan a subsumir la comprobada conducta de la contribuyente encuadra en el tipo penal del art. 10°, Ley 24.769, en razón de lo cual el acuerdo alcanzado por las partes satisface las exigencias de corrección exigibles en punto a calificación legal.

Finalmente, el acuerdo al que han arribado las partes establece la pena de tres (3) años de prisión de cumplimiento condicional, más las costas del juicio para la contribuyente.

Conclusión

Empezamos analizando las infracciones contenidas en la Ley de Procedimiento Fiscal, y vimos que en algunas se habla de una conducta culposa, es decir que, por negligencia o impericia por ejemplo, se presenta una DDJJ que resulto en declarar menos impuestos a pagar que el que debería haber sido realmente. Siguiendo con el análisis de esta ley, destacamos que también se

describen infracciones que implican una conducta dolosa, como, por ejemplo, la presentación de DDJJ maliciosas o engañosas con la intención de engañar al Fisco. Si bien en ambas infracciones mencionadas anteriormente, se pagan menos impuestos, en la primera no es con intención de engañar o defraudar al Fisco, por eso hablamos de una conducta culposa, a diferencia de la segunda, la cual si contiene la intención, configurando una conducta dolosa.

Debemos recordar que todas las infracciones contempladas en la ley de procedimiento prevén multas y sanciones pero, nunca nos encontraremos con penas de cárcel, ya que este tipo de penas se aplican cuando se configura un delito tipificado en nuestro Régimen Penal Tributario.

Dentro de este régimen se encuentran regulados delitos tributarios como la evasión simple, agravada, delitos relativos a los recursos de la seguridad social, etc. Nosotros analizamos el Delito de Insolvencia Fiscal Fraudulenta, el cual se aplica en materia tributaria y también previsional. Por último, vimos cómo se aplicó en un caso local, en el cual la AFIP había iniciado un proceso de verificación y fiscalización de acuerdo con las facultades que le otorga la Ley 11.683 iniciando un procedimiento administrativo destinado a la determinación de sus obligaciones tributarias. Cabe destacar que, en estos casos, el Fisco junto con la notificación de la determinación de oficio puede proceder a el embargo o la inhabilitación preventiva de bienes, según el artículo 111 de la Ley 11.683.

Tiempo después de haber sido notificada la imputada, tomando conocimiento de la situación, se desapodero del único bien en su patrimonio, configurando así el delito que luego fue admitido por la misma imputada y fue sancionada con la pena de la nuestra ley penal correspondiente a tres (3) años de prisión de cumplimiento condicional.

Por último, quiero destacar que, en el contexto actual, cualquier profesional, sea un contador, administrador de empresas, abogado, etc. no puede desconocer la existencia de una normativa que reprime delitos tributarios. Es importante conocerla debido a la importancia que tiene para los contribuyentes, administradores de empresas y profesionales, que actúan cotidianamente en el ámbito empresario, para que tengan conciencia sobre la real posibilidad de ver comprometida su libertad y los posibles perjuicios patrimoniales que se pueden ocasionar debido a multas y sanciones. Debemos considerar que, en algún momento de nuestra carrera profesional, podemos estar ante la posibilidad de que un cliente tenga un problema de este tipo y conociendo la legislación, podamos asesorarlo correctamente o, en el peor de los casos, tengamos el criterio suficiente para apartarnos de aquel cliente que nos pueda llegar a arrastrar a un proceso penal tributario.

Bibliografía

Biblioteca AFIP. (s.f.). Obtenido de Biblioteca AFIP:

<https://biblioteca.afip.gob.ar/search/query/index.aspx>

Damarco, J. H. (s.f.). *Los bienes jurídicos protegidos por el Derecho Penal Tributario.*

Haddad, J. E. (2021). *Ley Penal Tributaria comentada y compliance tributario.* Ciudad Autónoma de Buenos Aires: Abeledo Perrot.

Justicia, I. -M. (29 de Diciembre de 2017). *Ley 27.430 - Regimen Penal Tributario.*

Obtenido de Ley 27.430 - Regimen Penal Tributario:

<https://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/verNorma.do?id=305262>

Laura, H. M. (2017). *Evasión Fiscal y Ley Penal Tributaria.* Córdoba.

Nación, I. -M. (12 de Enero de 1933). *Ley de Procedimiento Tributario - N° 11.683.*

Obtenido de Ley de Procedimiento Tributario - N° 11.683:

<https://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/verNorma.do?id=18771>

Racco, S. (2021). *Ley penal tributaria: Una mirada critica y analisis de su articulo 9 en relacion con el delito de evasion tributaria y previsional.* Revista Pensamiento Penal.

Sanchez, M. G. (2013). *Responsabilidad Penal Tributaria.*

Soriano, M. C. (28 de Mayo de 2020). *SAIJ.* Obtenido de SAIJ: www.saij.gob.ar