

**UNIVERSIDAD NACIONAL DE LA MATANZA**

**Escuela de Posgrado.**

**Especialización en Procedimiento Tributario y Ley Penal**

**Tributaria y Previsional.**

**“La Yuxtaposición de los Procedimientos  
Tributario y Penal Tributario:  
Prejudicialidad y Escándalo Jurídico.”**

**Tesista: Dra. (abog.) Jesica Ariana Ferraro.**

**Tutor: Dr. (abog.) Ignacio Josué Buitrago.**

## **ÍNDICE.**

### **1) Introducción.**

### **2) Antecedentes normativos.**

2.1) El sistema de prejudicialidad tributaria absoluta establecido en la ley 20.658.

2.2) La ley 23.771: un giro de 180°. La adopción del sistema de prejudicialidad penal absoluta.

2.2.1) La discusión parlamentaria.

2.2.2) Análisis del artículo 16 de la ley 23.771.

2.3) Se sanciona la ley 24.769 y se separan las vías. La implementación del sistema de prejudicialidad mixto.

2.3.1) El debate parlamentario.

### **3) Derecho comparado.**

3.1) A favor de la prejudicialidad penal.

3.1.1) España.

3.2) En contra de la prejudicialidad penal.

3.2.1) Italia.

3.2.2) Francia.

3.2.3) México.

3.2.4) Perú.

3.2.5) Chile.

### **4) Efectos de la determinación de oficio sobre el proceso penal. El debate sobre la prejudicialidad.**

4.1) Primer eje de discusión: El artículo 18 LPT.

4.2) Carácter prejudicial de la D.O.

4.2.1) Que dice la jurisprudencia.

4.2.2) Aporte de la doctrina.

4.3) Por la no prejudicialidad.

4.3.1) Jurisprudencia.

4.3.2) Opinión doctrinaria.

### **5) Efectos de la sentencia penal firme sobre el procedimiento tributario. A propósito del denominado “escándalo jurídico”.**

5.1) Segundo eje de discusión: El artículo 20 LPT.

5.2) Quienes abogan por la prejudicialidad de la sentencia penal.

5.2.1) Que dice la jurisprudencia.

5.2.1.1) Tribunal Fiscal de la Nación.

5.2.1.2) Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal.

5.2.1.3) Suspensión del proceso.

5.2.2) Opinión doctrinaria.

5.3) Quienes niegan el carácter prejudicial de la sentencia penal.

5.3.1) Nuestra jurisprudencia.

5.3.1.1) Tribunal Fiscal de la Nación.

5.3.1.2) El esperado fallo “Eurnekian, Eduardo”.

5.3.1.3) Suspensión del proceso.

5.3.1.4) Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal.

5.3.1.5) Corte Suprema de Justicia de la Nación.

5.3.2) Aporte de la doctrina.

**6) Corolario: Seguimiento integral de la causa “Eurnekian”. Sus implicancias en cuanto a la afectación del principio “Non bis in idem” y al denominado “escándalo jurídico”.**

6.1) “Eurnekian” y su tránsito por los distintos procesos.

6.2) Las críticas de la doctrina.

6.2.1) Del “non bis in idem” y la “cosa juzgada”.

6.2.2) Del “escándalo jurídico”.

6.2.3) De la no afectación al “non bis in idem” y el delito continuado.

**7) Proyecto de reforma.**

**8) Conclusión. Nuestra opinión.**

**9) Bibliografía.**

## 1) Introducción.

Valorada por su buena técnica legislativa y su espíritu garantista, nuestra vigente ley penal tributaria N° 24.769 no deja de despertar polémicas.

Desde su entrada en vigencia el 15 de enero de 1997, sustituyó completamente al régimen de prejudicialidad penal absoluta establecido en el artículo 16 de su antecesora -y por ella también derogada- ley 23.771, para ser reemplazado -en el Título V- por un sistema mixto de prejudicialidad relativa en lo que hace a la determinación de oficio de la obligación tributaria, y de prejudicialidad penal en materia infraccional, no obstante consagrar al principio de separación de vías en su artículo 20.

Esta prejudicialidad tributaria relativa, queda establecida en el primer párrafo del artículo 18 cuando dispone que “*el organismo recaudador, formulará denuncia una vez dictada la determinación de oficio de la deuda tributaria...*”, aun cuando dicho acto administrativo se encontrara recurrido. Ahora bien, sin perjuicio de la claridad del legislador a la hora de instaurar el régimen, se ha generado un debate alrededor del papel que juega la determinación de oficio (en adelante D.O.) en el proceso penal, cuestión que se analizará en el presente trabajo.

Por otra parte, el principio de separación de vías se encuentra consagrado en el artículo 20 cuando prescribe que “la formulación de la denuncia penal no impedirá la sustanciación de los procedimientos administrativos y judiciales tendientes a la determinación y ejecución de la deuda tributaria...”. Este sistema implica la existencia de dos jueces -el tributario y el penal- que tienen jurisdicción distinta -para determinar la existencia y/o magnitud de la obligación tributaria y la existencia de conducta delictiva, respectivamente- y competencia yuxtapuesta -en lo que hace al acaecimiento del hecho imponible y al consecuente nacimiento de la obligación tributaria-, cuestión que, indefectiblemente, introduce la posibilidad de que se produzca el denominado “escándalo jurídico”.

La cuestión del denominado “escándalo jurídico” o *strepitus fori*, ha sido materia de análisis por numerosos y reconocidos doctrinarios en el ámbito del derecho tributario local. La problemática no resulta ser menor, dado que el sistema deja abierta la posibilidad a que suceda aquello que se repugna en un Estado de Derecho.

La jurisprudencia de los distintos fueros con competencia para entender en materia tributaria, ha tratado de sortear (algunos dirán “armonizar”), mediante diversos métodos que analizaremos en el presente trabajo, la posibilidad de que se suscite el estrépito forense.

Tenemos como objetivo poner a disposición del lector las distintas posiciones doctrinarias y jurisprudenciales respecto a las polémicas precedentemente descriptas, y como meta, ofrecer nuestra conclusión al respecto, en la que necesariamente deberemos asumir una postura.

Esperamos humildemente que nuestros esfuerzos logren su cometido.

## 2) Antecedentes normativos.

El sistema del derecho penal tributario no tuvo su origen en la ley 23.771, inmediata antecesora de la vigente ley penal tributaria (en adelante LPT), aunque aquélla significaría un cambio de rumbo en la política de recaudación por parte del Estado Federal.

Conforme lo expone Catania<sup>1</sup>, entre los antecedentes de las normas relacionadas con la represión penal de la evasión tributaria, pueden mencionarse la ley 3.764<sup>2</sup> sobre impuestos internos, por la cual se conminaba con pena de arresto de no menos de tres meses a no más de un año, en el supuesto agravado, a *“cualquier falsa declaración, acto u omisión que tenga por mira defraudar los impuestos internos... en caso de grave defraudación de reincidencia general o concurso de infracciones”* (cfr. art. 36), con la llamativa previsión sancionatoria por la cual *“Los fallos de los jueces y las resoluciones de la administración general, en los casos de los artículos anteriores, se publicarán por la prensa, a cargo de los infractores”* (cfr. art. 39). Posteriormente, debe mencionarse a la ley 16.656<sup>3</sup> por la que se modificó el art. 45 de la ley 11.683 y se conminó con pena de multa y prisión de un mes a seis años a los *“agentes de retención que mantengan en su poder los impuestos retenidos, después de vencidos los plazos en que debieron ingresarlo”*.

Finalmente, en el año 1974, Perón estableció un régimen represivo penal a través del dictado de las leyes 20.644 –reforma de procedimiento- y 20.658<sup>4</sup>. Mediante la primera de ellas se dispuso la creación de la Policía Fiscal Federal dentro de la jurisdicción del Ministerio de Economía, la que tenía a su cargo la fiscalización de los tributos nacionales comprendidos en la ley 11.683, así como también de los provinciales y municipales convenidos con las jurisdicciones correspondientes (cfr. art. 1º), resultando investida con las mismas facultades conferidas a la entonces Dirección General Impositiva (cfr. art. 4º). Dicho organismo descentralizado debía instruir un sumario administrativo ante la presunción de la existencia de omisiones o infracciones tributarias, el que concluiría en un informe fundado que constituiría la base de un procedimiento en la DGI o en la repartición provincial o municipal que correspondiere (cfr. arts. 5º y 6º), en el cual la Policía Fiscal Federal debía tener intervención necesaria (cfr. art. 8º). Sin perjuicio de ello, la DGI y la Administración Nacional de Aduanas continuaban en sus funciones de fiscalización -separada o conjuntamente- con la PFF, *“garantizándose en todo caso a cada contribuyente un procedimiento unificado en el caso de investigación simultánea”* (cfr. art. 7º).

Por su parte, el primer intento de sistematización del régimen represivo penal tributario se produjo con la sanción de la ley 20.658, pilar fundamental en base del cual se inicia el presente estudio. A través de esta norma se amenazaba con pena de prisión de un mes a cuatro años al que *“mediante ocultamiento malicioso o valiéndose de cualquier otro ardid o engaño evadiere, total o parcialmente, obligaciones tributarias de percepción a*

---

<sup>1</sup> CATANIA, ALEJANDRO J. *“Régimen Penal Tributario. Estudio sobre la ley 24.769”*, 2º Edición, Ed. Del Puerto, Bs. As., 2007, p. 53/54.

<sup>2</sup> Sancionada el 14/01/1899 y publicada el 19/01/1899.

<sup>3</sup> Sancionada el 30/12/1964 y publicada el 31/12/1964.

<sup>4</sup> Sancionadas el 25/01/1974 y 28/03/1974 y publicadas el 11/02/1974 y 22/04/1974, respectivamente.

*cargo de la Dirección General Impositiva*” (cfr. art. 1º), con la pena agravada de uno a seis años cuando para cometer el delito de evasión “*se recurra al empleo de figuras societarias simuladas o personas interpuestas, a documentos simulados o falsos para justificar pasivos ficticios o se simule la existencia de inversiones con el objeto de obtener franquicias o desgravaciones impositivas...*” (cfr. art. 3º). Igual sanción le correspondería a quienes se insolventaran “*para frustrar en todo o en parte el pago del impuesto evadido*” (cfr. art. 3º), así como también a los agentes de retención y percepción que no ingresasen dentro de los treinta días corridos inmediatos siguientes al vencimiento del plazo general, el impuesto retenido o percibido (cfr. art. 2º).

En este orden de ideas, la pena más severa consistente en la prisión de tres a diez años, estaba prevista para quienes extorsionaren a otro so pretexto de imputar uno de los delitos de la ley bajo análisis; con el agravante de cuatro a diez años si quien lo hiciera revistiera el cargo de funcionario público (cfr. art. 4º).

Resta agregar que la comisión de cualquiera de los delitos contemplados en la ley 20.658 implicaba, como accesoria, la inhabilitación especial por el doble de tiempo de la condena “*para el comercio o el desempeño de funciones públicas o de gerencia, dirección o sindicatura de sociedades*” y el ejercicio de profesiones universitarias (cfr. art. 6º). Asimismo, para el caso en que el delito hubiera sido cometido por entes de existencia ideal o incapaces, la pena de prisión se aplicaría a “*los miembros de la misma, directores, administradores, gerentes, mandatarios, gestores o representantes de aquéllos que hayan intervenido en la comisión del hecho de que se trate en nombre o en beneficio de dicha persona ideal o incapaz o del suyo propio*” (cfr. art. 5º).

## **2.1) El sistema de prejudicialidad tributaria absoluta establecido en la ley 20.658.**

Si en ejercicio de las atribuciones conferidas a la DGI por la legislación vigente a la sazón, el organismo presumía la posible comisión de alguno de los delitos previstos en la norma, el Director General –o los funcionarios que éste designara- debían instruir un sumario administrativo de prevención (cfr. art. 7º), el que concluiría con un informe fundado sobre los hechos investigados. En tal sentido, si el ente fiscal contaba con indicios vehementes o semiplena prueba de los hechos investigados, procedería a iniciar denuncia o querrela ante el juez competente (cfr. art. 8º), competencia atribuida a los jueces nacionales de primera instancia en lo Penal Económico en la Capital Federal y los jueces federales de sección en el caso de las provincias (cfr. art. 11). La base del proceso judicial estaba constituida por el sumario administrativo labrado por el organismo recaudador, el que se debía elevar al juez competente ante quien se formulaba la denuncia o querrela (cfr. art. 9º).

En lo que aquí interesa, el artículo 10 de la ley 20.658 establecía un sistema de prejudicialidad tributaria absoluta al prescribir que “*En las causas que se originen por la aplicación de la presente ley no se dictará sentencia hasta que exista resolución firme en materia fiscal; esta resolución no producirá efecto alguno en sede penal*”

**Haddad**<sup>5</sup> explica que al optarse por un proceso extremo, en virtud del cual la denuncia penal debía realizarse una vez que se encontraba firme y consentida la determinación de oficio, nunca pudo iniciarse acción alguna en razón de que las sanciones penales prescribían por el mero hecho del transcurso del tiempo, mientras tramitaba la actuación en el Tribunal Fiscal de la Nación, la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal y la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

**Fridenberg**<sup>6</sup> agrega que la adopción como sistema procedimental de un régimen de prejudicialidad tributaria absoluta implicó, lisa y llanamente, su absoluto simbolismo, no existiendo antecedentes de aplicación durante el lapso de su vigencia, hasta julio del año 1976. Dicho autor puntualiza que, llamativamente, no se contaba en ese entonces con norma positiva alguna que previera la suspensión de la prescripción de la acción penal, a diferencia de lo que sucedió en el derecho penal tributario italiano, que adoptó idéntico régimen hasta el año 1982.

En este contexto, mediante las leyes 21.344 y 22.138<sup>7</sup> el gobierno de facto dispuso la derogación de las leyes 20.658<sup>8</sup> y 20.644, respectivamente.

Como claramente surge de la exposición de motivos de la ley 21.344, tal solución encontró fundamento en que “este tipo de legislación debe estar reservado a comportamientos marginales, situación que no es la actual, época en que la evasión fiscal existe en magnitudes relevantes e inclusive, con caracteres crónicos. Como paso previo a tales criterios penales en materia fiscal, se hace necesario una toma de conciencia de los responsables sobre la justicia del sistema tributario, así como del deber de solidaridad que significa el pago de tributos”; empero, en ningún momento se hace mención a la endilgada deficiencia del régimen debido al sistema de prejudicialidad adoptado.

No podemos dejar de coincidir con Catania en que la mayoría de las cuestiones vinculadas al análisis de la ley 24.769 tiene, al menos, 40 años de antigüedad, aunque, como consecuencia de la realidad imperante, no han perdido vigencia ni se ha avanzado con paso fuerte sobre casi ninguno de sus aspectos controvertidos, entre ellos, la cuestión de la prejudicialidad, como se verá a lo largo del presente trabajo.

## **2.2) La ley 23.771: un giro de 180°. La adopción del sistema de prejudicialidad penal absoluta.**

Con fecha 7/02/1990<sup>9</sup> se sancionaba la ley 23.771, la que representó un cambio radical en el régimen procedimental tanto tributario como persecutorio penal. Tal es así, que mediante el artículo 16 de esta norma se disponía la adopción de un sistema de

---

<sup>5</sup> HADDAD, JORGE E. “*Ley Penal Tributaria Comentada*”. Ed. Abelado Perrot, 6° Edición, Bs. As., 2008, p. 161/162.

<sup>6</sup> FRIDENBERG, JUAN PABLO. “Aspectos Controvertidos del Régimen Penal Tributario – Análisis a partir del Derecho Argentino y Comparado”, Revista Impuestos N° 1, Ed. La Ley, enero de 2009.

<sup>7</sup> Sancionadas el 8/06/1976 y 11/01/1980 y publicadas el 12/07/1976 y 17/01/1980, respectivamente.

<sup>8</sup> Derogación parcial en lo que respecta al delito de evasión. La pena de prisión se mantuvo, mediante la reimplantación (sic.) de un nuevo texto al art. 45 de ley 11.683 (t.o. en 1968 y sus modif.) para los agentes de retención y/o percepción que no ingresaran el importe debido una vez firme la intimación, y en los supuestos de insolvencia fiscal fraudulenta.

<sup>9</sup> Publicada en el B.O. el 27/02/1990.

prejudicialidad penal absoluta, un giro copernicano en relación al paradigma adoptado por su antecesora, la ley 20.658.

### **2.2.1) La discusión parlamentaria.**

Para una mejor comprensión de la cuestión, consideramos necesario señalar los motivos que llevaron al legislador a adoptar tal solución, frente al derecho penal simbólico que resultó ser la mencionada ley 20.658. En el debate parlamentario que tuvo lugar los días 19 y 20 de diciembre de 1989, **Caviglia**<sup>10</sup>, diputado por la bancada justicialista, señaló que resultaba menester “modificar aspectos esenciales de la legislación, como lo referido a la prejudicialidad de la acción”, continuó exponiendo que “desde la sanción de la ley 11.683 sólo se han iniciado dos procesos penales, en 1986, por evasión fiscal...”.

Durante la 44ª Sesión de la Cámara de Diputados de la Nación, hubo en el debate dos dictámenes: uno de mayoría y otro de minoría, arribándose luego a un dictamen unificado del cual sólo conocemos su resultado, que fue el proyecto de ley aprobado. Del dictamen de mayoría, transcribimos lo expresado en el informe, relativo al sistema de prejudicialidad adoptado, en cuanto a que “enriquecido por la legislación actual española en esta materia, se establece la acción pública para la persecución penal de las conductas allí encuadradas. Generando con ello un doble objetivo, por una parte evitar la actividad administrativa prejudicial, sindicada hoy como uno de los principales obstáculos para la pronta investigación y dilucidación de las conductas cuestionadas y que demostrara en la práctica la neutralización total del antiguo sistema represivo articulado entre otras en la ley 11.683...”<sup>11</sup>

Durante el desarrollo de la discusión parlamentaria, Caviglia expuso que el “proyecto en consideración se basa en el principio fundamental de no requerir el agotamiento previo de la vía administrativa y sí autorizar el ejercicio directo de la acción penal. Con ello logramos poner en movimiento la actividad jurisdiccional independiente de la actuación administrativa”. Agregó que, “el esquema vigente de la 11.683 se ha convertido en una legislación ineficaz para evitar y/o reprimir los delitos tributarios, y ello se debe fundamentalmente al hecho de que la acción penal queda sometida a las actuaciones previas de carácter administrativo en las que se procede a la determinación del tributo”. Consideró a éste “un camino verdaderamente tortuoso ya que se inicia con la estimación del impuesto por parte del obligado; luego esta la consiguiente fiscalización por parte de la agencia de control y posteriormente” -al menos reconociéndolo como una posibilidad- “su posible impugnación. A la determinación de oficio seguirá la obvia apelación del obligado ante el Tribunal Fiscal, y luego de la sentencia de éste cabe esperar un nuevo recurso ante el juez federal correspondiente, cuya resolución puede habilitar la vía por ante la Corte Suprema de Justicia de la Nación”. Al respecto, señaló que en ese tiempo

---

<sup>10</sup> Diario de Sesiones - Cámara de Diputados de la Nación. Reunión 41ª - 3ª Sesión Extraordinaria (especial) – 19 y 20 de diciembre de 1989, p. 6430.

<sup>11</sup> Diario de Sesiones - Cámara de Diputados de la Nación. Reunión 44ª - 5ª Sesión Extraordinaria (Primera Parte) – 24 y 25 de enero 1990, p. 6792.



“prescribe el delito, se licuan las multas por efecto de la inflación, se especula con los avatares económicos y, en definitiva, toda sanción se convierte en una verdadera burla”.

En ese contexto, el diputado concluía que “con la supresión de la prejudicialidad no sólo el juez tomará conocimiento directo de los hechos, sino que el contribuyente gozará de todas las garantías que supone el ámbito jurisdiccional. En consecuencia, no será esencial la determinación previa del tributo adeudado, pues se tratará de constatar una cierta conducta y, según los casos, la existencia de un perjuicio a la Hacienda Pública”. En abono a la adopción del sistema propuesto, explicó que “la cuantificación estará a cargo del órgano recaudador y no será función del tribunal, tal como ocurre en el delito de estafa. De esa manera habrá una clara independencia entre el ámbito administrativo y el penal tributario o previsional, no habiendo prelación esencial entre el uno y el otro”.

Finalmente, aclaró que “de acuerdo con este proyecto el régimen de infracciones a la defraudación fiscal o previsional responderá a dos órdenes diversos: el administrativo y el jurisdiccional. En el primero se sustanciarán las contravenciones, mientras que en el segundo lo harán los delitos. El proyecto en cuestión no establece diferencias ontológicas entre el ilícito penal y administrativo; tampoco establece diferencias cualitativas entre los delitos y las contravenciones”, alegando que la distinción se basa netamente en el aspecto cuantitativo del hecho antijurídico<sup>12</sup>.

**Cortese**<sup>13</sup>, diputado por la Unión Cívica Radical, expresó sin tapujos la intención de “sepultar la prejudicialidad” para así poder “dar vida a la judicialidad”; ello, dado que “cuando se actúa de oficio o cuando se formula una denuncia ante la justicia, interviene el órgano administrador, quien teniendo en cuenta los elementos acumulados y luego de su evaluación emite una opinión que da sustento a la posibilidad concreta de que el órgano jurisdiccional actúe y lo haga con eficacia”. Preocupado ante la posibilidad de que se diera el denominado escándalo jurídico, “establecemos que cuando exista sustanciación penal ésta tendrá alcance prejudicial sobre la administrativa en cuanto a la fijación de los hechos. Avanzará la causa administrativa, pero no podrá dictarse resolución. Cuando ésta se dicte se tendrán que dar por sentados y como ciertos los hechos fijados por el juez en el trámite penal”.

En igual sentido se pronunció **Ibarbia**<sup>14</sup>, diputado por la UCD, el que coincidió con “la condición con efecto suspensivo del procedimiento administrativo que se establece” y el diputado **Mosca**<sup>15</sup>, el que compartió respecto a la necesidad de abolir la prejudicialidad administrativa, en el entendimiento de que se evitarían resoluciones contradictorias sobre los mismos hechos en sede administrativa y penal.

Ante el criterio unánime de la Honorable Cámara, se sancionó sin modificaciones al artículo 16 de la ley 23.771<sup>16</sup>, que estableció el sistema de prejudicialidad penal absoluta

---

<sup>12</sup> Op. cit. en nota 11, p. 6800/6801.

<sup>13</sup> Op. cit. en nota 12, p. 6803.

<sup>14</sup> Op. cit. en nota 13, p. 6809.

<sup>15</sup> Diario de Sesiones - Cámara de Diputados de la Nación. Reunión 45ª - 5ª Sesión Extraordinaria (Continuación) – 25 y 26 de enero 1990, p. 7305.

<sup>16</sup> Op. cit. en nota 15, p. 7284.

que tuvo vigencia hasta el 15/01/1997, fecha en la cual entrara en vigencia nuestra actual ley penal tributaria 24.769.

### **2.2.2) Análisis del artículo 16 de la ley 23.771.**

Establecía la norma que: *“La determinación de deuda tributaria o respecto de las obligaciones con los organismos nacionales de seguridad social, conforme a lo previsto en el artículo 3º, o la aplicación de sanciones por los organismos administrativos, no constituirán cuestiones prejudiciales a la promoción de la causa penal o a la sentencia que en ella recaiga.*

*La promoción de causa penal no impedirá la sustanciación de los procedimientos administrativos, vinculados con los mismos hechos, pero no podrá dictarse resolución administrativa antes de que haya quedado firme la sentencia judicial, la que constituirá cosa juzgada en cuanto a la materialidad de los hechos.*

*Cuando la autoridad administrativa pertinente, de oficio o a instancias de un particular, tomare conocimiento de la presunta comisión de un delito previsto por esta ley, lo comunicará de inmediato al juez competente, solicitando las medidas judiciales de urgencia, en caso que lo estimare necesario para garantizar el éxito de la investigación. En el plazo de treinta días elevará un informe adjuntando los elementos probatorios que obraren en su poder y las conclusiones técnicas a que hubiese arribado.*

*En los supuestos de denuncias formuladas directamente ante el juez, sin perjuicio de las medidas de urgencia, correrá vista por treinta días a la autoridad administrativa a los fines dispuestos en el párrafo anterior.”*

Surge del texto de la ley que el proceso podía ser iniciado por la autoridad administrativa mediante la comunicación que le efectuaba al juez competente, o por denuncia formulada directamente al juez sobre la existencia de presuntos ilícitos previstos por la norma legal. Aramburu y Gianotti<sup>17</sup> entienden que en el primer caso, sin lugar a dudas, la autoridad administrativa debía realizar un procedimiento previo que le permitiera dilucidar: 1) Si existía o no la comisión de un ilícito, identificando adecuadamente al mismo; 2) El monto estimado del daño; 3) Si el presunto ilícito, por su tipología, se encontraba comprendido *prima facie* dentro de los delitos previstos por la LPT. Todo ello a los fines de efectuar la comunicación, debidamente fundada, al juez competente.

Lo afirmado no invalidaba el sistema de prejudicialidad penal instaurado en el primer párrafo del citado artículo, ya que se estaba investigando previamente si existían o no los elementos y motivos que obligaran a la autoridad administrativa a poner en conocimiento del juez los hechos delictuosos. Ello, a los efectos de evitar la sobrecarga de denuncias irrelevantes o que no encuadraban en la tipología legal.

Durante el proceso penal la autoridad administrativa llevaba a cabo los relevamientos y procedimientos necesarios para identificar los ilícitos presuntamente

---

<sup>17</sup> ARAMBURU, VICTOR J. y GIANOTTI, HUGO P. *“La pretensión fiscal en la ley 23.771”*. Doctrina Tributaria Errepar, T. XIV, N° 173, septiembre de 1994.

cometidos y cuantificar el monto de los mismos, permitiéndole esta tarea efectuar el informe y recabar las pruebas, así como también elaborar las conclusiones técnicas. El denominado “informe técnico” debía ser presentado en un plazo de treinta días, plazo que no resultaba ser fatal, conforme lo reconociera la jurisprudencia.

Los citados autores entienden que el “informe técnico” no era otra cosa que un elemento más de los que el juez penal habría de valerse en el proceso de instrucción, y que en sí mismo no representaba otra cosa que una estimación que unilateralmente efectuaba el organismo recaudador sin la participación del imputado ni del juez.

La cuestión a dilucidar se centró en lo referido a la cuantificación de la obligación incumplida cuando ya se había iniciado el proceso penal, ya que la ley 23.771 dejaba el tema en suspenso. Lo expuesto, atento que las determinaciones efectuadas por la autoridad administrativa no constituían cuestiones prejudiciales a la promoción de la causa penal o a la sentencia, reafirmandose la intencionada independencia entre la órbita administrativa y judicial con la suspensión del procedimiento determinativo de oficio hasta el dictado de sentencia firme en sede penal, la que haría cosa juzgada en cuanto a la materialidad de los hechos.

En este panorama, la doctrina concluyó que era el juez penal quien en definitiva tenía que determinar si existía o no el ilícito y cuantificar el monto del mismo. En otras palabras, el régimen estaba pensado para incidir tanto en lo referente a la determinación de oficio de la deuda, como en la aplicación de las sanciones administrativas que eventualmente pudieran corresponder por las infracciones a las leyes tributarias. Empero, la jurisprudencia se mostró, en algunos casos, reticente a aceptar tal conclusión<sup>18</sup>.

### **2.3) Se sanciona la ley 24.769 y se separan las vías. La implementación del sistema de prejudicialidad mixto.**

La sanción de nuestra actual ley penal tributaria tuvo lugar el día 19 de diciembre de 1996, fue promulgada con fecha 13/01/1997 y su publicación en el Boletín Oficial se produjo el día 15 de enero de 1997. Mediante su artículo 24 se dispuso la derogación de su antecesora ley 23.771.

Percibida como una ley progresista por las reformas -destáquese sustanciales- en el régimen procedimental aplicable en materia penal tributaria, su sanción implicó un nuevo cambio de paradigma que se tradujo en la adopción de un sistema de prejudicialidad mixto, consagrándose una especie de prejudicialidad administrativa de la determinación de oficio en el artículo 18 y, en el artículo 20, la vigencia del sistema de prejudicialidad penal en materia infraccional.

Consideramos que el mote de progresista, indudablemente se debe a la incorporación en el Título V del artículo 18. Mediante esta norma queda asegurado el debido proceso adjetivo, respetándose el derecho de defensa del contribuyente que tendrá la posibilidad de ser oído y de ofrecer pruebas en el procedimiento de determinación de oficio

---

<sup>18</sup> Vgr. “Compañía de Radiocomunicaciones Móviles S.A.”. TFN, Sala “A”, 3/09/1996.

reglado en el artículo 17 y siguientes de la ley 11.683 (t.o.v.), antes de que el Fisco Nacional quede habilitado a formular la correspondiente denuncia en sede penal.

Como bien señala **Villegas**<sup>19</sup> lo primero que salta a la vista es el drástico giro del legislador, que fue de un extremo (denuncia sin precisión previa de existencia y cuantía de la deuda) al opuesto (denuncia solamente con deuda tributaria o provisional establecida por la Administración). **Haddad**<sup>20</sup> explica que la derogada ley establecía una independencia total respecto de la denuncia penal y la D.O., y este fue el motivo de la existencia del mentado informe técnico, puesto que, en caso contrario, el juez penal carecía de elementos para determinar la validez o no de la denuncia. El elemento creado por la ley no resultó el adecuado y, por ello, el presente régimen modifica los requisitos previos para poder efectuar la denuncia, y establece que ésta se sustentará en la D.O. tributaria o provisional. A dicho acto se llega luego de un procedimiento especial reglado, en el cual el contribuyente ha tenido oportunidad de ejercer su derecho de defensa, se establece el real hecho imponible, la base correspondiente y se aplica la alícuota. **Fridenberg**<sup>21</sup> señala que se ha entendido que este sistema procedimental conlleva una mayor calidad de los casos arribados al conocimiento de los Magistrados del fuero competente.

Asimismo, a través del artículo 20 queda consagrado el sistema de separación de vías entre el fuero tributario y el penal, sin subordinación de uno hacia al otro salvo en lo que respecta a la aplicación de multas, donde rige la prejudicialidad de la sentencia penal.

Conocido es el problema que suscita esta polémica norma, ya que introduce la posibilidad de que se produzca el denominado “escándalo jurídico” o estrépito forense, al existir dos jueces con jurisdicción distinta pero con competencia yuxtapuesta que podrían emitir dos sentencias que se expidieran de manera diferente sobre los mismos hechos.

### **2.3.1) El debate parlamentario.**

En la Honorable Cámara de Diputados de la Nación, la discusión legislativa del proyecto de ley, cuya sanción fue aconsejada por las comisiones de Legislación Penal, de Previsión y Seguridad Social y de Presupuesto y Hacienda, tuvo lugar los días 27 y 28 de noviembre de 1996.

El diputado **Carlos Omar Menem**<sup>22</sup>, en su carácter de miembro informante de las comisiones que elaboraron el proyecto elevado a la Cámara, sostuvo en dicha sesión que la iniciativa pretendía regular adecuadamente la materia penal tributaria a la luz de la experiencia adquirida durante la vigencia de la ley 23.771. En lo que aquí interesa, respecto al Título V relativo a los procedimientos administrativo y penal, señaló que “...se

---

<sup>19</sup> VILLEGAS, HÉCTOR B. “*Régimen Penal Tributario Argentino*”, 2ª edición, Ed. Depalma, Bs. As., 1998, p. 486.

<sup>20</sup> HADDAD, JORGE ENRIQUE. “*Ley Penal Tributaria Comentada*”, 6ª edición, Ed. Abeledo-Perrot, Bs. As., 2008, p. 146.

<sup>21</sup> FRIDENBERG, JUAN PABLO. “*Rol de la determinación de oficio de la deuda tributaria en el marco del proceso penal tributario*”, publicado en “*Derecho Penal Tributario*”, T. II, coordinado por Alejandro C. Altamirano y Ramiro R. Rubinska, Ed. Marcial Pons, Bs. As., 2008.

<sup>22</sup> Diario de Sesiones - Cámara de Diputados de la Nación. Reunión 48ª - 21ª Sesión Ordinaria – 27 y 28 de noviembre de 1996, p. 5635/5639.

contempla mediante el artículo 18 la posibilidad de que el organismo recaudador formule la denuncia una vez dictada la resolución determinativa de oficio de la deuda tributaria, o resuelta en sede administrativa la impugnación de las actas de determinación de la deuda de los recursos de la seguridad social, aun cuando se encontraren recurridos los actos respectivos...”

Al respecto, el diputado Menem puso de relieve las ventajas del sistema instaurado. Dijo el legislador que el hecho de denunciar una vez dictada la D.O. o resuelta en sede administrativa la impugnación de las actas de la seguridad social, “...brinda la posibilidad a la administración tributaria de evaluar acabadamente la situación del obligado así como también que en el pertinente proceso de determinación de oficio o en la correspondiente impugnación ejerza su derecho de defensa...”

Asimismo, señaló que el artículo 20 contempla la posibilidad de determinación y persecución judicial de la obligación protegida por el régimen penal por parte del organismo recaudador; en tal sentido, aclarando que ello “...implica que la competencia para determinar la configuración y el alcance del hecho imponible descansa ora en la administración tributaria, ora en el tribunal -administrativo o judicial- encargado de entender en la apelación interpuesta por el obligado...”

Agregó que “...también se impide a la autoridad administrativa aplicar las sanciones de tipo contravencional hasta que sea dictada la sentencia definitiva en sede penal con el fin de guardar la necesaria coherencia que debe existir entre el régimen penal tributario que se pretende instituir y el régimen de ilícitos y sanciones que contempla la ley 11.683...”, lo que justifica que, por otra parte, se declare inaplicable en dichos supuestos la previsión contenida en el artículo 76 de la ley de procedimiento tributario 11.683 (hoy artículo 74, según t.o. en 1998 y sus modif.).

Por último, puntualizó que la disposición que luce en el tercer párrafo de la norma - en el sentido de que una vez firme la sentencia penal, la autoridad administrativa aplicará las sanciones que correspondan sin alterar las declaraciones de hechos contenidas en la sentencia judicial-, “...no impide que en el caso de verificarse una sentencia absolutoria en sede penal la administración tributaria pueda aplicar sanciones por contravenciones tributarias que pudieran contener un elemento subjetivo diferente al evaluado por la justicia...”

Sin embargo, resulta menester destacar que el diputado **Aramburu**<sup>23</sup> propuso, durante el tratamiento en general del artículo 20, que se de prejudicialidad a la sentencia penal en relación con el pronunciamiento que la Cámara contencioso administrativa o la de previsión social puedan hacer en cuanto a la procedencia del pago de tributos o de aportes de la seguridad social que hayan sido objeto de recurso.

El legislador recordó que “...este tema ha tenido diferentes tratamientos en las distintas regulaciones que en materia penal tributaria existieron en el país. En una etapa, para hacer la denuncia se esperaba la determinación definitiva de la deuda tributaria o de

---

<sup>23</sup> Op. Cit. en nota 19, p. 5639/5641.

seguridad social. En muchos casos ello generaba que la denuncia fuera extemporánea y tardía. Luego se optó por llevar adelante la denuncia penal suspendiendo el trámite administrativo. A raíz de ello, tanto la denuncia como el trámite penal fueron utilizados en general como mecanismos dilatorios respecto de quienes debían ejercer su derecho de defensa...”. Acto seguido, puntualizó que “...ahora se busca que permanezcan paralelos ambos trámites: el de la determinación del impuesto y el de la denuncia penal...”. No obstante, advirtió que el sistema “...entraña la posibilidad de un escándalo judicial o de lo que en doctrina se denomina *strepitus fori*, es decir, la existencia de sentencias contradictorias, si respecto de la sentencia de fondo que se pronuncia sobre la procedencia o no de los impuestos o de los aportes de la seguridad social no se establece que previamente debe pronunciarse la justicia penal sobre la existencia o no del delito...”.

Por lo expuesto, de manera un tanto confusa concluyó que “...esta prejudicialidad que estamos solicitando y sosteniendo no significa para la Dirección General Impositiva ninguna traba para cobrar o perseguir el cobro de los impuestos, ya que concluida la vía administrativa está en condiciones de ejercer la ejecución fiscal...”; conclusión que, por lo demás, no resulta del todo veraz dado que, ante la eventual interposición del Recurso de Apelación por ante el Tribunal Fiscal de la Nación, este se otorgará con efecto suspensivo (cfr. art. 167 de la ley 11.683 t.o.v.).

Por su parte, la en ese entonces diputada **Nilda Garré**<sup>24</sup> rescató “...la mejor redacción que tiene el título V de los procedimientos administrativo y penal, concretamente los artículos 18, 19 y 20...”, postulando asimismo que “...deben agotarse las instancias administrativas, incluida la intervención del Tribunal Fiscal de la Nación, para garantizar el debido proceso. En ese sentido, esperamos que se cumplan las expresiones del licenciado Silvani, quien señaló que va a completar la designación de los siete miembros que sobre el total de doce faltan para integrar el Tribunal...”

También en relación al debido proceso que asegura el sistema de separación de vías, el diputado **Balter**<sup>25</sup> aseguró que “...está abierta la posibilidad de que aquel contribuyente que ha recibido una inspección y con el procedimiento administrativo en marcha ha merecido denuncia penal, pueda defender la causa no obstante el reclamo del organismo recaudador para que pague la deuda de la cual ha resultado deudor: independientemente de la instancia penal tendrá abierta la instancia para discutir si corresponde o no. Por ello creemos que este artículo no merece las observaciones que sobre él se han realizado...”

Finalmente, el proyecto se votó en la Cámara de Diputados, en general, por la afirmativa. Al tratarlo en particular, el diputado Aramburu volvió a insistir sobre su posición, proponiendo la prejudicialidad de la sentencia en sede penal respecto de las resoluciones de la Cámara de seguridad social o en lo contencioso-administrativo sobre la procedencia de los aportes o de los tributos. Seguidamente, el diputado Pichetto marcó que “...la prejudicialidad que señala el diputado Aramburu ya está contenida en el artículo 20.

---

<sup>24</sup> Op. cit. en nota 20, p. 5643/5646.

<sup>25</sup> Op. cit. en nota 21, p. 5647/5649.

Por lo tanto, no vamos a aceptar su propuesta...”. Luego el proyecto pasó a la Cámara de Senadores, donde no recibió observaciones<sup>26</sup>.

### **3) Derecho comparado.**

Con carácter previo al análisis de los artículos 18 y 20, ejes centrales del sistema de prejudicialidad mixta adoptado por nuestra ley penal tributaria, consideramos útil mencionar los distintos regímenes adoptados por algunos países en el derecho comparado, conforme el estudio efectuado por **Fridenberg**<sup>27</sup>.

#### **3.1) A favor de la prejudicialidad penal.**

##### **3.1.1) España.**

Respecto del proceso penal tributario español, se ha adoptado un sistema que evita la posibilidad del estrépito forense basado en la suspensión del procedimiento tributario. Al respecto, el autor transcribe lo dispuesto por la Ley General Tributaria, la que establece que "si la Administración tributaria estimase que la infracción pudiera ser constitutiva de delito contra la Hacienda Pública, pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente o remitirá el expediente al Ministerio Fiscal, previa audiencia al interesado, y se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo que quedará suspendido mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme, tenga lugar el sobreseimiento o el archivo de las actuaciones o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal. La sentencia condenatoria de la autoridad judicial impedirá la imposición de sanción administrativa. De no haberse apreciado la existencia de delito, la Administración tributaria iniciará o continuará sus actuaciones de acuerdo con los hechos que los tribunales hubieran considerado probados, y se reanudará el cómputo del plazo de prescripción en el punto en el que estaba cuando se suspendió. Las actuaciones administrativas realizadas durante el período de suspensión se tendrán por inexistentes". Por su parte, puntualiza que el Real Decreto N° 2063, del 15 de octubre de 2004, reglamenta a la norma citada en su Art. 32 (Actuaciones en supuestos del delito previsto en el artículo 305 del Código Penal), estableciendo que "En el supuesto de que la Administración tributaria considere que la conducta del obligado tributario pudiera ser constitutiva del delito tipificado en el artículo 305 del Código Penal, se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo que quedará suspendido y procederá de conformidad con lo dispuesto en este artículo. También quedará suspendido el procedimiento administrativo cuando la Administración tributaria tenga conocimiento de que se está desarrollando un proceso penal sobre los mismos hechos... De no haberse apreciado la existencia de delito, la Administración tributaria continuará el procedimiento de

---

<sup>26</sup> Diario de Sesiones - Cámara de Senadores de la Nación. Reunión 85<sup>a</sup> - 2<sup>a</sup> Sesión Extraordinaria (continuación) – 19 de diciembre de 1996.

<sup>27</sup> FRIDENBERG, JUAN PABLO. "Rol de la determinación de oficio de la deuda tributaria en el marco del proceso penal tributario", publicado en "Derecho Penal Tributario", T. II, coordinado por Alejandro C. Altamirano y Ramiro R. Rubinska, Ed. Marcial Pons, Bs. As., 2008. Ver también "El artículo 20 de la ley penal tributaria y la pretendida armonización en materia tributaria, infaccional y penal", trabajo presentado en el 11° Simposio sobre Legislación Tributaria Argentina, Ed. Edicon, Bs. As., 2009 y "Aspectos controvertidos del régimen penal tributario. Análisis a partir del derecho argentino comparado", Revista Impuestos N° 1, Ed. La Ley, enero de 2009

comprobación e iniciará o continuará el procedimiento sancionador de acuerdo con los hechos que los tribunales hubieran considerado probados”.

### **3.2) En contra de la prejudicialidad penal.**

#### **3.2.1) Italia.**

Conforme lo señala el citado autor, luego de experimentar el régimen de prejudicialidad administrativa, la legislación italiana lo abandonó para adoptar un sistema que justificara la posibilidad de “escándalo jurídico”. En efecto, citando a Lo Monte ("Principios de Derecho Penal Tributario", Euroeditores, Bs. As., 2006), explica que a partir del dictado del decreto 74/2000, “...en el aspecto de la disciplina procesal... con la abolición de la prejudicial tributaria, se verifica un sustancial cambio de las relaciones entre proceso penal y proceso tributario, precisamente porque el juez puede activar la acción penal sin aguardar el resultado de la verificación tributaria respecto del quantum del impuesto evadido. Con la disposición de la ley 74/2000, el legislador optó por la denominada vía doble; es decir, un régimen modelado según la idea de la autonomía recíproca del proceso tributario y del proceso penal. Del análisis del Art. 20 - si bien disposición no exhaustiva en orden a lo estimado penal en el proceso tributario- podemos deducir el dato según el cual, la sentencia penal no asume autoridad de cosa juzgada en el proceso tributario, porque el proceso tributario se caracteriza por reglas procesales diversas, por ejemplo, el juramento y la prueba testimonial. El rol de la sentencia penal en el proceso tributario será, entonces, el de simple elemento de prueba; lo juzgado tributario carecerá también de eficacia vinculante en el proceso penal”.

Citando a Caraccioli (“El Delito Fiscal: Aspectos sustantivos, procesales y constitucionales”, Editorial Ad-Hoc, Bs. As., 2008) explica que la separación de vías implementada en su país no implica la imposibilidad de utilizar aquella prueba recogida en una sede por parte de la otra. De tal modo, “en el proceso penal, los funcionarios de la administración financiera son escuchados como testigos y pueden referir sobre las pruebas obtenidas durante la verificación impositiva, dentro de los límites establecidos en el Código de Procedimiento Penal” limitándose a “referir hechos sin entrar en complejas ‘valoraciones’ típicas del derecho tributario.”

#### **3.2.2) Francia.**

Recuerda que en Francia también se ha adoptado el principio de independencia o sistema de separación de vías, de manera tal que luego de la notificación al contribuyente del acta de rectificación –asimilable a nuestra determinación de oficio-, y sin esperar la tramitación del contencioso, la administración puede formular denuncia por evasión impositiva.

En tal sentido, la resolución administrativa o judicial recaída en sede jurisdiccional tributaria no vincula al Juez penal, de forma tal que éste último no debe diferir su resolución esperando que el juez del impuesto resuelva sobre la regularidad y el fundamento de las impositivas. Sin embargo, en un intento de conciliar el sistema



procesal en vigor con el principio de seguridad jurídica, el Consejo de Estado consideró que “la autoridad de cosa juzgada, propia de las sentencias firmes de los jueces represivos se otorga a la constatación de los hechos mencionados en el juicio (hechos probados), soporte necesario del considerando, y a su calificación con base en la ley penal, pero no se otorga a la apreciación de estos mismos hechos con base en la ley fiscal, especialmente en lo concerniente a la evaluación de las bases imponibles” (CE, 14/06/1982, N° 34085, Revista de Jurisprudencia Fiscal, 8-9/1982, N° 868).

### **3.2.3) México.**

Por su parte, señala que el Código Fiscal Mexicano dispone en sus Art. 92, 93 y 94 la separación total de vías, siendo que para proceder penalmente por los delitos fiscales previstos en el Capítulo Delitos Fiscales, será necesario que previamente la Secretaría de Hacienda y Crédito Público formule querrela, independientemente del estado en que se encuentre el procedimiento administrativo que en su caso se tenga iniciado. En aquellos delitos fiscales en que el perjuicio sea cuantificable, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público deberá cuantificar el perjuicio fiscal correspondiente en la propia querrela, y la misma sólo surtirá efectos en el procedimiento penal. En los delitos fiscales la autoridad judicial no impondrá sanción pecuniaria; las autoridades administrativas, con arreglo a las leyes fiscales, harán efectivas las contribuciones omitidas, los recargos y las sanciones administrativas correspondientes, sin que ello afecte al procedimiento penal.

En definitiva, se adopta un sistema similar al italiano donde lo dispuesto en sede penal no influencia a la discusión de fondo sobre la deuda tributaria. Ello así, en tanto que, la cuantificación efectuada por la querrela sólo surtirá efectos en el procedimiento penal.

### **3.2.4) Perú.**

El autor comenta que el Código Fiscal peruano, en su artículo 192, ordena que en los casos en que la administración tributaria decida la formulación de denuncia penal, lo haga inmediatamente “sin que sea requisito previo la culminación de la fiscalización o verificación, tramitándose en forma paralela los procedimientos penal y administrativo”, agregando que “en tal supuesto, de ser el caso, emitirá las Resoluciones de Determinación, Resoluciones de Multa, Órdenes de Pago o los documentos aduaneros respectivos que correspondan, como consecuencia de la verificación o fiscalización, en un plazo que no exceda de noventa (90) días de la fecha de notificación del auto de apertura de instrucción a la administración tributaria. En caso de incumplimiento el Juez Penal podrá disponer la suspensión del procedimiento penal, sin perjuicio de la responsabilidad a que hubiera lugar”.

Podríamos decir entonces que, para la legislación peruana, la determinación de oficio de la deuda tributaria tendría el carácter de cuestión previa.

### **3.2.5) Chile.**

Al igual que en el sistema adoptado por nuestra legislación, el autor puntualiza que los artículos 105 y 162 del Código Tributario Chileno establecen la separación de

procedimientos penal y tributario. Dispone el primero de ellos que "...el ejercicio de la acción penal es independiente de la acción de determinación y cobro de impuestos". Por su parte, el artículo 162 establece que "...la interposición de la acción penal o denuncia administrativa no impedirá al Servicio proseguir los trámites inherentes a la determinación de los impuestos adeudados; igualmente no inhibirá al Director Regional para conocer o continuar conociendo y fallar la reclamación correspondiente".

#### **4) Efectos de la determinación de oficio sobre el proceso penal. El debate sobre la prejudicialidad.**

La ley 24.769, en su artículo 18, primer párrafo, establece que la AFIP formulará la denuncia penal una vez dictada la determinación de oficio de la obligación tributaria, o resuelta en sede administrativa la impugnación de las actas de determinación de la deuda de los recursos de la seguridad social, aún cuando cualquiera de estos actos administrativos se encuentren recurridos.

Como tan atinadamente los exponen los Doctores López Biscayart y Decarli<sup>28</sup>, pocos son los temas en los cuales se advierte que la doctrina y la jurisprudencia se encuentran tan enfrentadas, como el referido al papel que debe jugar la determinación de oficio (en adelante, D.O.) en los procesos penales que se sustancian por posibles violaciones a alguno de los tipos legales contenidos en la 24.769.

En rasgos generales, las distintas posturas imperantes se clasifican en quienes sostienen la intrascendencia procesal y sustantiva de la D.O. a los efectos del proceso penal, posición alarmantemente mayoritaria cuya fuente de doctrina jurisprudencial es la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico; los que entienden que la determinación de oficio de la deuda es una cuestión prejudicial, para algunos autores incluso, atenuada; quienes consideran que la D.O. es un condición de procedibilidad de la acción penal y aquellos que postulan que la determinación de oficio de la obligación tributaria se trataría de una cuestión previa, que no impide la instrucción de la causa penal.

##### **4.1) Primer eje de discusión: El artículo 18 LPT.**

El artículo 18 de la ley 24.769 establece que: *"El organismo recaudador, formulará denuncia una vez dictada la determinación de oficio de la deuda tributaria, o resuelta en sede administrativa la impugnación de las actas de determinación de la deuda de los recursos de la seguridad social, aun cuando se encontraren recurridos los actos respectivos."*

---

<sup>28</sup> LÓPEZ BISCAYART, JAVIER y DECARLI, ENRIQUE. *"Determinación de oficio y proceso penal. Un lugar para cada cosa, y cada cosa en su lugar"*, publicado en "Derecho Penal Tributario. Temas Críticos", coordinado por Juan P. Galván Greenway, Ed. Rubinzal Culzoni, Bs. As, 2005.

*En aquellos casos en que no corresponda la determinación administrativa de la deuda, se formulará de inmediato la pertinente denuncia, una vez formada la convicción administrativa de la presunta comisión del hecho ilícito.*

*Cuando la denuncia penal fuere formulada por un tercero, el juez remitirá los antecedentes al organismo recaudador que corresponda a fin de que inmediatamente dé comienzo al procedimiento de verificación y determinación de la deuda. El organismo recaudador deberá emitir el acto administrativo a que se refiere el primer párrafo, en un plazo de noventa días hábiles administrativos, prorrogables a requerimiento fundado de dicho organismo.”*

#### **4.2) Carácter prejudicial de la D.O.**

##### **4.2.1) Que dice la jurisprudencia.**

La Sala I de la Cámara Federal de Apelaciones de San Martín se ha expedido, reiteradas veces<sup>29</sup>, en cuanto a que la determinación prevista en el artículo 18 de la ley 24.769 constituye una condición de procedibilidad para instar la acción penal, “pero no puede ser fundamento para establecer responsabilidad en el proceso penal”. Agregó que la investigación puede continuarse “en forma independiente a lo que resuelva el Tribunal Fiscal de la Nación, elementos que podrán ser tomados en cuenta de considerarse necesarios por el instructor conjuntamente con los restantes que se incorporarán al proceso”. En forma concordante, también dijo que el referido artículo 18 establece un orden de prelación de la D.O. de la deuda tributaria respecto a la denuncia, por lo que la omisión de aquella habilita la desestimación de ésta y el archivo de los obrados<sup>30</sup>.

Por su parte, la Sala “A” de la Cámara Federal de Apelaciones de Rosario expresó *in re* “Mautino, Bernabé Luis y otros” (1/10/1999) que la ley 24.769 trae disposiciones de fondo y de forma esenciales, distintas a todo el ordenamiento penal en su conjunto, tales como el establecimiento por el legislador de condiciones objetivas de punibilidad en las figuras delictivas que contiene (de fondo), y la prejudicialidad administrativa de la deuda en los casos que corresponde según el artículo 18 (de forma); que como consecuencia de ello, el requisito de la D.O. debe ser cumplimentado previamente a la formulación de la denuncia, pues se trata de una cuestión prejudicial, y que ello ha sido establecido con el objeto de conocer si el monto de la deuda alcanza a los topes establecidos como condiciones objetivas de punibilidad por las figuras penales contenidas en la ley, que permita luego formular la correspondiente denuncia ante los órganos habilitados para recibirla. En definitiva, sostuvo que como no se había cumplido con la determinación de oficio, no podía sostenerse imputación alguna contra los causantes por la infracción a delitos contenidos en la LPT.

Agregó que cuando el juez recibe la denuncia del organismo fiscal conoce con exactitud cuál es el monto evadido y puede determinar si se verifican los montos mínimos

---

<sup>29</sup> “Lavadero Anca S.A.” (18704/2000). En igual sentido, “Florida Automotores S.A.” (26/09/2000), “DGI – Mercedes s/denuncia ley 24.769” (24/10/2000) y “Donato, Pascual y otro” (15/10/2002).

<sup>30</sup> “DGI – Mercedes s/ régimen penal tributario”, sentencia del 24/10/2001.

que se fijan para las diferentes figuras de la ley. Además, se consideró que la previa D.O. de la deuda tributaria hace a la seriedad y fundamentación de la denuncia que efectúa el organismo administrativo, evitándose de esta forma denuncias que carezcan de respaldo probatorio. Los juzgadores entendieron que de este modo se concentra toda la eficacia de la persecución penal en aquellas causas que contengan elementos convictivos suficientes para acreditar los hechos imputados.

La Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, Sala “B”, concluyó en los autos caratulados “Edcadasa S.A. s/ régimen penal tributario” que la determinación administrativa de oficio se encuentra prevista por la ley 24.769 en las hipótesis que corresponda aquella determinación, como un momento previo a la eventual iniciación de un proceso penal. En ese contexto, se resolvió que en la causa no podría haberse válidamente promovido la acción penal, toda vez que el organismo recaudador no se había expedido en los términos del artículo 18 de la ley 24.769, declarándose la nulidad parcial del requerimiento fiscal de instrucción.

Para así concluir, se entendió que se había vulnerado la garantía de defensa en juicio de los encartados, toda vez que no existió, previo a la formulación del requerimiento fiscal de instrucción, ningún procedimiento determinativo de la deuda tributaria que prevé la posibilidad de que el contribuyente formule su descargo y ofrezca las pruebas que hicieran a su derecho, para llegar luego, consecuentemente, a una resolución fundada que determinara lo adeudado en concepto de tributos. Sentenció el Tribunal que la flagrante violación al derecho que tenían los procesados de defenderse ante el organismo recaudador, y a obtener positivamente de éste una decisión fundada que determinara el tributo, sumado a la inobservancia del artículo 18 de la LPT, constituyen un grave menoscabo a los derechos consagrados por el artículo 18 de la Constitución Nacional.

En los autos “AFIP-DGI s/ solicitud de orden de allanamiento. Dr. Conrado Martínez s/ recurso de nulidad” (9/10/1998), la Cámara Federal de Apelaciones de Tucumán señaló que con motivo de no haberse realizado la imprescindible determinación del monto evadido, tampoco se pudo indagar a los imputados indicándoseles en forma precisa el motivo de su detención y las pruebas existentes en su contra, exhibiéndoseles en cambio, en general, toda la documentación que habría sido secuestrada, pero no contando con los elementos necesarios para un ejercicio real y efectivo del derecho de defensa de estos último. Continuó diciendo que dicha imprecisión, al no contar con un informe claro, preciso y concreto del ente recaudador, se tradujo en un auto de procesamiento de iguales características, el que no cumplió las normas legales y procesales pertinentes, tales como la determinación del monto evadido, calificación legal concreta, cita de las disposiciones legales aplicables y discriminación de los períodos fiscales. Por esas razones, se declaró la nulidad del requerimiento fiscal de instrucción, de las declaraciones indagatorias, del procesamiento y prisión preventiva, dejándose a salvo sólo los allanamientos dispuestos y los secuestros efectuados.

Sobre este punto, la Sala III de la Cámara Nacional de Casación Penal<sup>31</sup> ha considerado que para sustentar una denuncia penal, el organismo recaudador debe primero, necesariamente, dictar resolución de determinación de oficio de la deuda tributaria o, en su caso, de convicción administrativa de existencia de un ilícito, sistema que permite, por un lado, que el sujeto investigado puede ejercer primeramente su derecho de defensa en la instancia administrativa, donde tiene la oportunidad de discutir la cuantificación de la deuda fiscal en el ámbito que le es propio; e implica, por otra parte, la plena vigencia de los montos impuestos como condición objetiva de punibilidad al determinarse mediante ese procedimiento el monto preciso de la deuda tributaria y la verificación de la existencia o no del delito penal.

#### **4.2.2) Aporte de la doctrina.**

**Giuliani Fonrouge** y **Navarrine**<sup>32</sup> manifiestan que la prejudicialidad administrativa, la que a su entender está consagrada en el artículo 18 de la ley 24.769, resulta absolutamente necesaria al no existir un fuero especializado en lo penal tributario<sup>33</sup>. Empero, cuestionan que la determinación de oficio exigida por la LPT no fuera un acto firme, en virtud de que, aun cuando éste estuviese apelado por el contribuyente, no impediría la formulación de la denuncia, señalando que todo ello deviene en desmedro de lo dispuesto por el artículo 10 del Código Procesal Penal de la Nación<sup>34</sup>.

**Teresa Gómez**<sup>35</sup>, en comentario al fallo “AFIP-DGI s/ solicitud de orden de allanamiento. Dr. Conrado Martínez s/ recurso de nulidad”, sostuvo que de acuerdo a lo establecido por el artículo 18 de la ley 24.769, la D.O. resulta ser una condición de procedibilidad para instar la acción penal. Señaló que ello no podría ser de otra manera en un país que resguarda la seguridad jurídica de sus ciudadanos, ya que si el Fisco no determina fehacientemente el monto de la deuda por el cual acudirá a instar la acción penal, estaríamos con ciudadanos detenidos sin que ellos conozcan, ciertamente, el monto que se les atribuye de la pretendida evasión. Para así concluir, citó a Vicente Oscar Díaz, el que razona que el término “determinación” denota un procedimiento que se mueve de una situación de incertidumbre hacia una situación de certeza, es decir, el fenómeno de la determinación siempre debe resguardar el conocimiento de un hecho<sup>36</sup>.

---

<sup>31</sup> “Estévez, José Antonio s/ rec. de casación”, reg. 941/2005, 31/10/2005 y “Stirnimann, Josef s/ rec. de casación”, reg. 148/2006, 8/03/2006.

<sup>32</sup> GIULIANI FONROUGE, CARLOS y NAVARRINE, SUSANA C. “*Procedimiento Tributario y de la Seguridad Social*”, Ed Depalma, 8º Edición, Bs. As., 2001, p. 829.

<sup>33</sup> La postura expresada data del año 2001, cuando ya había sido creada, mediante la ley 25.293, la Justicia Nacional en lo Penal Tributario y que el 12/08/2003 se puso en marcha. Por efectos del decreto 688/2000 se limitó su existencia a tres juzgados de instrucción.

<sup>34</sup> Art. 10º - Cuestiones Prejudiciales: “*Cuando la existencia del delito dependa de una cuestión prejudicial establecida por la ley, el ejercicio de la acción penal se suspenderá aún de oficio, hasta que en la otra jurisdicción recaiga sobre ella sentencia firme*”.

<sup>35</sup> P.E.T. Nº 169.

<sup>36</sup> “*Criminalización de las infracciones tributarias*”, informe del Relator General a las XIX Jornadas Latino-Americanas de Derecho Tributario, Lisboa 1998.

A modo de conclusión, manifestó que lo que se pretende asegurar para todos los contribuyentes es que la ley sea respetada, que una persona detenida esté informada de las razones de su detención y notificada de los cargos que se le imputan.

En otro trabajo de su autoría<sup>37</sup>, sostiene que la importancia de la previa determinación de oficio radica en que se trata de un acto administrativo, dictado por quien detenta la competencia tributaria, cuantificando la posición —deudora o acreedora— del contribuyente para con el fisco. Acto que gozará, al igual que todo acto administrativo, de presunción de legitimidad derivada del principio de autotutela de la Administración, lo cual le otorga fuerza ejecutoria, impidiendo que los recursos que se interpongan en su contra suspendan la ejecución y sus efectos, salvo que una norma expresa establezca lo contrario. Sin embargo, hace notar que dicha legitimidad no implicará certeza, pues si el acto se presumiera legítimo y cierto, violaría el principio de inocencia del que gozan todos los habitantes de la Nación Argentina (art. 18 C.N. y art. 1º C.P.P.N.). No obstante, entiende que la confirmación real del monto evadido es competencia exclusiva del juez penal, y debe surgir como resultado de la marcha del proceso penal, constituyendo la determinación de oficio realizada por el organismo recaudador sólo una *notitia criminis*. El juez penal debe afanarse en la búsqueda de la verdad material de los hechos enjuiciados, sin que se halle vinculado por supuesto de hecho fijados en otras jurisdicciones o por los órganos de la Administración. Considera lógico que el requerimiento de instrucción sea solicitado cuando es conocido, con alto grado de precisión, el monto de la deuda tributaria disvaliosa en cabeza del contribuyente. Por último, destaca la bondad de que exista una condición previa a la denuncia penal dado que —y cita doctrina española— constituirse en sujeto pasivo de una acusación no es algo intrascendente o baladí; antes al contrario, puede ser un acontecimiento que marque de manera negativa o irreversible la vida del denunciado. Sentar a una persona en un banquillo es algo trascendental, a veces ruinoso espiritualmente para el acusado, y debe ser un Juez incontaminado objetivamente quien después de oírle y de verificar las pruebas, decida si debe punirlo o sobreseerlo del delito que se le imputa.

**Levene (h)**<sup>38</sup> sostiene que, a diferencia de otras leyes penales especiales, las normas penales tributarias presentan la particularidad de contener algunas disposiciones procesales específicas para los delitos que sancionan. Puntualiza que, a diferencia de lo que sucedía con la anterior LPT 23.771 donde la D.O. no constituía una cuestión prejudicial para la promoción de la causa penal o para la sentencia que en ella recayera, incluso no pudiéndose dictarse aquella hasta que hubiere quedado firme la sentencia judicial, la ley 24.769 vuelve a instaurar, al menos parcialmente, la prejudicialidad administrativa que había sido expresamente abandonada en el primer párrafo del artículo 16 de la 23.771 y que regía desde antiguo en la ley 11.683. Esboza que el nuevo procedimiento instaurado importa otorgar mayor grado de certidumbre al proceso penal tributario y ofrece un mayor resguardo al derecho de los obligados, los que por otra parte, señala, fueron los objetivos

---

<sup>37</sup> “Garantía de la prejudicialidad en el proceso penal tributario”. Asociación Argentina de Estudios Fiscales, Julio del año 2005.

<sup>38</sup> LEVENE (h), RICARDO. “El incumplimiento de algunas garantías constitucionales en los procesos penales tributarios”. La Ley, Suplemento de Actualización.

tenidos en mira por el legislador para el dictado de la ley. En efecto, el citado autor entiende que la inobservancia de lo dispuesto por el artículo 18 de la ley 24.769 afecta la garantía de defensa en juicio, toda vez que la prejudicialidad administrativa instaurada por esta norma tiene por fin que, en el previo trámite de determinación de oficio y correspondiente impugnación, el obligado ejerza su derecho de defensa, y que enfrentando a una imputación penal, ésta sea concreta, definida y cierta, a fin de que el ejercicio de su defensa no se vuelva un mero artificio. Concluye que el mencionado artículo 18 ha impuesto el sistema de prejudicialidad administrativa, y que desconocerlo implica, sencillamente, apartarse de lo expresamente querido y manifestado por el legislador.

**Riquert**<sup>39</sup> reflexiona que con la ley 24.769 se ha vuelto a instaurar, al menos parcialmente, la prejudicialidad administrativa. Explica que el carácter parcial de la prejudicialidad deriva de que la denuncia penal puede formularse aun cuando la D.O. se encontrara recurrida, sin necesidad de esperar, para ello, a que la misma se encuentre firme. Asimismo, entiende de darse ésta última posibilidad, el sistema se tornaría inoperativo.

**Díaz Ortiz y Marconi**<sup>40</sup>, comentando el fallo “Mautino Bernabé y otros”, señalan que el artículo 18 de la LPT configura lo que en Derecho Procesal se denomina condición de procedibilidad de la acción penal, viendo en ello un remedio adecuado para poder tratar con seriedad los delitos tributarios, evitándose además las extorsiones que podrían producirse con la represión de conductas de esta naturaleza, ya que estando la facultad de denunciar sólo en manos de los funcionarios de la AFIP, quienes además deben previamente determinar la deuda, mediante el respectivo contradictorio administrativo se pone el mejor vallado a esos intentos extorsivos por parte de personas sin escrúpulos; a la vez que a los magistrados se les presenta un claro panorama del objeto procesal puesto a su consideración. Razonan que la ley ha establecido condiciones mínimas para punir que están vinculadas al monto de la evasión imputada; por lo tanto, es requisito previo que al menos exista un acto determinativo, con el control de la parte imputada, donde se determine en principio esa deuda. Caso contrario, indican que se introducirían en el proceso penal discusiones ajenas a su naturaleza y terminarían desvirtuando la actividad hacia otros fines no previstos. En otra publicación<sup>41</sup>, sostuvieron que al menos con una deuda ya determinada, el requisito de conocer el monto con cierta exactitud sería el más adecuado para evitar generar una actividad jurisdiccional innecesaria, ante un fuero que se encuentra saturado y puede llegar a colapsa frente al cúmulo de causas en trámite.

**Litvin**<sup>42</sup> sostiene que el organismo recaudador, en uso de sus facultades de verificación, puede emprender una investigación fiscal que concluya con una determinación de deuda, y si como consecuencia de ello las circunstancias acreditan *prima facie* la existencia de un delito, deberá efectuar luego la denuncia penal. Resalta que el actual

---

<sup>39</sup> RIQUERT, MARCELO A. “Algunas reflexiones iniciales respecto de la nueva ley penal tributaria y provisional 24.769I”, P.E.T. N° 131.

<sup>40</sup> DÍAZ ORTIZ, JOSÉ y MARCONI, NORBERTO. “Artículo 18 de la ley 24.769. Omisión de determinación de oficio. Nulidad.”, Doctrina Tributaria Errepar.

<sup>41</sup> D.T.E. N° 294, Septiembre de 2004.

<sup>42</sup> LITVIN, CÉSAR. “La determinación del monto del delito en la ley penal tributaria”, P.E.T. del 30/04/1997.

cuerpo legal permite al sujeto involucrado ejercer primariamente su derecho de defensa en la instancia administrativa; ello así, dado que previo a la denuncia penal, tiene la oportunidad de ser oído en relación a los cargos imputados y la cuantificación del presunto delito. Asimismo, afirma que la determinación de la deuda y los cargos que llegan a la justicia penal deben ser precisos, dada la existencia de los límites objetivos de punibilidad por debajo de los cuales el delito no se incrimina. Por último, manifiesta que en materia penal es requisito llegar a la verdad material con hechos reales y probados, de lo contrario – sostiene- se lesionaría el principio de la responsabilidad subjetiva.

**Chiara Díaz**<sup>43</sup> señala que con la derogación de la ley 23.771, al haberse eliminado la instancia administrativa previa como indispensable para iniciar la persecución penal, es muy importante fijar las relaciones y vínculos entre el procedimiento administrativo y el proceso penal alrededor del mismo hecho reputado delictivo, como asimismo las condiciones de interposición de la denuncia penal y la posibilidad de iniciar de oficio la investigación preparatoria, con sus correspondientes efectos para la actividad jurisdiccional. Sostiene que con las disposiciones del artículo 18 de la LPT se trata de lograr que la denuncia sea inmediata, aunque no se le adjudique un plazo específico, como acto formal y voluntario de instamiento de la avocación de los órganos judiciales competentes del Estado, pero contándose para llevarlo a cabo con el mínimo respaldo derivado de la determinación precisa del crédito fiscal en esa instancia, dado que existe un monto dinerario por debajo del cual las acciones no se incriminan, funcionando en calidad de condición objetiva de punibilidad. Señala que aquello es suficiente como punto de equilibrio, sin ser menester que se haya conseguido allí una decisión definitiva o firme. Destaca que así se permite al obligado ejercer su poder de contradicción, en especial el derecho de defensa e impugnación ante los órganos administrativos fiscales, quienes –a su vez- quedan en situación de evaluar convenientemente la situación de aquél, previo a decidir el desencadenamiento de la persecución penal, que a partir de ahí será inevitable en su promoción e irrevocable en su continuidad hasta la resolución definitiva respecto del ejercicio de la acción penal pública. Concluye que la redacción del mencionado artículo 18, garantiza el derecho de defensa y permite obtener la información precisa, indispensable y la “convicción administrativa” sobre el supuesto ilícito, en especial en lo relativo a la determinación de la deuda fiscal existente, considerando que el sistema funcionará más ágilmente y logrará mayor eficacia en corto plazo en las instancias judiciales requeridas.

**García Vizcaíno**<sup>44</sup> manifiesta que a efectos de acelerar la sustanciación de las actuaciones, no rige la prejudicialidad en materia delictual judicial con respecto a la resolución determinativa de oficio, a diferencia de lo normado por el artículo 16 de la derogada ley 23.771, cuyo alcance estableció la Corte Suprema de Justicia de la Nación, el 4/07/2003, en autos “Pluspetrol S.A.” (Fallos 326:2095). Tampoco debe quedar firme la D.O. como lo exigía el régimen anterior. Considera apropiado que el procedimiento de

---

<sup>43</sup> CHIARA DÍAZ, CARLOS. “*Ley Penal Tributaria y provisional 24.769*”, Ed. Rubinzal Culzoni, Santa Fe, p. 319/322.

<sup>44</sup> GARCÍA VIZCAÍNO, CATALINA. “*Derecho Tributario*”, 4ª Edición, Ed. Abeledo-Perrot, Bs. As., 2010, T. II, p. 338/342.



determinación sea previo –así como la resolución en sede administrativa de la impugnación de las actas de determinación de la deuda de los recursos de la seguridad social-, ya que en este caso no se puede aplicar el principio del artículo 1101 del Código Civil, en razón de la naturaleza peculiar de la materia tributaria y de la seguridad social. Razona que si rigiera la prejudicialidad del proceso penal con relación a la determinación de oficio, los jueces penales (tributarios, en lo penal económico o los federales) deberían expedirse en aspectos técnico tributarios sin la base de una resolución dictada por el organismo recaudador. Sostiene que ello conspiraría contra el adecuado desenvolvimiento del proceso, a más de lo que lo dilataría por las medidas periciales que debería disponer la judicatura y coadyuvaría a que se multiplicasen las denuncias por hechos que en realidad no constituyen delitos, pero cuya conclusión demandaría un notorio dispendio de actividad procesal desgastante, a lo cual se sumaría el perjuicio fiscal derivado del pago de costas. Al respecto, pone de relieve que los jueces federales del interior del país deciden sobre multiplicidad de cuestiones, como las laborales, civiles, comerciales, penales y electorales, además de la materia tributaria. Puntualiza que –con miras a salvaguardar adecuadamente la defensa en juicio- en el procedimiento relativo a la determinación de la deuda hay que cumplir con las reglas del artículo 17 de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modif.), dándole vista al responsable para posibilitar su descargo y producir las pruebas que éste ofrezca, de modo de proporcionar certeza al juez o tribunal que entienda en la causa penal sobre la efectiva configuración del delito que se trate.

Por otra parte, el artículo 20 de la ley 24.769 no innova en cuanto a los presupuestos de la ejecución de las deudas tributarias nacionales, que siguen siendo los de la legislación vigente, por lo cual, sostiene que contra las determinaciones de oficio rigen las posibilidades recursivas del artículo 76 de la ley 11.683, no pudiéndose iniciar la ejecución fiscal hasta tanto lo permita esta ley (arts. 79, 92 y 194). En tal sentido, postula que no puede dictarse sentencia penal si la determinación de oficio no quedó firme (cfr. art. 10 CPPN); lo contrario, implicaría la posibilidad de escándalo jurídico por la eventualidad pronunciamientos contradictorios.

Por su parte, **Díaz Sieiro**<sup>45</sup> sostiene que la ley 24.769 modifica sustancialmente la relación existente entre el procedimiento tributario y el proceso penal cuando se ha verificado la existencia de una conducta que se subsume en alguno de los tipos penales establecidos en los artículos 1º a 9º de la LPT. Advierte que en el actual régimen penal tributario, la promoción de la acción penal está condicionada a la previa existencia de la determinación de oficio de la deuda tributaria, y que cuando la denuncia al formula un tercero directamente ante un tribunal judicial, el legislador ha establecido que en vez de proceder inmediatamente el juez a transmitir la denuncia al agente fiscal para que éste efectúa el correspondiente requerimiento fiscal de instrucción o desestime la denuncia, debe transmitirle la denuncia a la Dirección General Impositiva para que dicho organismo de comienzo en forma inmediata a la verificación del contribuyente denunciado y determine

---

<sup>45</sup> DÍAZ SIEIRO, HORACIO. “La determinación de oficio de las deudas impositivas y el proceso penal tributario. Una primera aproximación al artículo 18 de la ley 24.769”. P.E.T. N° 135.

de oficio sus obligaciones fiscales. Prosigue explicando que, una vez efectuada dicha D.O., el juez transmitirá, entonces sí, la denuncia y la determinación de oficio al agente fiscal para que éste se expida en los términos del artículo 180 del CPPN.

Es decir, según su postura, cuando la D.O. es el medio apto para cuantificar las obligaciones tributarias de un contribuyente, la instancia penal ni siquiera puede habilitarse hasta tanto la DGI haya procedido a determinar de oficio las obligaciones fiscales del contribuyente imputado. En otras palabras, entiende que el dictado de la D.O. es un requisito previo e imprescindible para la promoción de la acción penal. Sin embargo, puntualiza que ello no implica que la D.O. sea una cuestión prejudicial.

En efecto, prosigue exponiendo que aquélla puede ser apelada ante el Tribunal Fiscal o en recurso de reconsideración, conforme a la opción consagrada en el art. 76 de la ley 11.683, pero el Fisco no debe esperar hasta que la culminación de ese procedimiento administrativo jurisdiccional e inclusive judicial -si es que la litis se plantea posteriormente ante la Cámara Nacional de Apelaciones o la Corte Suprema de Justicia- para formular la denuncia. En otros términos, no se cumple la exigencia del art. 10 de la ley N° 23.984 (CPPN), en cuanto a que debe existir sentencia firme en la jurisdicción tributaria para que pueda avanzar la acción penal contra el mismo sujeto. Inclusive, la propia ley N° 24.769, en su art. 20, lo señala cuando establece que la denuncia penal no impide la sustanciación de la determinación tributaria y su discusión, por lo que transitan por caminos diferentes.

Por otra parte, en los casos en los que la ley 11.683 no permita determinar de oficio las obligaciones fiscales del contribuyente, no podrá instarse la causa penal, de acuerdo a lo que establece el comentado artículo 18 de la ley 24.769. Al respecto, sostiene que, en los casos en que a causa del “Bloqueo Fiscal” la ley presume la veracidad de los períodos fiscales bloqueados, la DGI no podrá determinar las obligaciones alcanzadas por dicho régimen y, por lo tanto, en virtud de lo previsto en el artículo 18 de la LPT, no puede promoverse acción penal contra ese contribuyente. Asimismo, considera que si un contribuyente sometido a una fiscalización advierte que los inspectores actuantes han detectado una conducta evasiva penalmente típica, y presenta una declaración jurada rectificativa, pagando el impuesto anteriormente evadido, al no encontrarse reunidos los presupuestos que habilitan a la DGI a determinar las obligaciones fiscales del contribuyente, el organismo fiscal no puede realizar dicha determinación, implicando ello –a su entender– que la acción penal no puede promoverse. Al respecto, señala que para estos casos no procede la aplicación del segundo párrafo del artículo 18 de la LPT, pues entiende que cuando ese precepto se refiere a los supuestos en que no corresponda la determinación administrativa de la deuda, tiene en miras a aquellos supuestos en los cuales la ley de procedimiento tributario autoriza a la DGI a intimar de pago al contribuyente sin la necesidad de un procedimiento determinativo de oficio previo, y no otros supuesto en donde la D.O. hubiese correspondido.

**Lisicki**<sup>46</sup> sostiene que la determinación de oficio de la deuda tributaria es un mandato legal que en el caso de una denuncia penal promovida por el Fisco, debe precederla, entendiendo que ello es un dato difícilmente discutible, a tenor de la propia literatura del artículo 18 de la LPT. Postula que la simple lectura de la norma decide la cuestión, ya que no se trata de que el fisco “pueda” determinar de oficio la deuda tributaria antes de la denuncia penal. Entiende que la naturaleza especial de la ley 24.769, y posterior al Código de Procedimiento, fundamenta que en el caso de que la denuncia sea formulada por un tercero, previo a todo, el juez deba remitir los antecedentes a fin de que se practique la D.O., en vez de remitir la causa al Fiscal para que se expida en los términos del artículo 180 del CPPN; siendo que, además, el hecho de contar con el acto administrativo en cuestión resultará una pauta crucial para que, una vez que le corra vista al agente fiscal, éste se decida por alguna de las opciones que contempla el artículo 180 referido. Entiende que para los procesos penales tributarios surge un modelo de denuncia particular que, a los requisitos generales que el artículo 176 CPPN establece, se le suma la exigencia de la D.O. previa por parte del organismo recaudador. Ese requisito hace a la aptitud de la denuncia para servir como acto inicial de la instrucción de un proceso penal tributario.

Considera que una denuncia por presuntos delitos tributarios que no contenga la D.O. no permite proceder con la instrucción de la causa, debiendo el magistrado instructor, en tal caso, desestimar las actuaciones y ordenar su archivo, ya que desde la perspectiva procesal, la D.O. constituye una condición de procedibilidad del proceso penal. Al igual que Díaz Sieiro, entiende que la previa determinación de oficio no constituye una cuestión prejudicial en los términos del artículo 10 CPPN, señalando que si bien la ley 24.946 es posterior a la ley 24.769, en este caso, la especialidad de esta última, concretamente en cuanto al modo en que estructura la génesis del proceso penal tributario, determina la apuntada necesidad de que el primer paso a adoptar por el órgano jurisdiccional sea verificar la existencia del acto administrativo de determinación de oficio de la deuda tributaria o la remisión de los antecedentes de la causa al Fisco para el inicio del procedimiento determinativo. Asevera que esa situación no produce un menoscabo a la condición de titular de la acción penal que corresponde a la representación del Ministerio Público y sí, en cambio, una actuación respetuosa de la legalidad derivada del artículo 18 de la LPT, conforme a las disposiciones del artículo 120 de la Constitución Nacional. Por último, afirma que cuando la D.O. esté presente en el proceso penal, la existencia de la deuda informada por el Fisco queda sujeta a ser controvertida y, eventualmente, desvirtuada por las diligencias probatorias que tengan lugar en el marco del proceso abierto.

**Ochoa**<sup>47</sup> ha manifestado que si corresponde la determinación de oficio, ésta deberá llevarse a cabo con antelación de la denuncia, agregando que si bien la D.O. no es una cuestión prejudicial, sí representa un obstáculo diferente a ésta, constitutivo de un impedimento al ejercicio de los poderes.

---

<sup>46</sup> LISICKI, FERNANDO. “Las determinaciones de oficio en el proceso penal tributario”, P.E.T. N° 304.

<sup>47</sup> OCHOA, CARLOS. “Ley Penal Tributaria Comentada”. Ed. Alveroni, Bs. As., 2007, p. 104.

**Sequeira**<sup>48</sup> asevera que la determinación de la deuda de oficio fue insertada en la ley penal especial como una herramienta forzosa y de cumplimiento inexcusable para dotar de fundamento y prueba a la denuncia penal. Sin ella, no hay manera de cimentarla, ni lógica, ni jurídica, ni racionalmente; pues es la AFIP la que está mandada por ley a determinar los hechos imponibles y punibles que sustentan las acreencias reclamadas y el encuadramiento criminal defraudatorio que inicialmente correspondería asignar a la conducta seguida por el contribuyente o responsable. Sostiene que no existe otro andarivel para obtener estos mismos resultados, salvo en los casos de los delitos previstos en la ley 24.769 en los que no corresponde determinar la obligación tributaria de oficio y supuestos de autodenuncia o confesión implícita o explícita del presunto responsable de la evasión, materializada por medio de la presentación de declaraciones juradas originales o rectificativas. Tilda de simplistas a aquellos que de la interpretación de los artículos 18 de la LPT y 166 del CPPN, disciernen que pese a obviarse la D.O. la denuncia no adolece de nulidad manifiesta, sino que sería un vicio subsanable. Al respecto, el citado autor sostiene que la D.O. es una cuestión necesaria para la formulación de la denuncia penal, y si bien no se trata de una cuestión prejudicial en los términos del artículo 10 del CPPN, es una parte insoslayable del proceso penal, y por lo tanto, sin su existencia no puede sostenerse ninguna imputación. Agrega que sin la D.O. previa no hay manera de conocer el monto de la presunta evasión y si ella efectivamente existe. Asimismo, no puede soslayarse la relevancia del proceso de determinación de oficio para el cabal ejercicio del derecho de defensa del contribuyente y la posibilidad de la Administración de revisar sus propios actos, antes de producir una denuncia. Concluye que no puede válidamente promoverse acción penal si antes no hay procedimiento determinativo de oficio; no dilucidarlo de este modo implica una interpretación contraria a derecho y, a su vez, ignorar los propósitos que inspiraron la derogación de la ley 23.771 y la sanción de la ley 24.769. Considera que los procesos que hubiesen sido consustanciados en franca omisión del artículo 18 de la LPT, deben ser declarados nulos -de oficio o a pedido de parte- cualquiera sea su grado de progreso e, incluso, aunque medie sentencia firme y pasada en autoridad de cosa juzgada, debe ser reconocida porque siendo nulo el acto inicial (denuncia mal formulada) no puede su inobservancia sino hacer nulos todos los actos consecutivos que de él dependen (cfr. art. 172 CPPN).

En otra obra de su autoría<sup>49</sup>, argumenta que la determinación de oficio, entendida como acto administrativo del cual no depende la existencia del hecho imponible, no está desvinculada, pese a ello, del proceso penal. De este modo, afirma que si bien la ley 24.769 no establece que la D.O. constituya una cuestión prejudicial en los términos del mandato adjetivo (cfr. art. 10 CPPN) el juez penal debe rechazar, por falta de acción, todas aquellas denuncias que se formulen sin haberse previamente determinado de oficio la deuda tributaria. Al respecto, agrega que la única excepción es la que expresamente prevé la ley,

---

<sup>48</sup> SEQUEIRA, MARCOS ALBERTO. *“La denuncia del ilícito penal tributario y provisional”*, publicado en *“Estudios sobre el Proceso Penal Tributario”*, coordinado por Teresa Gómez, Ed. Errepar, Bs. As., 2007, p. 5/54.

<sup>49</sup> SEQUEIRA, MARCOS ALBERTO. *“Garantías Procesales en el Derecho Tributario”*, 2ª edición, Ed. Mediterránea, Córdoba, 2007, p. 464/465.

esto es, cuando manifiestamente no corresponda la determinación administrativa de la deuda.

**De Llano**<sup>50</sup> argumenta que es la propia ley que reprime los delitos tributarios la que ha previsto un trámite previo para la formulación de la denuncia. Entiende que este requisito ha sido legislado con el objeto de brindar la posibilidad a la administración tributaria de evaluar acabadamente la situación del obligado, así como también garantizar que en el pertinente proceso el contribuyente ejerza su derecho de defensa. En este sentido, puntualiza que del debate parlamentario de la ley penal tributaria 24.769 se desprende que esta modalidad no ha sido prevista azarosamente, sino que intentó equilibrar un procedimiento previo permitiendo al contribuyente ejercer su derecho de defensa, y al organismo fiscal, diferenciar los delitos y contravenciones de los simples errores o la mora en ingresar los impuestos. Agrega que, si se tienen en cuenta que uno de los elementos esenciales que delimita el ámbito de aplicación del delito de evasión fiscal es el monto evadido, puede concluirse que el requisito previo previsto por el legislador en el artículo 18 de la LPT pretende evitar denuncia infundadas y generar un dispendio jurisdiccional innecesario.

Asevera que la posibilidad de que el contribuyente discuta los aspectos esenciales que hacen a la existencia misma del tributo reclamado por la AFIP previamente a la radicación de la denuncia penal, no puede ser limitada *contra legem e in malam parte*. Reconoce que, si bien la D.O. no es vinculante para el juez y que durante el proceso penal pueden incorporarse otros elementos, no puede –sin menoscabarse las garantías del debido proceso y de la defensa en juicio- limitarse la defensa del contribuyente en contra de un mandato legal expreso contenido en la propia ley penal tributaria, impidiéndole intervenir en un procedimiento bilateral que es previsto como una etapa previa al inicio de la acción penal. Ello, teniendo en consideración la limitada intervención de la defensa durante la instrucción, que carece de las garantías del contradictorio que permite el debate amplio del juicio oral y público. Sin embargo, advierte que los principios aplicados por la AFIP en el procedimiento determinativo colisionan, no pocas veces, con los criterio rectores en materia probatoria del proceso penal. Por tal razón, entiende que no se puede agotar la discusión del objeto de aquél a lo que tácticamente ha delimitado la determinación de oficio.

**Ziccardi**<sup>51</sup> opina que el criterio que emana de la propia ley 24.769 lo lleva al convencimiento de que la determinación de oficio es un requisito para efectuar la denuncia, pero no constituye cuestión prejudicial y, en consecuencia, la defensa del imputado en sede penal es libre a fin de poder aportar la prueba que haga a su derecho.

**Edwards**<sup>52</sup> opina que la ley 24.769, con acertado criterio, subordina la radicación de la denuncia por parte del organismo recaudador a que previamente se haya efectuado la

---

<sup>50</sup> DE LLANO, HERNAN. “La defensa en el proceso penal tributario”, publicado en “Estudios sobre el Proceso Penal Tributario”, coordinado por Teresa Gómez, Ed. Errepar, Bs. As., 2007, p. 210/213.

<sup>51</sup> ZICCARDI, HORACIO. “Armonización de las normas de la ley penal tributaria y la de procedimiento fiscal”. Trabajo presentado en el 7º Simposio de Legislación Tributaria del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la CABA, 14 a 16 de junio de 2005.

<sup>52</sup> EDWARDS, CARLOS ENRIQUE. “Régimen Penal Tributario. Leyes 24.765 y 24.769. Delitos tributarios, provisionales y fiscales. Procedimientos administrativo y penal. Clausura tributaria. Jurisprudencia.”, 4ª

determinación de oficio de la deuda tributaria. En tal sentido, considera que ello supera al sistema de la derogada ley 23.771, en la que bastaba el conocimiento del organismo administrativo para formular la denuncia, teniendo luego treinta días para elevar el informe técnico con todas las pruebas y documentación del caso. En cambio, puntualiza que la flamante ley exige que antes de efectuar la denuncia penal el organismo recaudador determina la deuda tributaria: ello –a su criterio- tiene dos implicancias fundamentales: a) permite conocer, con toda precisión, el monto del crédito fiscal, y b) permite determinar si se verifican las condiciones objetivas de punibilidad que establecen los distintos delitos tributarios y provisionales. De este modo, cuando el juez recibe la denuncia del organismo fiscal, conoce con exactitud cual es el monto evadido y puede determinar si se verifican los montos mínimos que se fijan para las distintas figuras de la LPT.

Asimismo, considera que la previa D.O. de la deuda tributaria hace a la seriedad y fundamentación de la denuncia que efectúa el organismo administrativo, evitándose de esta forma denuncias que carecen de respaldo probatorio. De este modo, se trata de concentrar toda la eficacia de la persecución penal en aquellas causas que contengan elementos convictivos suficientes para acreditar los hechos imputados.

Finalmente, acota que el dato sociológico indica que con el sistema de la ley anterior se podía radicar la denuncia, y recién después el juez solicitaba el informe técnico del cual surgía el monto realmente evadido y las pruebas que acreditaban el hecho.

**Haddad**<sup>53</sup> opina que el nuevo régimen de la ley 24.769 instaura una posición intermedia, donde la determinación de oficio –tributaria o provisional- debe efectuarse con carácter previo a la denuncia penal. Considerado como un avance respecto del régimen anterior, pero que no constituye una solución al tema, afirma que se intenta, mediante esta alternativa, instaurar un procedimiento previo a través del cual el contribuyente pueda ejercer sus derechos, y el organismo fiscal depurar los delitos y las contravenciones de los errores o la simple mora.

Entiende que la norma establece, como requisito para realizar la denuncia, que se haya dictado la D.O. de la deuda tributaria o se haya resuelto en sede administrativa la impugnación de las actas de determinación de la deuda de los recursos de la seguridad social. A partir de ese momento, recién se encuentra habilitada la posibilidad de realizar la denuncia, aun cuando se encontraren recurridos los actos respectivos. Según criterio del autor, ésta es una condición necesaria, pues sin el dictado de dichos actos no se encontraría habilitado el organismo para formular la denuncia penal.

Disiente con la corriente doctrinaria y jurisprudencial que considera que el Fiscal puede y debe actuar ante la *notitia criminis*, independientemente de la existencia de la determinación de oficio<sup>54</sup>. Ello así, atento a que nos encontramos ante tipos penales en los que sin la D.O. no puede siquiera considerarse la existencia de actos preparatorios, los que

---

edición, Ed. Astrea, Bs. As., 2000, p. 87/89.

<sup>53</sup> HADDAD, JORGE ENRIQUE. “*Ley Penal Tributaria Comentada*”, 6ª edición, Ed. Abeledo-Perrot, Bs. As., 2008, p. 161/170.

<sup>54</sup> Cómo se verá en los acápites subsiguientes: LÓPEZ BISCAYART, JAVIER; ROBIGLIO, CAROLINA y la sentencia del 22/03/2006 recaída en la causa “Müller”, de la CNCP, Sala I.

por otra parte no son punibles atento a que no existe tentativa ante delitos de resultado concreto, y todos aquellos tipos que requieren la D.O. tienen condiciones objetivas de punibilidad por monto.

Consecuentemente, lo expuesto en la causa “Müller” respecto de que “...no importa que antes de la determinación de oficio se desconozca si la conducta relativa al hecho imponible constituye un delito o una infracción administrativa, porque la instrucción penal tiene por objeto precisamente aclarar esos extremos...” le parece una violación al Estado de Derecho que tanto ha costado obtener en nuestro país. Si bien reconoce como cierto que el Fiscal debe actuar ante la *notitia criminis* de un delito, debe ser consecuente con ese delito y su configuración especial, caso contrario nos encontraríamos ante una virtual “casa de brujas”, pero por parte nada menos que de los Fiscales. Al respecto, puntualiza que en nuestro caso, los tipos penales que requieren la D.O. tienen un procedimiento administrativo que implica una actuación previa extrapenal, como ocurre con los delitos cambiarios.

Argumenta que tanto preserva la ley el requisito de la existencia previa de D.O. antes de la formulación de la denuncia penal, que el legislador –ante la denuncia de un tercero- exige al juez antes de enviar el expediente al Fiscal que requiera la D.O. al organismo fiscal. Asevera que, de seguir el criterio de la sentencia citada, se estaría ante el supuesto de que el legislador nada hubiera establecido, pero si así lo hizo, los primeros que deben cumplir con las disposiciones de la ley son los Fiscales y el personal de la AFIP por ser ambos funcionarios públicos.

Por último, manifiesta que ante la *notitia criminis* el Fiscal puede y debe intervenir, pero no requiriendo la instrucción de un proceso por evasión, sino del delito que corresponda con los elementos que dispone, por ejemplo: de instrumento privado falso en caso de facturas apócrifas o de balances falsos y administración fraudulenta; pero no de evasión, porque de acuerdo con las disposiciones de la ley 24.769, sólo la determinación de oficio es la que establece la existencia de diferencias tributarias o de la seguridad social.

Por último, **Fridenberg**<sup>55</sup> considera que la determinación administrativa de la deuda resulta un requisito legal, imperativo, y previo, aún cuando ante su incumplimiento no se encuentra prevista sanción procesal alguna. Así, coincide con Díaz Sieiro en conceptualizar a la determinación de oficio de la deuda como una cuestión previa, en tanto implica una resolución de corte sustancial, sin perjuicio de que no impide la ejecución de actos de instrucción, en tanto no implique resolver, aunque sea provisoriamente, la situación procesal del imputado. Al respecto, dice que como cuestión previa que es, debe ser resuelta tanto si la denuncia es formulada por el organismo recaudador, como si lo es por parte de un tercero.

Afirma que en vigencia de la ley 24.769, y aún en presencia de la corriente jurisprudencial mayoritaria cuyo origen se encuentra en la CAPE, desconoce la existencia

---

<sup>55</sup> FRIDENBERG, JUAN PABLO. “Rol de la determinación de oficio de la deuda tributaria en el marco del proceso penal tributario”, publicado en “Derecho Penal Tributario”, T. II, coordinado por Alejandro C. Altamirano y Ramiro R. Rubinska, Ed. Marcial Pons, Bs. As., 2008.

de autos de procesamiento dictados en orden a la comisión del delito de evasión impositiva, sin el previo dictado de la resolución administrativa prevista en el art. 17 de la ley 11.683 (t.o.v.).

#### **4.3) Por la no prejudicialidad.**

##### **4.3.1) Jurisprudencia.**

En este sentido se ha pronunciado la Sala II de la Cámara Federal de San Martín<sup>56</sup>, la que ha dicho que la inexistencia de la previa determinación de oficio de lo adeudado no inhibe a los funcionarios públicos la posibilidad de poner en conocimiento de la autoridad judicial la hipótesis delictiva del caso. Para así concluir, fundó su postura en que la ley 23.771 había suprimido la mal llamada “prejudicialidad administrativa” para la determinación de la carga impositiva. Citando el antecedente “Fribe S.A.” (23/02/1993), se sostuvo que la anterior LPT no exigía el informe de la DGI como si se tratase de una condición de perseguibilidad, sin que tal situación se hubiese cambiado en la nueva previsión legal. Continuó diciendo que el artículo 18 de la LPT establece incluso en forma expresa la posibilidad de omitir la previa determinación administrativa de la deuda, en su segundo párrafo; con la única obligación de practicarla “cuando la denuncia penal fuere formulada por un tercero...”. El fallo en cuestión señala como obvio que la nueva normativa ha establecido, salvo en cuanto a la prelación del resultado final obtenido, la independencia y el adecuado equilibrio entre el procedimiento administrativo y el proceso penal, sin elevar aquél una condición dirimente que anteponga instancias previas a la intervención judicial. Es así que en los autos de referencia se concluyó que habiéndose formulado la denuncia con la intervención coordinada del titular de la Unidad Fiscal de Investigaciones de Delitos Tributarios y Contrabando (UFITCO), no se afectó ningún derecho o garantía procesal de las empresas investigadas. Antes bien, se señaló que no se llegaba a advertir cuál era el perjuicio que pudieran alegar los imputados, en tanto la deuda que en principio se determinara jurídicamente para sustentar el dictado de una resolución de mérito a su respecto, debería ser el resultado de la contradicción y prueba inherente a esa etapa del proceso.

La Sala “A” de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico sostuvo que de los artículos 18 y 19 de la LPT (refiriéndose a la denuncia), no surge que se haya creado mediante sendas disposiciones un requisito sin el cual no pueda darse curso a la acción. Esta solución, se entendió, es la que surge de la interpretación armónica de los artículos referidos con las disposiciones del CPPN, en cuyo régimen, “la denuncia no es determinante del inicio de la instrucción, sino que con ella debe darse intervención al agente fiscal, que es quien tiene expresamente conferida a titularidad de su ejercicio”, no pudiendo entenderse que la LPT haya derogado o deba prevalecer sobre el CPPN, cuando no surge ninguna derogación expresa, y cuando la intención del legislador quedó precisada

---

<sup>56</sup> “Incidente de nulidad promovido por Miguel A. Maceio y otros” (Causa N° 1850), 29/03/2001.



con una ley posterior, la 24.296, que ratificó las prerrogativas del Ministerio Público en sus artículo 25, inciso c, 26 y 29<sup>57</sup>.

Por su parte, la Cámara Federal de General Roca entendió que en manera alguna el ejercicio de la acción penal se encuentra supeditado a la realización del trámite administrativo previo<sup>58</sup>. Los juzgadores explican que aun cuando la ley 23.771 expresamente preveía que la determinación de oficio de la deuda no era una cuestión prejudicial a la promoción de la acción penal, por el hecho de que la nueva ley haya suprimido esa referencia, no debe suponerse que ahora rijan la prejudicialidad administrativa. Por otra parte, por la vigencia del principio de unidad del ordenamiento jurídico penal, ninguna razón puede argüirse –al no existir expresa previsión en contrario– para evitar acometer delitos de acción pública reglados en la LPT; sostener lo contrario implicaría desconocer las relaciones que la ley 24.769 ha establecido entre los procedimientos administrativo y penal. Para concluir, en el fallo se señala que el artículo 18 de la LPT debe conjugarse con el siguiente, pues ambos constituyen previsiones cuyo destinatario es el órgano recaudador, a quien se le exige de ese modo el mayor celo tanto para la radicación de denuncias como para la abstención de proceder a formularlas, de manera tal que se evite, en la medida de lo posible, instalar en sede jurisdiccional o sustraer de ella investigaciones de delitos por el mero arbitrio de los funcionarios; pero en manera alguna el ejercicio de la acción penal queda supeditado a la realización de trámite administrativo previo, tanto que aun cuando la AFIP-DGI formule la denuncia con todos sus procedimientos cumplidos, no pueda el Ministerio Público Fiscal requerir su desestimación por inexistencia de delito. Pues, tratándose los ilícitos tributarios de la ley 24.769 de delitos de acción pública, rige la regla de la necesidad de investigar oficiosamente su posible comisión, y no se advierte que obste a ello causa valedera alguna, en la medida que la LPT no ha instituido expresamente la prejudicialidad administrativa.

En este sentido, también se pronunció la Sala “A” de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico<sup>59</sup>, agregando que los respectivos procesos tampoco habrán de quedar suspensos en espera del acto determinativo. Por ello, se ha dicho que la circunstancia de que el juez se aparte del procedimiento establecido en el artículo 18 de la LPT, no constituye una trasgresión sancionada con la nulidad, y la ley procesal expresamente establece que, en esos casos, no cabe la anulación de lo actuado. Por otra parte, el vicio es susceptible de ser fácilmente subsanado y no tiene consecuencias para la marcha del proceso. El procedimiento de verificación y determinación, si bien incide desde la redacción del texto legal en la formulación de la denuncia por parte de la autoridad administrativa, este hecho carece de virtualidad cuando medie un requerimiento expreso de instrucción formulado por el Ministerio Fiscal<sup>60</sup>. Al respecto, la Sala “B” de la misma Cámara Nacional, destacó que lo relevante es advertir que se hayan observado las exigencias que se establecen por los artículos 175 y 176 del CPPN para la realización de

<sup>57</sup> “Asbon s/ régimen penal tributario, incidente de falta de acción y nulidad”. CNPE, Sala A, 7/05/2002.

<sup>58</sup> “Moguillasky, Sergio s/ régimen penal tributario”, Cám. Fed. de General Roca, 22/10/1999.

<sup>59</sup> Regs. 651/1998 y 624/2002.

<sup>60</sup> “Productos Farmacéuticos Doctor Gray SACI s/ Ley 23.771. Incidente de nulidad”, 2/11/1998; “Kierz, Alfredo Eduardo s/ Ley 24.769. Incidente de nulidad”, 7/07/2000

una denuncia penal y se haya cumplido acabadamente con los requisitos previstos por los artículos 69 y 188 del CPPN para la producción del requerimiento fiscal de instrucción, pues para que se formule correctamente la base para habilitar la instrucción jurisdiccional “no es necesaria la certeza o el convencimiento de la materialidad de un injusto, sino que basta que aparezca como hipótesis de investigación, pues el desarrollo de la pesquisa resulta, precisamente, parte del objeto de esta etapa del proceso”<sup>61</sup>.

Por el voto único de los jueces Pizzatelli, Grabivker y Hornos, la Sala “B” se ha expedido en similares términos a los de la Sala “A”, entendiendo que por las circunstancias de haberse concretado la denuncia y requerido la instrucción sin la determinación de oficio de la deuda tributaria, no se impide la demostración en el proceso de la inexistencia de los extremos fácticos que son materia de la imputación. Por lo tanto, no advirtieron que de esta manera se afecten las garantías constitucionales referentes al debido proceso legal y al derecho de defensa en juicio<sup>62</sup>. Agregaron que el Tribunal había establecido que por los artículos 18, 19, 21 y 24 de la LPT no se derogaron las disposiciones del CPPN por las cuales se regula la actuación del Ministerio Público Fiscal. Por lo demás, por el artículo 29 de la ley 24.946 –sancionada con posterioridad a la 24.769- se establece que “...la persecución penal de los delitos de acción pública deberá ser promovida inmediatamente después de la noticia de la comisión de un hecho punible. Una vez que el fiscal de primera instancia tuvo conocimiento del contenido de lo actuado en el expediente y fue convocado a expedirse al respecto, la formulación del requerimiento fiscal de instrucción por parte del nombrado constituyó el cumplimiento de lo establecido por la disposición legal citada, habilitándose, de esa manera, la realización de todos aquellos actos que componen la instrucción de una investigación penal”<sup>63</sup>.

Los Camaristas de la Sala “A” enfatizaron en que el requisito establecido en el artículo 18 de la LPT se refiere a trámites que debe cumplir el organismo de la administración encargado de la recaudación de tributos, y por lo tanto, no atañe a las actuaciones judiciales llevadas a cabo ante un juez con competencia penal. Es decir, la D.O. que el organismo debe practicar, además de no ser impedimento para el ejercicio de la acción penal al no establecer de ninguna manera una cuestión prejudicial, sólo indica trámites y diligencias que deben cumplir distintas reparticiones del Poder Ejecutivo, ajenas a la competencia del Poder Judicial. Por otra parte, en el régimen procesal penal, la denuncia no es de por sí suficiente para el inicio de la acción penal, sino que con ella únicamente se da intervención al agente fiscal, conforme a lo previsto por el artículo 180 CPPN, que es quien tiene expresamente conferida la titularidad de su ejercicio. Niegan que pueda entenderse la existencia de alguna incompatibilidad entre las normas de la ley 24.769 y el Código Procesal Penal de la Nación; recalándose que, en última instancia, la intención del legislador debe deducirse de otra ley, posterior a la 24.769, que ratificó las prerrogativas del Ministerio Público, la ley 24.946. Por lo demás, se indicó que los artículos 9º y 10 del

---

<sup>61</sup> CNPE, Sala “B”, reg. 496/1996.

<sup>62</sup> CNPE, Sala “B”, regs. 203/1998 y 250/2004.

<sup>63</sup> CNPE, Sala “B”, regs. 250/2004, 501/2004 y 883/2004 (fallada esta última en “Incidente de excepción de falta de acción”, causa N° 2088/2003 del Juzgado Penal Tributario N° 3).

CPPN y 1104 CC delimitan los únicos casos en que puede suspenderse el trámite de un proceso penal.

Asimismo, se dijo que el monto de las obligaciones tributarias puede ser comprobado por el juez de instrucción según está previsto por el artículo 193, inciso 5 del CPPN, sin ninguna subordinación a dictámenes u opiniones de organismos dependientes del Poder Ejecutivo, ya que el justiprecio de los tributos que debe practicar el organismo recaudador de acuerdo con el artículo 18 de la LPT es, a su entender, una información útil a esos fines, pero de ningún modo cabe entender que sea vinculante para el juez o que sin esa información no pueda darse curso a la acción penal<sup>64</sup>. En el mismo fallo, Bonzón Rafart dijo que el ejercicio de la acción penal no requiere la previa determinación de oficio del organismo fiscal y no puede entenderse que el artículo 18 de la LPT haya establecido alguna cuestión prejudicial. No obstante ello, consideró que la viabilidad del inicio de la acción penal por denuncia del organismo de recaudación, antes de la determinación administrativa del monto presuntamente evadido, se encuentra supeditada a que dicha denuncia contenga indicios suficientes para sostener que la cifra reclamada supera el mínimo exigido como elemento objetivo del tipo. También se sostuvo que el procesamiento sólo supone la iniciación de los procedimientos que conducirán al enjuiciamiento pleno, en el que si habrá oportunidad de debatir ampliamente la cuestión suscitada.

En esta línea, la Sala I de la Cámara Nacional de Casación Penal<sup>65</sup> ha dicho expresamente que la ley no dispone que el ejercicio de las acciones para perseguir los delitos que en ella se castigan se encuentre subordinado a la determinación de oficio; el ejercicio de la acción penal no queda supeditado a la realización del trámite administrativo previo tanto como que aun cuando la AFIP formule la denuncia con todos sus procedimientos internos cumplidos, puede el Ministerio Público Fiscal requerir su desestimación por inexistencia del delito. Además, si por cualquier medio llega a conocimiento de éste la posible comisión de un delito de acción pública, en virtud de que es el único órgano instituido por la Constitución Nacional para promover validamente la acción penal pública, debe reaccionar automática e inevitablemente promoviéndola, como lo impone el artículo 29 de la ley orgánica. Agregó que, aunque a la luz de lo dispuesto en el artículo 18 de la LPT el organismo recaudador estuviere inhibido de formular denuncia sin la correspondiente D.O., su presentación ante el juez o el fiscal surte el efecto de *notitia criminis*, que debe provocar la inevitable reacción del titular y exclusivo promotor de la acción penal pública. No importa que antes de la D.O. se desconozca si la conducta relativa al hecho imponible constituye un delito o una infracción administrativa, porque la instrucción penal tiene por objeto, precisamente, aclarar esos extremos.

Asimismo, la Sala II entendió que el tipo penal preceptuado por el artículo 2º, inciso b) de la LPT no contiene exigencias en cuanto a la firmeza de la D.O. de la cual surgen los importes evadidos o, en otras palabras, el legislador no ha establecido cuestión prejudicial alguna que impida el avance de la causa penal hasta arribar al veredicto condenatorio. En

---

<sup>64</sup> CNPE, Sala "A", reg. 674/2004. Voto de los jueces Hendler y Repetto.

<sup>65</sup> "Müller". CNCP, Sala I, 22/03/2003.

este punto, debe destacarse lo establecido por el artículo 18 de la LPT en tanto faculta al organismo recaudador a formular la denuncia penal aun cuando se encontrare recurrida la determinación de oficio de la deuda<sup>66</sup>.

#### **4.3.2) Opinión doctrinaria.**

**López Biscayart y Decarli**<sup>67</sup> refutan las principales opiniones que apoyan la tesis de la prejudicialidad, de este modo, expresando su opinión a *contrario sensu*. En primer lugar, niegan que tanto el fuero Penal Económico como el Federal no sean fueros especializados, no obstante la discusión quedó superada con la inauguración de tres Juzgados Nacionales en lo Penal Tributario en la Capital Federal, a partir del 12 de agosto de 2003. Con relación al fallo “AFIP-DGI s/ solicitud de orden de allanamiento. Dr. Conrado Martínez s/ recurso de nulidad”, creen que el hecho de no haberse contado con la “imprescindible determinación del monto evadido” no es óbice para que se pueda indagar a los imputados, indicándoles concretamente cuales son los hechos que se les imputan y cuales son las pruebas existentes en su contra que han sido valoradas y que han motivado su convocatorio. Entienden que no llamar a indagatoria fue mas bien una desidia en la labor jurisdiccional, lo que –a su entender- quedó plasmado en las propias palabras del fallo en el cual se concluyó que el auto de procesamiento no cumplió con las normas legales y procesales pertinentes. Aseveran que la calificación legal concreta es tarea del magistrado y éste debe hacerla con abstracción de lo que surja de la D.O. Entienden que el justiprecio de los tributos que debe practicar el organismo recaudador es, desde luego, una información útil, pero de ningún modo cabe entender que sea vinculante para el juez. Al respecto, citan a Teresa Gómez cuando dice que la confirmación del monto evadido es competencia exclusiva del juez penal, y debe surgir como resultado de la marcha del proceso penal, constituyendo la D.O. sólo una *notitia criminis*, debiendo el juez penal afanarse en la búsqueda de la verdad material, sin que se halle vinculado por supuestos de hecho fijados en otras jurisdicciones o por los órganos de la administración. Concluyen aseverando que un “episodio lamentable” (sic.) como el referido fallo no puede ser el antecedente de una pretendida modificación de las normas vigentes por vía de la interpretación.

No coinciden con la postura de Teresa Gómez en cuanto destaca la bondad de que exista una condición previa a la denuncia penal, dado que no encuentran en la determinación de oficio cualidades purificadoras o funciones incontaminantes de los magistrados. Postulan que la falta de D.O. no es óbice para que el juez oiga al imputado, verifique las pruebas y para que, sin condicionamientos de ningún tipo decida al respecto conforme indiquen las pruebas del sumario y los dichos del imputado. Perciben cierta bondad en la falta de D.O., dado que tal situación parecería coadyuvar a un conocimiento verdaderamente virgen en el magistrado, quien tomará sobre sí una investigación en la cual, desde el inicio, no ha intervenido el Fisco; el cual, a su entender, muchas veces exagera las virtudes de los procesos de fiscalización y sus resultados.

---

<sup>66</sup> CNCP, Sala II, 23/11/2001. Voto del juez Madueño, reg. 4608.2, causa 3413.

<sup>67</sup> LÓPEZ BISCAYART, JAVIER y DECARLI, ENRIQUE. Op. Cit. , p.112/120

Tampoco comparten con la postura de Díaz Ortiz y Marconi relativa a que el artículo 18 de la LPT constituye un remedio adecuado para tratar con seriedad a los delitos tributarios; ello así, dado que la seriedad de la investigación no depende de la existencia de la D.O., máxime ante la existencia en la Capital Federal de un fuero especializado en Derecho Penal Tributario. Con relación a que la D.O. hace a la fundamentación de la denuncia y coopera con la finalidad de evitar denuncias sin respaldo probatorio, aseguran que la experiencia les ha demostrado que “algunas” (sic.) denuncias de terceros, aún cuando carecían de la previa D.O., dieron lugar al inicio de instrucciones complejas y exitosas; a la inversa, han recibido muchos casos de denuncias cuyas D.O. carecían de seriedad y fundamentos que autorizaran la apertura de la instrucción. Respecto a que con la previa D.O. se evitarían las extorsiones que podrían producirse con la represión de conducta de esta naturaleza, entienden que la solución a ésta problemática debe encontrarse en el ámbito institucional y no mediante la interpretación de la ley. Tampoco comparten con los citados que el objeto procesal puesto a consideración de los magistrados sea clarificado a través de la D.O., dado que “a veces” (sic.) la misma adolece de vicios o errores que le impiden ser base de la instrucción. Finalmente, niegan que sin D.O. previa se introducirían cuestiones ajenas al proceso penal, ya que el fin previsto por éste es la búsqueda de la verdad, y en la medida en que se debata en sede judicial –o se investigue a fin de determinar- el acaecimiento del hecho imponible y la medida del mismo –elementos imprescindibles para considerar la existencia del delito de evasión- entendemos que no se podrá hablar de desvío del curso del proceso hacia otros fines.

Por otro lado, creen que hay por parte del prestigioso doctrinario Chiara Díaz una sobrevaloración de la actividad de la AFIP, pues el desencadenamiento de la persecución penal está en manos exclusivas, por imperio constitucional, del Ministerio Público Fiscal, asistiéndole al organismo fiscal únicamente el derecho y el deber, salvo el caso previsto por el artículo 19 de la LPT, de denunciar.

Se apartan de la posición tomada por García Vizcaíno cuando, con fundamento en el artículo 10 del CPPN, sostiene que no podría dictarse sentencia penal si la D.O. no se encontrara firma, ya que lo contrario implicaría la posibilidad de escándalo jurídico. Al respecto, sostienen que el citado artículo se refiere a la cuestión prejudicial, establecida por ley, de la cual dependerá la existencia del delito. Abundan explicando que el delito de evasión depende del previo nacimiento de la obligación tributaria que fuera luego ardidosamente omitida por montos que superen los establecidos por la ley como topes mínimos para los distintos tipos penales; a su vez, la obligación tributaria nace con el acaecimiento del hecho imponible. En esa inteligencia, la existencia del delito de evasión es independiente de la D.O. la cual, en nuestro régimen, tiene carácter meramente declarativo de la existencia y magnitud de la obligación tributaria. Ergo, el delito se consuma en el momento en que se debía ingresar al Fisco la suma correspondiente y no se lo hizo, quedando claro entonces que la existencia de los delitos de la LPT no depende en absoluto de la realización de la determinación de oficio, por lo cual la cuestión prejudicial invocada en esos términos –creen- no se ajusta al sistema vigente.

Adhieren a la jurisprudencia *up supra* citada en contra de la prejudicialidad, en cuanto no advierten cuál es el inconveniente, y eventualmente el perjuicio que pueda irrogarse a los imputados, de que la deuda tributaria sea determinada judicialmente. Ello, en el entendimiento de que sería el resultado de la contradicción y la producción de la prueba inherente a esa etapa del proceso. Creen que nos se puede alegar seriamente como impedimento para la apertura del proceso penal la necesidad de salvaguarda del derecho de defensa en juicio –consagrado en el artículo 16 de la ley 11.683 que permite formular descargo y ofrecer prueba en sede administrativa-, atento que el objeto de aquél es justamente la búsqueda de la verdad material. Al respecto, puntualizan que en el procedimiento administrativo las posibilidades de producir prueba son sensiblemente menores que en el proceso judicial, además de la existencia de un entramado de normas que consagran la posibilidad de utilizar presunciones legalmente tasadas para, ficticiamente, tener por acaecidos los hechos imponibles. Entienden que la apertura del procedimiento penal de instrucción deriva en mayores garantías para el imputado aun cuando, a los ojos del contribuyente, declarar ante un juez de instrucción resulte más conmovedor que contestar por escrito la Vista prevista en el artículo 17 de la ley 11.683.

Finalmente, se suman a la corriente jurisprudencial que apoya la intangibilidad del CPPN, aspecto que resultó reforzado por la Ley de Ministerio Público que consideran es ley especial, a contrario de la ley 24.769 que es la ley que regula la especialidad que debe tenerse en cuenta, siendo esa especialidad la referida al órgano creado constitucionalmente para perseguir el crimen.

**Catania**<sup>68</sup> reconoce que numerosos autores consideran que la materialización de la determinación de oficio resulta una condición necesaria para la procedencia de la denuncia penal, cuya inexistencia produce la imposibilidad de impulsar la causa penal. Sin embargo, alega la imposibilidad de coincidir con la caracterización de la producción de aquella como un requisito sin el cual no pueda llevarse adelante una investigación penal. En efecto, si bien la determinación del impuesto cuyo pago se omitió y del monto correspondiente resulta un requisito lógico y procesal para la aplicación de una sanción, tanto administrativa como penal, lo cierto es que por aquella circunstancia no se torna necesario que se haya llevado a cabo una D.O. de la deuda tributaria para que se de comienzo a una investigación penal. Al respecto, recuerda que por los artículos 175 y 176 del CPPN se establecen los requisitos que debe contener una denuncia y por el artículo 177 de aquel ordenamiento procesal se establece que tendrán la obligación de denunciar los delitos perseguidos de oficio aquellos funcionarios o empleados públicos que los conozcan en ejercicio de sus funciones. Por lo tanto, concluye que las previsiones del primer párrafo del artículo 18 de la LPT deben interpretarse como una precisión del ámbito temporal en que aquella obligación debe ser cumplida por los funcionarios que tienen el deber de denunciar. En este sentido, considera insoslayable que la norma se dirige a los funcionarios del organismo fiscal y que su incumplimiento no posee ninguna clase de sanción invalidante específicamente prevista.

---

<sup>68</sup> CATANIA, ALEJANDRO. “*Régimen Penal Tributario. Estudio sobre la ley 24.769*”, 2da edición, Ed. Del Puerto, Bs. As., 2007, p. 295/304.

En consecuencia, entiende que si bien es cierto que se prevé un momento preciso para que el órgano recaudador realice la denuncia penal por los hechos previstos por la ley 24.769, esta circunstancia, *per se*, no obsta la iniciación del proceso penal, que se rige por otros principios. Al respecto, asevera que la totalidad de los delitos previstos por la LPT son de acción pública y que la causa penal debe iniciarse de oficio en la totalidad de los casos por el Ministerio Público Fiscal (cfr. art. 71 CPN y art. 5 CPPN). Por lo tanto, por más que el Fisco no haya cumplimentado la realización de la D.O., el representante del Ministerio Público no se encuentra sometido ni dispensado por el art. 18 de la LPT. Por lo demás, por el artículo 29 de la ley 24.946 –sancionada con posterioridad a la 24.769– se establece que “La persecución penal de los delitos de acción pública deberá ser promovida inmediatamente después de la noticia de la comisión de un hecho punible...”, entonces, si el Fiscal de grado requiere la instrucción de la investigación penal, no existirá obstáculo procesal para que el proceso penal se inicie y se lleve adelante.

Por otro lado, niega que la falta de D.O. previa se enmarque en las previsiones de la excepción de falta de acción establecida por el artículo 339 del CPPN (con especificidad en la causa de que la acción no se pueda promover o no fue legalmente promovida) pues por aquella norma se prevé la carencia de potestad o facultad para perseguir penalmente el delito, cuando medie un obstáculo fundado en privilegio constitucional o ante la falta de instancia del agente fiscal en los delitos de acción pública.

Finalmente, si bien reconoce que por la realización del procedimiento de determinación de oficio de la deuda tributaria se posibilita el ejercicio del derecho de defensa por parte del contribuyente, dice no ser menos que por la iniciación del proceso penal sin aquélla no se afecta ésta garantía. Sin embargo, sostiene que la hipótesis delictiva no debe, necesariamente, encontrar sustento probatorio completo al inicio del expediente penal, sino que aquélla circunstancia, en todo caso, es requerida al momento de dictar sentencia condenatoria, pues tampoco es necesaria para absolver al imputado. Al respecto, asegura que lo expuesto cobra mayor relevancia teniéndose en cuenta que la finalidad del proceso penal es la averiguación de la verdad real.

Por su parte, la Fiscal **Carolina Robiglio**<sup>69</sup> sostiene que hasta tanto no haya determinación de oficio realizada con las formalidades establecidas en la ley 11.683, en principio, es altamente probable que el fiscal no cuente con elementos suficientes para expedirse requiriendo la instrucción, ya que sin dicho acto administrativo, en la generalidad de los casos no se conocerá si los hechos se ajustan a la descripción típica, como tampoco si los montos evadidos superan las condiciones objetivas de punibilidad, que hacen que el hecho se a perseguible penalmente. Sin embargo, entiende que el Fiscal no está impedido de expedirse, ya que si los elementos de juicio con los que cuenta son suficientes para formular el requerimiento, nada le impide reclamar la iniciación de la instrucción y, de hecho, está obligado a hacerlo en función del principio de legalidad. Afirma que el obstáculo derivado de la falta de D.O. alcanza a la administración tributaria, pero no a los

---

<sup>69</sup> ROBIGLIO, CAROLINA L. I. “*El fiscal en el proceso penal tributario durante la etapa de instrucción*”, publicado en “Estudios sobre el Proceso Penal Tributario”, coordinado por Teresa Gómez, Ed. Errepar, Bs. As., 2007, p. 93/95.

terceros para formular la denuncia, y no tiene incidencia alguna en la actuación del fiscal en la ocasión marcada por el artículo 188 del CPPN. Concluye que la D.O. no se trata de una cuestión prejudicial, ni tampoco de un requisito de procedibilidad porque puede ser realizado aun en contra de los criterios administrativos, en función de una orden judicial<sup>70</sup>. Aunque no esté hecha, el fiscal puede requerir la instrucción si cuenta con datos suficientes, o puede solicitar la realización de medidas de prueba, entre las cuales, estará el pedido de que se haga la determinación que falta.

**Grabivker** y **Piroló**<sup>71</sup> sostienen que, si bien la denuncia penal constituye el anociamiento ante el órgano pertinente de la presunta comisión de un delito y, por lo tanto, puede ser el primer paso en pos de lograr una investigación penal, no genera por sí sola el inicio de la instrucción de una causa penal. En consecuencia, concluyen que si la voluntad del legislador hubiera sido crear un requisito específico cuyo incumplimiento obstara al inicio de una instrucción penal, éste debería haber sido establecido de modo de condicionar, no a la denunciante AFIP-DGI, sino al acusador público, esto es, al Ministerio Público Fiscal.

**Manonellas**<sup>72</sup>, luego de citar las tesis contrapuestamente expuestas por Edwards y Catania, deja entrever su simpatía por la ponencia de este último autor.

##### **5) Efectos de la sentencia penal firme sobre el procedimiento tributario. A propósito del denominado “escándalo jurídico”.**

La cuestión del denominado *strepitus fori* o “escándalo jurídico”, ha sido materia de análisis por numerosos y reconocidos doctrinarios en el ámbito del derecho tributario.

La problemática no resulta menor dado que, de la manera en que ha quedado diagramado el esquema de nuestra actual Ley Penal Tributaria (en adelante, LPT), se deja abierta la posibilidad a que suceda a aquello que repugna un Estado de Derecho.

La jurisprudencia de los distintos fueros con competencia para entender en materia tributaria ha tratado de sortear, mediante diversos métodos que analizaremos en el presente trabajo, la posibilidad de incurrir en un escándalo jurídico. Ello, cuando en la actualidad y aunque con pesar cueste admitir, todas las condiciones están dadas para que así ocurra.

Ponemos entonces a consideración del lector, las distintas posiciones doctrinarias y jurisprudenciales que nuestros jueces y autores especializados en la materia han tenido que adoptar respecto al tema que nos ocupa, para luego ofrecer una conclusión en la que necesariamente asumiremos postura.

---

<sup>70</sup> TELIAS, SARA y ROBIGLIO, CAROLINA L. I. “Denuncia penal de delitos tributarios: ¿es la determinación de oficio una condición de procedibilidad de la acción penal? Revista Impuestos, 2006.

<sup>71</sup> GRABIVKER, MARCOS A. y PIROLO, FEDERICO G. “Algunos aspectos de la intervención de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico en el proceso penal tributario”, publicado en “Estudios sobre el Proceso Penal Tributario”, coordinado por Teresa Gómez, Ed. Errepar, Bs. As., 2007, p. 271/276.

<sup>72</sup> MANONELLAS, GRACIELA NORA. “Manual de Derecho Penal Tributario”, Ed. La Ley, Bs. As., 2009, p. 299/309 y en “La formulación de la denuncia penal”, Revista Práctica Profesional Tributaria, Laboral y de la Seguridad Social, N° 68, Abril de 2008, Ed. La Ley.



### **5.1) Segundo eje de discusión: El artículo 20 LPT.**

El artículo 20 de la ley 24.769 establece que: *“La formulación de la denuncia penal no impedirá la sustanciación de los procedimientos administrativos y judiciales tendientes a la determinación y ejecución de la deuda tributaria o previsional, pero la autoridad administrativa se abstendrá de aplicar sanciones hasta que sea dictada la sentencia definitiva en sede penal.*

*En este caso no será de aplicación lo previsto en el artículo 76 de la ley 11.683 (t. o. en 1978 y sus modificaciones).*

*Una vez firme la sentencia penal, la autoridad administrativa aplicará las sanciones que correspondan sin alterar las declaraciones de hechos contenidas en la sentencia judicial.”*

### **5.2) Quienes abogan por la prejudicialidad de la sentencia penal.**

#### **5.2.1) Que dice la jurisprudencia.**

##### **5.2.1.1) Tribunal Fiscal de la Nación.**

En los autos caratulados **“Almeida, Nora Mabel”** (23/11/2004), la Sala “B” del Tribunal Fiscal señaló que una prudente exégesis del artículo 20 de la ley 24769 determina que no resulta jurídicamente posible que el Tribunal se aparte de los hechos probados y acreditados en la causa penal (cosa juzgada), en pos de evitar un eventual “escándalo jurídico”. En el caso, las conclusiones que se desprendían de la sentencia penal adunada como “hecho nuevo”, tenían –a criterio de los juzgadores- directa implicancia sobre los distintos actos recurridos ante el Tribunal, por cuanto las declaraciones de hechos que contenía y daba por probados servían para desarticular las impugnaciones (esencialmente de hecho y prueba) sobre las que se estructuró la presunción de incremento patrimonial no justificado que tocaba los tres gravámenes determinados (ganancias, IVA y bienes personales). Al respecto, se aclaró que los ajustes planteados no comprendían materia de “valoración jurídica” en los términos que se planteara *in re* “Movicom SA” (TFN - Sala A - 3/9/1996), materia en donde este juzgador no se encuentra obligado a respetar el alcance de la “cosa juzgada” establecida en la sede donde se investiga el delito.

Cabe aclarar que el Dr. Porta, en su voto, expresó que si bien la sentencia recaída en causa penal no obliga al Tribunal Fiscal habida cuenta de que sus efectos de cosa juzgada actúan sólo sobre la materia infraccional, de conformidad con lo que surge del artículo 20, párrafos 1 y 3 de la Ley Penal Tributaria 24769, nada impide aceptar sus conclusiones como prueba a considerarse en estos autos.

En la causa caratulada **“Apartur S.A.”** (30/03/2006), la Sala “C” volvió a recordar la doctrina sentada en el fallo “Almeida”, siendo que en el caso particular, la sentencia penal acompañada contenía un pronunciamiento sobre el plano fáctico que configuran los indicios que dispararon las presunciones legales sobre las que se asentaron, en esencia, las determinaciones de oficio tributarias efectuadas y ante el Tribunal apeladas. Al respecto,

entendieron que las conclusiones que se desprendían de la sentencia penal tenían directa implicancia sobre los distintos actos recurridos, por cuanto las declaraciones de hechos que contenía y daba por probados servían para desarticular, en definitiva, las impugnaciones (esencialmente de hecho y prueba) sobre las que se estructuró la presunción de incremento patrimonial no justificado que tocó los tres gravámenes determinados (ganancias, IVA y bienes personales). Asimismo, destacaron que los ajustes planteados no comprendían materia de “valoración jurídica” en los términos que se planteara en “Movicom SA” (3/09/1996), materia en donde el juzgador no se encuentra obligado a respetar el alcance de la “cosa juzgada” establecida en la sede donde se investiga el delito.

En el -a nuestro criterio, polémico- fallo “**Tecson SA**” (6/03/2009), la Sala “C” (en su actual composición) entendió que, ante el dictado por parte del Juez Federal de Mendoza de sentencia penal firme mediante la cual se disponía el sobreseimiento del presidente de la firma, con fundamento en que "de acuerdo a la documentación y a los demás elementos probatorios que legalmente se han ido incorporando a los presentes, resulta claro que, las facturas presuntamente apócrifas que motivaran la denuncia articulada por el ente impositivo, son auténticas, debido a los distintos reconocimientos que efectuaran los proveedores que figuran en las mismas...", correspondía –sin más- revocar la resolución venida en recurso. Asimismo, extendieron dicha solución para los períodos fiscales subsiguientes a los comprendidos en la sentencia penal, en tanto la proyección fiscal efectuada para éstos se hizo sobre la base de la determinación efectuada para aquéllos y que conforme se expusiera precedentemente resultaron revocados. Finalmente, los juzgadores justificaron su decisión en virtud de lo resuelto por la Alzada *in re* "Procesamiento Industrial Laminado Argentina SA" (Sala III, 13/10/2006).

Ya en la causa “**Gus-Mig S.R.L.**” (8/04/2005), la Sala “D” había resuelto de manera similar al fallo comentado precedentemente; no obstante, -y no resulta dato menor- la ley aplicable a la sazón resultaba ser la 23.771. En efecto, los suscriptos entendieron que “teniendo en cuenta que la Excma. Cámara... consideró que en función de las pericias realizadas, no se encontraban probados los montos evadidos, procediendo por tanto a sobreseer al socio gerente de la recurrente... de los delitos que el Fisco le imputaba en el marco de la ley 23.771... debe considerarse que se ha pronunciado sobre "la materialidad de los hechos" y a ese respecto, existe cosa juzgada, quedando por tanto sin sustento las determinaciones de oficio apeladas en la presente causa, dado que se refieren a los mismos impuestos y períodos que los que se discuten en los presentes autos, tal como ha sido señalado precedentemente”.

#### **5.2.1.2) Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal.**

En la causa “**Casas, Carlos Alberto**” (10/07/2008) la Sala II revocó la sentencia del Tribunal Fiscal que confirmaba la resolución apelada. El fundamento del decisorio consistió en la existencia de sentencia penal emanada del Juzgado Federal de Primera Instancia, Secretaría Criminal y Corrección N° 1 de la Ciudad de Concepción del Uruguay, Provincia de Entre Ríos, que sobreseyó al señor Casas del delito de evasión tributaria, en

tanto que el hecho investigado no se había cometido. En este contexto, los Camaristas entendieron que el artículo 20, último párrafo de la ley 24769 dispone una limitación a la causa administrativa: la resolución en la cual la autoridad administrativa imponga las sanciones que correspondan no podrá alterar las declaraciones de hechos contenidas en la sentencia penal. Al respecto, recordaron que se ha dicho que con esa previsión, se “tiende a evitar contenidos contradictorios sobre cuestiones fácticas entre la resolución administrativa y la sentencia judicial. En tal sentido, si el sobreseimiento se dispuso por una causal objetiva, es decir, porque el hecho no se cometió o porque es atípico, tiene que referirse esencialmente a lo fáctico, por lo que la resolución administrativa no puede alterar tal declaración sobre los hechos [Sala V - expte. 22.577/05 - “Almeida, Nora Mabel (TF 19.443-I) c/DGI” - 15/3/2006]. Concluyeron que en el “sub examine”, lo expuesto es aplicable también a la determinación de la obligación tributaria (no obstante la distinta naturaleza de los actos administrativo y represivo), porque ésta se fundó en negar la existencia de los hechos que el juez penal tuvo por acreditados, lo que desvirtúa la presunción sostenida por la AFIP-DGI. Acto seguido, se invocó la doctrina sentada *in re* “Procesamiento Industrial Laminados Arg. RSA (TF 19.396-I)” (Sala III, 13/10/2006).

Como corolario, los magistrados sentenciaron que habiéndose fundado el acto administrativo en los mismos hechos sometidos a la investigación penal, teniendo en cuenta lo decidido en esa instancia, corresponde dejar sin efecto la determinación porque carece de causa.

En el particular pronunciamiento “**Procesamiento Industrial Laminados Arg. R. S.A.**” (13/10/2006) por la solución propuesta por la Sala III de la Alzada, se destacó que en el sistema de la ley 24769, en lo que aquí interesa, el ente recaudador sólo puede formular denuncia penal una vez determinada de oficio la deuda tributaria, absteniéndose de aplicar la sanción hasta que sea dictada sentencia definitiva en sede penal (artículos 18 y 20). Sin perjuicio de ello, los juzgadores advirtieron que en el *sub examine* el titular del Juzgado en lo Penal Económico al dictar el auto de sobreseimiento total de la actora y su presidente, discernió la materialidad de los hechos que tuvo en cuenta el organismo fiscal para determinar la deuda tributaria, ya que la eximición de responsabilidad se alcanzó por la constatación de la existencia de las operaciones comerciales desconocidas en la resolución determinativa. Ello es así toda vez que concluyó, luego de analizar las pruebas rendidas en dicha causa penal, que no se trató de la utilización de supuestos proveedores apócrifos y por ende de facturas apócrifas, así como que se acreditó que el volumen de chatarra procesada en el período cuestionado se corresponde con el volumen de la adquirida.

Si bien reconocieron que en las normas de la ley 24769 citadas, se descarta el sometimiento de la cuestión tributaria a los resultados alcanzados en sede penal, ello no empece a que se debe impedir la existencia de una posible contradicción sobre aspectos esenciales de los presupuestos fácticos comunes a ambos, pues se caería en un inaceptable escándalo jurídico, riesgo que se superará, -a su entender- encontrándose en discusión la obligación impositiva, condicionando la apreciación de los hechos a las conclusiones arribadas en el proceso penal.

Asimismo, en los autos caratulados “**Di Franco, Carlos Daniel**” (16/12/2009) la Sala III sentenció que para que la estimación de tributos se encuentre condicionada por la sentencia recaída en sede penal, corresponde analizar el caso concreto, verificando si el Juez penal ha efectuado declaración sobre los hechos que fundan la determinación, a la luz de los principios enunciados en los fallos “Almeida, Nora Mabel”, “Casas, Carlos Alberto”, “Procesamiento Industrial de Laminados Arg. R. S.A.” y “Apartur S.A.”; los que son reseñados. En el caso, se desestimó el recurso interpuesto y se confirmó la sentencia del Tribunal Fiscal que confirmaba la resolución apelada, en tanto que el juez penal había rechazado *in limine* la denuncia efectuada por el Fisco por sustentarse la determinación de oficio en base a las presunciones del artículo 18 de la ley 11.683.

Por su parte, en un cuestionable pronunciamiento, la Sala IV *in re* “**Clínicas y Sanatorios Asociados S.A.**” (6/12/2007) reconoció que si bien la prejudicialidad penal establecida en el artículo 20 de la ley 24.769 se refiere a la imposición de sanciones, entendió que, en determinadas circunstancias, los conceptos contenidos en ella resultan aplicables también a la determinación de tributos. Ello es así -a su criterio- atento a que la finalidad de tales límites ha de encontrarse en que si la eximición de la responsabilidad en sede penal se alcanzó por la constatación de la inexistencia de la conducta que se le achaca al imputado, no sería razonable que el juez administrativo tuviera por acaecido el hecho ilícito, por cuanto en tal situación se caería en un inaceptable escándalo jurídico -riesgo que se supera condicionando el dictado de la resolución administrativa, bajo ciertos aspectos, a las conclusiones arribadas en el proceso penal- (conf. esta Sala - 28/2/2006 - “Facciolo, Francisco c/Ministerio del Interior” y Sala V - 18/3/2006 - “Almeida, Nora Mabel c/DGI”). Por ello, habiendo considerado el juez penal que las facturas impugnadas no podían ser consideradas apócrifas, consideraron que el Fisco estaba impedido de insistir en su postura respecto de la existencia de una obligación tributaria basada en tales circunstancias.

Asimismo, la Sala IV confirmó, con fecha 13/08/2009, la sentencia del Tribunal Fiscal recaída en los autos “**Apartur S.A.**”, sustentándose en los precedentes de la Sala III, *in re*: "Procesamiento Industrial Laminados Arg. R. SA (TF 19396-I) c/DGI" del 13/10/2006; Sala V, *in re*: "Almeida, Nora Mabel (TF 19433-I) c/DGI" del 15/03/2006 y de la misma Sala, *in re*: "Ingeniería Ronza SA (TF 18616-I) c/DGI" del 10/06/2008. Para así resolver, los juzgadores tuvieron en cuenta que en el *sub exámine* la sentencia del Juzgado en lo Penal Económico 3 (que, sobre la base de las probanzas reunidas en dicha causa, decidió sobreseer al Presidente de la firma Apartur SA por no haberse cometido el hecho ilícito investigado en los términos de los arts. 1, 2 y 10 de la L. 24769, decisorio que se encuentra firme y pasado en autoridad de cosa juzgada) fue dictada con anterioridad al pronunciamiento del Tribunal Fiscal de la Nación, por lo que, a consideración de los suscriptos, este último Tribunal no pudo válida ni jurídicamente desconocer los hechos probados en sede penal y que fundamentaron el dictado de la mencionada sentencia penal.

Al momento de revisar el decisorio del Tribunal Fiscal en los autos “**Almeida, Nora Mabel**”<sup>73</sup>, la Sala V interpretó que el artículo 20 de la LPT consagra la posibilidad de que, a pesar de haberse radicado una denuncia penal por un delito previsto en esa ley, ello no impide la sustanciación de los procedimientos administrativos y judiciales tendientes a la determinación y ejecución de la deuda tributaria o previsional. Sin embargo, entendió que existe un claro límite al disponer que no se podrá dictar resolución administrativa antes de que haya quedado firme la sentencia judicial en sede penal, la que constituirá cosa juzgada en cuanto a la materialidad de los hechos. Según los suscriptos, la finalidad de ello es evitar el escándalo jurídico que significaría el dictado de resoluciones encontradas sobre los mismos hechos, ya que resultaría un dislate que, por un lado, la sentencia judicial afirmara que el hecho imputado no existió, y que por otro la resolución administrativa decidiera la existencia de ese mismo hecho. Asimismo, entendieron que el último párrafo del artículo 20 establece una segunda limitación a la causa administrativa: la resolución en la cual la autoridad administrativa imponga las sanciones que correspondan no podrá alterar las declaraciones de hechos contenidas en la sentencia penal. Ello tiende a evitar contenidos contradictorios sobre cuestiones fácticas entre la resolución administrativa y la sentencia judicial.

Agregan los magistrados que la norma habla de “sentencia judicial”, lo cual implica el dictado de una sentencia condenatoria o absolutoria. En tal sentido, si el sobreseimiento se dispuso por una causal objetiva, es decir, porque el hecho no se cometió o porque es atípico, tiene que referirse esencialmente a lo fáctico, por lo que la resolución administrativa no puede alterar tal declaración sobre los hechos. Explican que si el sobreseimiento se dispone por una causa extintiva de la acción penal, como la prescripción, lo cual no se refiere a cuestiones fácticas, nada impide que los hechos sean valorados por la autoridad administrativa para la determinación de la sanción. En el *sub lite*, la justicia penal resolvió sobreseer a la actora, y para así concluir se adentró en el análisis de las cuestiones fácticas. Siendo ello así, y considerando -a su entender- los claros límites establecidos en el artículo 20 de la ley 24769, concluyeron que no puede pretender el Fisco insistir respecto de la existencia de una obligación tributaria en cabeza de la actora, cuando la justicia penal concluyó que ésta no era la verdadera poseedora del dinero, y que los titulares ya habían tributado sobre el mismo. Que, una solución contraria, tal como la pretende el organismo fiscal, no puede ser viable pues la revisión de tales circunstancias podría llevar al absurdo de dictar sentencias contradictorias respecto de los mismos hechos. Agregaron que la valoración de las pruebas que efectuó el juez penal tampoco puede ser objeto de revisión.

Asimismo, *in re* “**Search S.A.**” (6/03/2008) la Sala V declaró la nulidad de la sentencia del Tribunal Fiscal Nacional por considerar que ésta se había dictado en abierta contradicción de las formas legales. En efecto, de conformidad con el artículo 20 de la ley 24769, la formación de causa penal no impedirá la sustanciación de los procedimientos administrativos y judiciales tendientes a determinar y percibir los impuestos adeudados, pero la autoridad administrativa se abstendrá de aplicar las sanciones hasta que se dicte la

---

<sup>73</sup> CNACAF, Sala V, 15/03/2006.

sentencia en sede penal, y, una vez firme esta última, aplicará las sanciones que correspondan “sin alterar” las declaraciones sobre los hechos formuladas en la sentencia penal. En el caso, existía sentencia dictada en sede penal que había dispuesto el sobreseimiento en orden al delito de evasión tributaria denunciado por la AFIP-DGI de donde surgía que las operaciones instrumentadas en las facturas cuestionadas nunca llegaron a concretarse, por lo que –a criterio del juez penal- no se había verificado el hecho imponible. No obstante, el organismo fiscal aplicó una multa que fue confirmada por el *a quo* al momento de determinar el impuesto con más intereses resarcitorios.

En la causa “**Agroferia SRL**”<sup>74</sup>, los magistrados se encontraron con la existencia de dos pronunciamientos contradictorios en lo referente al monto adeudado en relación al impuesto al valor agregado, dado que el monto determinado por la AFIP mediante la resolución 56/2001 (\$ 155.624) resultó confirmado por el Tribunal Fiscal en la sentencia recurrida, y aquel calculado en sede penal (\$ 35.808,8), que determinó el sobreseimiento de los imputados; resolución que ha quedado firme. En ese contexto, los Dres. Morán y Gallegos Fedriani dijeron que hoy nos encontramos frente al siguiente contexto normativo: ni la circunstancia de que la determinación de oficio se encuentre apelada impide la interposición de la denuncia penal; ni esta última impide la prosecución de los procedimientos administrativos tendientes a la determinación y ejecución de la deuda impositiva. Ambos procedimientos -penal y administrativo- están llamados a avanzar en paralelo. Sin embargo, la letra de la norma impone una importante limitación al disponer que no se podrá aplicar sanciones administrativas antes de que haya quedado firme la sentencia judicial en sede penal, la que constituirá cosa juzgada respecto de las declaraciones de hechos contenidas en la misma. Al respecto, recordaron que ese Tribunal tiene dicho que la finalidad buscada por el legislador ha sido "evitar el escándalo jurídico que significaría el dictado de resoluciones encontradas sobre los mismos hechos" [conf. esta Sala, in re "Almeida Nora Mabel (TF 19433-I) c/DGI", Sent. del 15 de marzo de 2006]. Asimismo, en un fallo más reciente, se dijo que "lo que busca la ley 24769 es precisamente -ante la existencia de dos procesos- otorgar prioridad al juez de la causa judicial (en contraposición al llamado 'juez administrativo', que es el funcionario de ¡a AFIP, que tiene facultades para determinar impuesto e imponer multa) para que califique la conducta del imputado y determine si se configura o no el aspecto subjetivo en su actuación" (conf. esta Sala, in re "SA, Molinos Fénix v. Administración Federal de Ingresos Públicos - Dirección General Impositiva", Sent. del 20 de junio de 2006).

Sin embargo, reconocieron que si bien –conceptualmente- resulta posible deslindar el ámbito de competencia de cada autoridad, la deficiente técnica legislativa conduce a que se presenten situaciones como la que nos ocupa. En efecto, aun estimando al juez penal como el natural en orden a la investigación y juzgamiento del hecho para establecer si existe o no delito, y si el imputado tiene responsabilidad; y a la Autoridad Administrativa como encargada de la determinación y ejecución de la deuda impositiva, la imposición de multas y todo lo dispuesto en las leyes tributarias; el distingo pierde virtualidad a poco que

---

<sup>74</sup> CNACAF, Sala V, 15/07/2008.

se advierta que, por depender los delitos fiscales de una cantidad determinada como cuota defraudada, por principio, el cálculo de la misma no debería quedar al margen de las facultades instructorias del juez penal.

Respecto a si el Tribunal Fiscal de la Nación debe hacer mérito de las consideraciones efectuadas por el juez penal en su sentencia concluyeron, en atención a la clara referencia que el artículo 20 de la ley 24769 hace a las "declaraciones de hecho" contenidas en la sentencia penal, que el Tribunal Fiscal de la Nación deberá hacer mérito de las cuestiones consideradas en la sentencia penal siempre que éstas se relacionen con el tipo objetivo de la norma, y sin presuponer valoraciones jurídicas a la luz de la norma extrapenal (tributaria).

A nuestro entender, lo peligroso del caso reside en que el juez penal hizo una declaración sobre los hechos: que en los libros presentados por "Agroferia SRL" para el examen pericial contable "sí están transcriptas las operaciones contables en el libro diario e inventario"; no obstante los libros en cuestión estaban en blanco al momento de la inspección. En ese contexto, a los juzgadores les resultó imposible desatender las declaraciones de hechos contenidas en la sentencia penal. Agregaron que una solución contraria a la propiciada transformaría el efecto de la sentencia penal tributaria en una expresión meramente declarativa; en claro desmedro de la garantía constitucional del "non bis in idem", y en franca violación a la intención preclara del legislador de mantener la coherencia respecto de la plataforma fáctica común al proceso penal tributario y al procedimiento administrativo de determinación del tributo.

Consecuentemente, atento a que la contradicción del caso remitía a una cuestión fáctica analizada por sentencia penal firme, se dejó sin efecto la sentencia del Tribunal Fiscal en el IVA y se remitieron las actuaciones para que éste se pronuncie nuevamente conforme a lo expuesto; debiendo advertirse que respecto al impuesto a las ganancias se confirmó el decisorio del *a quo* atento no haberse sometido la cuestión a conocimiento de ningún juez penal.

### **5.2.1.3) Suspensión del proceso.**

Presentada como una alternativa ante la posibilidad de "escándalo jurídico" que introduce el sistema de semi-prejudicialidad administrativa instaurado por la ley 24.769, la suspensión del proceso contencioso-tributario hasta tanto se produzca el dictado de sentencia firme en el fuero penal fue ordenada por la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, en un pronunciamiento que comentaremos seguidamente.

**Ziccardi** y **Cucchietti**<sup>75</sup> consideran a la suspensión del proceso ordenada por la Cámara como una solución indudablemente novedosa, que refleja un correcto accionar frente a un riesgo muy marcado de "escándalo jurídico" ante el encuadre diferente de los mismos hechos que puede efectuar el juez penal respecto al contencioso. No obstante,

---

<sup>75</sup> D.T.E. N° 343, Octubre de 2008.

alertan que esta sentencia, de ser interpretada en forma amplia, podría entrañar un apartamiento tanto del texto de la ley 24769 como de su propio objetivo.

Traen a colación que la original ley penal tributaria que llevaba el número 23771, tenía como pauta prejudicial la sentencia del juez en lo Penal para luego determinar el impuesto y exigirlo al contribuyente. La modificación que llevó al texto actual, tuvo como finalidad evitar la demora en reclamar los recursos tributarios que necesita la Nación y por ello, en primer término, se determina de oficio el impuesto y sin perjuicio de su discusión, en sede administrativa, contenciosa o judicial, cabe la denuncia penal. Por ello, admiten que si se extendiera la interpretación de la Cámara al Tribunal Fiscal, ello implicaría paralizar la acción recaudatoria hasta tanto se expidiera la justicia en lo penal.

Al respecto, entienden que este riesgo no se presentaría si consideramos que el fallo de la Cámara tiene el alcance estricto de su texto, es decir, que se limita a suspender el proceso contencioso sólo en la segunda instancia, por lo que no incumpliría las normas y el espíritu de la ley 24769. Ello es así dado que al haberse desarrollado plenamente la litis en el ámbito del Tribunal Fiscal la sentencia de éste, de resultar contraria a la pretensión del contribuyente, habrá agotado el efecto suspensivo de la apelación. Si luego se recurriese a la Cámara, operará sólo el carácter devolutivo. Así, si posteriormente el juez en lo Penal Económico fallara a favor del contribuyente, dando validez a la documentación presentada, se habría cumplido igualmente el objetivo de la ley 24769, ya que no habría impedido llevar adelante la exigencia del Fisco, convalidada por el Tribunal Fiscal.

Por su parte, **Fridenberg** considera acertada la solución arribada, por implicar un ejercicio interpretativo *propter legem*, es decir, autorizado por la propia exégesis de las normas en juego, así como por su teleología. En ese sentido, de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 194 de la 11.683, las sentencias del Tribunal Fiscal son ejecutables en tanto condenaren al pago de tributos e intereses. Por ello, y siendo que el juego de los Art. 18 y 20 de la ley penal tributaria permite sostener que “el aspecto distintivo de nuestra legislación consistente en la incorporación de la cuestión previa administrativa supone el privilegio de la norma tributaria, no dejando pendiente el cobro de la deuda tributaria, ni sujetándola a condición alguna”<sup>76</sup>, ello lo lleva a favorecer la solución instaurada por la jurisprudencia de Cámara, en tanto, en la instancia en que fue dictada, no afecta las funciones de recaudación que la ley penal tributaria quiso resguardar, permitiendo, también dar solución al principio de seguridad jurídica postulado.

**En nuestra opinión**, la solución propuesta omite contemplar que, en la práctica, el Fisco Nacional se abstiene de ejecutar la sentencia del Tribunal Fiscal que le ha sido favorable, en los casos en que ésta resultara apelada, hasta tanto no se haya expedido la Alzada confirmando el pronunciamiento del organismo jurisdiccional. Ello así, en pos del principio de seguridad jurídica que, justamente, es aquél en el cual se sustenta el aborrecimiento al “escándalo jurídico”. Por otra parte, nótese que aún en el caso de iniciarse el juicio de ejecución fiscal, en nada se vería impedido el contribuyente de

---

<sup>76</sup> FRIDENBERG, JUAN PABLO. “Aspectos controvertidos del régimen penal tributario. Análisis a partir del derecho argentino y comparado”, Revista Impuestos N° 1, Ed. La Ley, enero de 2009.



denunciar como “hecho nuevo” -tal como lo hace en la instancia del Tribunal Fiscal- la sentencia de Cámara en virtud de la cual se dispone la suspensión del proceso, en tanto quedar supeditada la cuestión relativa a la existencia y magnitud de la obligación tributaria a lo que eventualmente resolviera el juez penal; tesitura que, adelantamos, negamos firmemente.

A similar conclusión llega **Pablo Varela**<sup>77</sup> cuando sostiene que la suspensión de la sentencia de la Cámara para evitar contrariar los hechos resueltos en sede penal debería, en forma concomitante, motivar la imposibilidad del Fisco de ejecutar el crédito reclamado. Ello, claro está, implicaría modificar el plexo de la ley 11.683.

Sin embargo, la Sala II de la CNACAF *in re* “**Ingeniería Ronza S.A.**” (10/06/2008), resolvió suspender la resolución del recurso de apelación interpuesto por la actora, hasta tanto se dictara sentencia en la causa penal que tramitaba por ante el Juzgado Federal N° 1, Secretaría N° 1 de la La Plata.

En primer término, la Cámara solicitó, como medida para mejor proveer, un oficio al Juzgado en lo Penal Económico para que informe el estado procesal de la causa, el que contestó que se encontraba en estado de sumario. Advirtiendo que había una cuestión fáctica en discusión, que es la existencia real de la empresa MA SU SRL y la consecuente validez de las facturas impugnadas, consideró que esa controversia era en definitiva la puesta a estudio del juez penal, a raíz de la denuncia penal, independientemente que se refiera a períodos fiscales distintos. Los suscriptos recordaron que en el sistema de la ley 24.769, en lo que aquí interesa, el ente recaudador sólo puede formular denuncia penal una vez determinada de oficio la deuda tributaria, absteniéndose de aplicar la sanción hasta que sea dictada sentencia definitiva en sede penal (arts. 18 y 20). Aseveran que esta norma, no impone el sometimiento de la cuestión tributaria a los resultados alcanzados en sede penal, sin embargo, ello no empece a que se debe impedir la existencia de una posible contradicción sobre aspectos esenciales de los presupuestos fácticos comunes a ambos, pues se caería en un inaceptable escándalo jurídico. Que este riesgo se superará, si encontrándose en discusión la obligación impositiva, se condiciona la apreciación de los hechos a las conclusiones arribadas en el proceso penal [conf. Fallos: 304:1436; 324:3537; Sala III - “in re” “Procesamiento Industrial Laminados Arg. RSA (TF 19.396-I) c/DGI” - 13/10/2006; y este fuero - Sala 5 - “in re” “Almeida, Norma M. (TF 19.433-I) c/DGI” - 15/3/2006]. Por dicha razón, les resultó claro que no correspondía pronunciarse en el estado actual de la cuestión sobre los hechos que se encuentran en estudio del Juzgado Federal N° 1 de La Plata, para evitar la inseguridad jurídica que se provocaría ante el eventual dictado de sentencias contradictorias sobre el sustento fáctico del asunto. No pueden dejar de advertirse que esa situación se generaba, si esa Sala confirmaba el pronunciamiento del Tribunal Fiscal de la Nación y luego el juez penal concluía que las facturas cuestionadas no eran apócrifas.

---

<sup>77</sup> VARELA, PABLO SERGIO. “El rol del Tribunal Fiscal de la Nación y de su alzada frente a la existencia de una causa penal tributaria. Reflexiones y sugerencias.”, publicado en “Tribunal Fiscal de la Nación. A los 50 años de su creación”, Vol. II, coordinado por Ignacio J. Buitrago, Ed. Edicon, Bs. As. 2010, p. 493/520.

Asimismo, consideraron que tal conclusión se ve reafirmada por la jurisprudencia sentada por esa Cámara en los autos “Almeida, Nora Mabel” y sustentada también en lo establecido por el artículo 1101 del Código Civil.

Por su parte, en el ya comentado fallo “**Agroferia SRL**”, el Dr. Alemany, por su voto, propuso la suspensión del proceso como solución ante el inevitable “escándalo jurídico” que en el caso se presentaba.

Dijo el magistrado que si se admitiera que las declaraciones de hechos contenidas en la sentencia penal firme hacen cosa juzgada y no pueden ser desconocidas en ninguna de las instancias del juicio administrativo cuyo objeto consiste en la determinación de la deuda impositiva, la primera, parte del art. 20 de la ley 24769 quedaría prácticamente sin efecto y valor. Ello es así porque tal determinación resultaría ser provisional y dependiente de lo que en definitiva se decidiera al respecto en sede penal (cfr. arts. 76 y 79, 86 y 89 de la L. 11683). Sin embargo, admitió que la tesis de conformidad con la cual la intención de la ley 24769 habría sido la de introducir procesos separados, aceptando la eventualidad de que coexistan sentencias contradictorias sobre la existencia y cuantía de la deuda impositiva, desconoce el principio general del art. 1103 del Código Civil, según el cual la autoridad de cosa juzgada de la sentencia penal debe prevalecer y ésta comprende a los hechos probados que constituyan el soporte necesario de la decisión y a su calificación con base en la ley penal. Todo ello, conforme a la regla general de la lógica según la cual no es admisible que los mismos hechos existan o dejen de existir para los órganos del Estado, que deben atenerse plenamente a las consecuencias de las sentencias dictadas por los tribunales a cuya jurisdicción están sometidos; ni que éstos en buena fe afirmen y nieguen simultáneamente al contribuyente su condición de tal o la cuantía de lo que adeuda. A menos que la ley circunscriba de manera clara e indudable el ámbito de validez de tales pronunciamientos, conciliándolos el uno con el otro de modo y evitando esa contradicción, precisiones que en la ley 24769 -puntualizó- no se formulan claramente.

En consecuencia, entendió que esta última proposición significa, como regla general, que mientras se mantenga la ambigüedad y hasta tanto la ley 24769 no sea aclarada, los procedimientos administrativos y judiciales ya iniciados tendientes a determinar el tributo deberían suspenderse para evitar que la sentencia dictada en el proceso administrativo tramitado con arreglo a la 11683 y en el proceso penal tributario instruidos en razón de los mismos hechos se contradijeran respecto de la existencia de la deuda impositiva; aunque la posibilidad de tal suspensión no haya sido prevista expresamente en el artículo 20, primera parte, de ley 24769.

### **5.2.2) Opinión doctrinaria.**

**Vicente O. Díaz**<sup>78</sup> se plantea, a modo de consideración inicial, si es lícito y posible, luego de una sentencia absolutoria en el fuero penal que decreta la inexistencia del propio

---

<sup>78</sup> DÍAZ, VICENTE OSCAR. “*Límites jurídicos de las atribuciones de la inspección tributaria en su proceder*”, Ed. Ad-Hoc, Bs. As., 2010, p. 211/225.

hecho imponible, que la Administración verifique nuevamente la propia existencia de aquél o de esa misma situación tributaria con el fin de aplicar sanciones. Ya desde hace más de una década, en oportunidad de criticar al pronunciamiento del Tribunal Fiscal recaído en la causa "Compañía de Radiocomunicaciones Móviles SA"<sup>79</sup>, el autor sentó su posición al respecto, la que mantiene en la actualidad aún cuando se produjo un cambio sustancial en el sistema de prejudicialidad adoptado mediante la sanción de la ley 24.769.

En efecto, lo que Díaz trata de establecer es la preeminencia en sede tributaria de la determinación del hecho realizado en sede penal, la que -en su visión- persigue la certeza absoluta del hecho. Justifica su postura en el flagelo que significa transitar por un proceso penal tributario, en donde la reparación del juez penal a favor de los imputados cuando no existe un hecho tributario disvalioso, a través de una sentencia firme -señalando que en algunos casos puede ser tardía y sin borrar el oprobio transitado-, es una pétrea garantía para que de allí en más la misma situación tributaria no pueda ser objeto de un nuevo proceso. Para ello dice ser necesario que los órganos jurisdiccionales (entendemos que en alusión al Tribunal Fiscal de la Nación) no adopten posiciones que se confundan con la pretensión disvaliosa de la Administración, en cuyo caso el órgano administrativo deja de ser jurisdiccional y se subsume en impropias funciones de administrador, al intentar revivir lo que esta agotado jurídicamente.

Considera a la "singular doctrina" que algunas tesis autorales manifiestan "repudiando la prohibición del doble juzgamiento", como la más perfecta negación de la vigencia del ordenamiento constitucional. Al respecto, sostiene que cuando la AFIP inicia una denuncia en el fuero penal tributario contra un sujeto determinado imputándole la ocultación dolosa de los hechos imponibles, y el juez penal actuante con expreso y fundado argumento del hecho tributario, aplicando la legislación del tributo, a su entender, fuente de toda decisión penal, sobresee en forma definitiva a la persona encartada en representación del órgano societario, bajo el principio de que no existe en sí el propio hecho imponible, va de suyo que ello clausura toda actuación posterior de la Administración sobre los mismos hechos en forma definitiva e irreversible. Continúa argumentando que esta decisión definitiva de prejudicialidad penal impide al Fisco el intento de un segundo y reiterado juzgamiento del tratamiento impositivo de los mismos supuestos analizados en la causa penal, y ello le impide efectuar una determinación de oficio, porque de lo contrario, se crearía de la nada una impertinencia jurídica en repudio al "non bis in idem". Dice que lo expuesto es una norma precisa del derecho que no admite mayor discusión, estando refrendado por el Pacto de San José de Costa Rica.

Afirma que en el juicio de la Ley Penal Tributaria la cuestión tributaria de naturaleza prejudicial está integrada tanto por la calificación jurídica de la obligación tributaria en primer lugar, como la conducta constitutiva del delito presumido. Ello así, dado que, a su criterio, el proceso penal tributario requiere la existencia de un hecho

---

<sup>79</sup> DÍAZ, VICENTE OSCAR. "Escándalo jurídico de una sentencia del Tribunal Fiscal. Singular doctrina de la Sala "A": Repudio al non bis in idem", P.E.T. N° 118, Octubre de 1996. En igual sentido: "Un evidente escándalo jurídico y el valor de un fallo en minoría". Revista El Derecho N° 11.706, Vol. XLIV, 26/02/2006.

imponible ardidados para que exista un hecho punible. Al respecto, considera que se trata de una prejudicialidad de la naturaleza tributaria y penal del hecho y no tan sólo de esta última consecuencia. Ello, en tanto que el hecho imponible en sede penal y en sede administrativa, por ser un instituto único, tienen los mismos elementos típicos con capacidad para generar consecuencias jurídicas iguales de valoración tributaria en ambos procesos.

Alega la existencia de un límite a la jurisdicción administrativa posterior para conocer en idéntica materia tributaria, cuando un juez penal tributario determina que no existe hecho imponible. En otras palabras, sostiene que la sentencia del juez penal vincula al estamento administrativo e impide que este último diga lo contrario, salvo que se quiera institucionalizar el “escándalo jurídico”.

Por su parte, **Ziccardi**<sup>80</sup> opina que si bien el artículo 20 de la ley 24.769 se refiere a la imposibilidad de alterar las declaraciones de hechos contenidas en la sentencia del juez penal en lo que se refiere a la sanción, este efecto puede extenderse al fondo del asunto cuando el juez haya sobreseído al contribuyente en base a cuestiones de hecho y prueba tales que llevan a hacer desaparecer la existencia misma de la obligación fiscal.

En concordancia con lo expuesto, concluye que la sentencia penal tiene efecto no sólo en materia sancionatoria, sino también en la materia de fondo cuando ha sido dictada en función de cuestiones de hecho y prueba planteadas en la causa.

Finalmente, **Manonellas**<sup>81</sup> reconoce que la norma bajo análisis introduce la posibilidad de que ambas jurisdicciones intervinientes en los procedimientos tributario y penal tributario se expidan en sentido opuesto sobre la existencia y/o cuantía de la obligación tributaria, citando lo expresado por los autores precedentemente aludidos en cuanto consideran la necesaria preeminencia de la sentencia penal, a los fines de evitar el “escándalo jurídico”.

### **5.3) Quienes niegan el carácter prejudicial de la sentencia penal.**

#### **5.3.1) Nuestra jurisprudencia.**

##### **5.3.1.1) Tribunal Fiscal de la Nación.**

En el reconocido fallo "**Compañía de Radiocomunicaciones Móviles SA**" (3/09/1996), la – por ese entonces subrogada - Sala “A” del organismo jurisdiccional, resolvió rechazar la excepción de cosa juzgada opuesta, como de previo y especial pronunciamiento, por la mencionada compañía. La ley aplicable al caso se trataba de la 23.771, que como se analizó en acápite aparte, estableció un sistema de prejudicialidad penal absoluta. Asimismo, el fundamento de la defensa interpuesta consistió en el dictado de sentencia penal firme en el fuero Penal Económico, sobreyendo al director de la

---

<sup>80</sup> ZICCARDI, HORACIO. “Armonización de las normas de la ley penal tributaria y la de procedimiento fiscal”. Trabajo presentado en el 7º Simposio de Legislación Tributaria del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la CABA, 14 a 16 de junio de 2005.

<sup>81</sup> MANONELLAS, GRACIELA NORA. “Manual de Derecho Penal Tributario”, Ed. La Ley, Bs. As., 2009, p. 319/320.

sociedad y declarando que Cía. de Radiocomunicaciones Móviles S.A. había actuado conforme a la legislación vigente.

A nuestro entender, en un voto magistral, el Dr. Porta efectuó un laborioso análisis doctrinario a los efectos de dilucidar el alcance que el derecho positivo le da a la “cosa juzgada”, concluyendo en la necesidad de diferenciar a la “materialidad de los hechos” con la “valoración jurídica que se haga de los mismos”. Al respecto, sostuvo que esta interpretación es la que mejor se compadece con la norma, en tanto es evidente que el legislador ha querido limitar el efecto de la cosa juzgada con relación a cuestiones fácticas, lo que implícitamente permite la revisión de las cuestiones de derecho. Asimismo, advirtió que de no ser así, y que como consecuencia de un análisis en sede penal relativo a la existencia o no de hecho imponible, como se hiciera en este caso, se llegaría a la conclusión de que la extensión de la cosa juzgada se amplía transformándose en un condicionante sobre la aplicación o no del gravamen, que reduciría la actuación de los organismos competentes a un mero acto liquidatorio en el primer supuesto o una abstención total en el segundo. El Dr. Brodsky, adhiriendo al preopinante, aclaró que la sentencia penal permitía separar claramente aquellos hechos que en la instancia judicial se consideran probados de aquellos otros aspectos que el juzgador hace derivar de esos hechos comprobados. Agregó que el artículo 16 de la ley 23771 sólo se refiere a la primera categoría fáctica señalada toda vez que una interpretación contraria equivaldría, como lo señala el voto precedente, a reducir la actuación de los organismos competentes en la materia a la mera liquidación del gravamen o, en el supuesto contrario, a impedirles totalmente esa determinación, lo que resulta descartado por el propio texto de la ley (arts. 15 y 126, párr. 2).

Ya en su actual composición, la Sala “A”, en los autos “**Hernanco SA**” (2/03/2005) se expidió, ante la denuncia como “hecho nuevo” del dictado por parte de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico de la sentencia por la cual se resolvía revocar en forma total el procesamiento de la contribuyente por un lado, y el sobreseimiento de éste, por el otro, en el sentido de que la relevancia de dichos decisorios para la resolución que se encuentra en litigio ante el Tribunal Fiscal de la Nación, giran en derredor de los artículos 16 de la ley 23771 y 20 de la ley 24769, en cuanto al efecto de la cosa juzgada que opera respecto a la materialidad de los hechos acaecidos. En este sentido, los suscriptos entendieron que una recta interpretación tanto del artículo 16 de la ley 23771 como del vigente artículo 20 de la ley 24769, es la de establecer un claro deslinde entre las atribuciones de la justicia penal, la administrativa y la contencioso administrativa. En efecto, es competencia exclusiva de la justicia penal el decidir si hubo o no delito en orden a las figuras establecidas en la ley penal tributaria, lo que equivale a decir que en dicha sede sólo se indaga sobre la posible comisión de un ilícito dentro de ese marco represivo, ya que la competencia para determinar el encuadre fiscal sólo es competencia del organismo recaudador, de este Tribunal Fiscal de la Nación y, en su caso, de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal. Así, por otra parte, lo ha establecido este fuero - Sala I - “in re” “Mascardi, Carlos Gustavo” - 30/11/2004. En ese contexto, se resolvió que no correspondía acoger los agravios expuestos por la actora que

consideraba la existencia de cosa juzgada que opera respecto a la materialidad de los hechos acaecidos en virtud de la sentencia dictada en el fuero penal tributario. Ello, por cuanto de la lectura de los decisorios acompañados, únicamente surgía que no se había advertido la existencia de maniobras que puedan constituir evasión alguna en torno a los hechos que allí se investigaban, siempre dentro del marco de la ley penal tributaria.

En el mismo sentido, en la causa “**Domínguez**”<sup>82</sup> el Juez Penal Tributario había resuelto el sobreseimiento del contribuyente por no haberse verificado en el caso el ardid o engaño requeridos para la tipificación del delito de evasión impositiva. En este caso, el Tribunal fiscal entendió que cabía confirmar la determinación de oficio, e incluso, la aplicación de multa sustentada en el artículo 45 de la ley 11.683. En efecto, en este caso lo resuelto por el Juez Penal se refería a un componente exclusivo del delito fiscal, sin incidencia en la materia imponible. Asimismo, se citó lo resuelto por la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, *in re* “**Mascardi**”, que más adelante se reseñará, pero que, vale adelantar, sostuvo que la jurisdicción en materia tributaria compete exclusivamente a la Administración, el Tribunal Fiscal de la Nación y a ésta Cámara.

A la sazón, la parcialmente subrogada Sala “C” *in re* “**Feroli, Jorge Oscar**” (19/08/2005) recordó lo establecido por la ley 23.771, que expresamente disponía que la sentencia firme constituirá cosa juzgada en cuanto a la materialidad de los hechos, se sentenció que “teniendo en consideración que la base fáctica de las acusaciones, tanto penal como administrativa, es idéntica, no es posible apartarse de las consideraciones realizadas en la causa penal, ya que de las pruebas allí aportadas no surge que las afirmaciones de la entidad fiscal tengan respaldo probatorio suficiente, por lo que se da en el caso la cosa juzgada respecto a los hechos juzgados en sede penal” (cfr. “**Clínicas y Sanatorios Asociados SA**”. TFN, Sala “C”, 24/6/2004). En el caso, la actora había denunciado como “hecho nuevo” la existencia de una sentencia dictada en una causa que tramitaba por ante el Juzgado en lo Penal Económico N° 6, Secretaría N° 11, referida al período fiscal 2000 del impuesto a las ganancias, donde por una cuestión de hecho similar se rechazó el requerimiento de acción del Ministerio Público por entender que el hecho denunciado (la donación) no constituye un delito tipificado en la ley 24.769; sentencia que fue confirmada por la Alzada. Al respecto el Fisco Nacional alegó que aunque los hechos controvertidos eran similares, la sentencia refería a un ejercicio fiscal diferente al discutido en autos (1999).

Luego de citar la doctrina sentada por la Sala “B” en los autos “**Almeida, Nora Mabel**”, se concluyó que aun cuando las sentencias penales fueran firmes y refieren al período fiscal 2000, debe destacarse que la sentencia recaída en la causa penal no obliga al Tribunal Fiscal de la Nación, habida cuenta de que sus efectos de cosa juzgada actúan sólo sobre la materia infraccional, aunque nada impide aceptar sus conclusiones como prueba a considerarse en el caso concreto.

---

<sup>82</sup> TFN, Sala “A”, 2/11/2006.

### **5.3.1.2) El esperado fallo “Eurnekian, Eduardo”.**

Con fecha 27/09/2010, la Sala “A” del Tribunal Fiscal de la Nación dictó sentencia en la causa **“Eurnekian, Eduardo”** donde, por unanimidad, resolvió confirmar parcialmente las resoluciones apeladas en cuanto determinan de oficio las obligaciones del contribuyente en los impuestos a las ganancias y al valor agregado, asimismo revocando en todas sus partes a la resolución determinativa relativa al impuesto sobre los bienes personales.

Antes de adentrarse al análisis del fondo de la cuestión, los juzgadores se detuvieron en el estudio de las contingencias procesales suscitadas en el ámbito de la justicia en lo penal económico en torno a la denuncia penal que, efectuada en el marco de las sucesivas leyes penales tributarias (nº 23.771 y 24.769), promoviera el Fisco Nacional en contra de Eurnekian, en relación a los impuestos sobre los bienes personales, al valor agregado y a las ganancias, años 1995 a 2002. Es que, ante la existencia de sentencia firme del fuero penal mediante la cual se dispuso sobreseer al actor, los suscriptos entendieron que resultaba necesario fijar su posición acerca del efecto de la cosa juzgada que opera respecto a la materialidad de los hechos acaecidos (arts. 16 de la ley 23.771 y 20 de la ley 24.769).

En ese sentido, a su juicio, una recta interpretación tanto del art. 16 de la ley 23.771 como del vigente art. 20 de la ley 24.769, es la de establecer un claro deslinde entre las atribuciones de la justicia penal, la administrativa y la contencioso administrativa. En efecto, es competencia exclusiva de la justicia penal el decidir si hubo o no delito en orden a las figuras establecidas en la ley penal tributaria, lo que equivale a decir que en dicha sede sólo se indaga sobre la posible comisión de un ilícito dentro de ese marco represivo, ya que la competencia para determinar el encuadre fiscal sólo es del organismo recaudador, del Tribunal Fiscal de la Nación y, en su caso, de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal. Así por otra parte, señalan, lo ha establecido la Sala I de ese fuero *in re* “Mascardi Carlos Gustavo” el 30/11/04. Agregaron que, tal como lo enunciara el Dr. Porta en la causa “Compañía de Radiocomunicaciones Móviles SA”, refiriéndose al concepto de materialidad de los hechos prevista otrora en el artículo 16 de la ley 23.771, el efecto de la cosa juzgada en sede penal abarca a cuestiones fácticas, permitiendo, en forma absolutamente válida, la revisión de las cuestiones de derecho, las que quedan excluidas del legal acatamiento de los juzgadores administrativos y contenciosos. Asimismo, puntualizaron que en los autos “Feroli Jorge Oscar”, la Sala “C” de es Tribunal sostuvo que “la sentencia recaída en al causa penal no obliga al Tribunal Fiscal de la Nación habida cuenta de que sus efectos de cosa juzgada actúan sólo sobre la materia infraccional, aunque nada impide aceptar sus conclusiones como prueba a considerarse en el caso concreto” (cfr. también voto del Dr. Porta en autos “Almeida Nora, Mabel”, fallo del 23/11/04)

Consecuentemente, concluyeron que resultaba claro que una posición contraria a la expuesta implicaría tanto como desconocer la autoridad interpretativa –independiente e imparcial- de esta Institución cincuentenaria en materia tributaria.

En esa línea argumental, recordaron los objetivos que tuvo en miras el legislador en la creación del Tribunal Fiscal de la Nación mediante ley N° 15.265 (BO 27/01/1960), como éste satisface plenamente a la cláusula 8.1 del Pacto de San José de Costa Rica y lo resuelto por nuestro Mas Alto Tribunal en los autos “Ángel Estrada y Cía. SA” (5/04/2005) donde, al explicar las características del funcionamiento de organismos como aquél y los efectos de su inserción en la labor jurisdiccional, dijo que los entes de la administración dotados de jurisdicción para resolver conflictos fueran creados por ley y que su independencia e imparcialidad esté asegurada **restringe la jurisdicción que la Constitución Nacional le atribuye a la justicia ordinaria** (lo destacado les pertenece). Al respecto, sostuvieron que dicha idea marco conlleva a la necesaria conclusión que resulta impensable pretender que el TFN (y, también, en el estadio procesal oportuno, la Cámara en lo Contencioso Administrativo Federal) acaten pasivamente lo decidido respecto de la valoración jurídica atinente al acaecimiento del hecho imponible o a aspectos que hacen a la determinación impositiva del gravamen en sede penal. De suyo que el juez penal está facultado y debe analizar el hecho imponible del presunto delito investigado, más ello no puede hacer pensar que su opinión y su propio encuadre normativo deba tener efecto vinculante para la sede contencioso administrativa. Sostener esto supondría el menoscabo de las funciones jurisdiccionales de este Tribunal e, incluso, de su Alzada judicial, la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal.

Sin embargo, advirtieron que este criterio no puede leerse en el sentido que el Tribunal Fiscal, sobre la base de las cuestiones fácticas de cada caso, prescindiera de las valoraciones jurídicas brindadas por el juez penal: es obvio y razonable que las deba tener en cuenta. En otros términos, la libre convicción de los integrantes y la amplitud probatoria recogida en sus sentencias no pueden obviar, de modo alguno, como parte de la sana crítica, la consideración de los hechos materialmente probados en sede penal. Así por otra parte lo ha recogido jurisprudencia *in re* “Coop. de Obras Serv. Públicos Ltda. Río Tercero” (CNACAF, Sala V, 12/08/09), donde se advirtió que si bien las normas de la ley 24.769 descartan el sometimiento de la cuestión tributaria a los resultados alcanzados en sede penal, ello no impide a que se deba impedir la existencia de una posible contradicción sobre aspectos esenciales de los presupuestos fácticos comunes a ambos. De no ser así, se sostuvo, se caería en un inaceptable escándalo jurídico, riesgo que se superaría encontrándose en discusión la obligación impositiva, condicionando la apreciación de los hechos a las conclusiones arribadas en el proceso penal. Es por ello, que la Cámara ratifica la sentencia del TFN donde se revocaba la determinación tributaria al compartirse el análisis de las cuestiones fácticas llevadas a cabo en sede judicial por la que se dictó el sobreseimiento definitivo.

Asimismo, remarcaron que en reiteradas ocasiones los jueces con competencia en lo penal tributario dejan plasmado en el fallo expresiones como las que siguen: “*Que, en lo expuesto en las consideraciones anteriores en modo alguno implica atribuirse una competencia material de la cual este tribunal carece, como ser la determinación de la procedencia y la exigibilidad del tributo que en definitiva corresponda ingresar, sino tan*



*sólo pretende dejar en claro que no toda diferencia de criterio con aquel que finalmente establezca el Organismo Recaudador para determinar el nacimiento y magnitud de la obligación tributaria, constituye un supuesto de evasión en los términos del artículo 1 de la ley 24769." y "Que la decisión que voy a adoptar en modo alguno pone en crisis el criterio sostenido por el Organismo Recaudador. En este sentido, es útil recordar que el juez administrativo consideró que el aval otorgado por la contribuyente habría sido una operación única, aislada y ajena al giro habitual de la empresa. Por consiguiente, concluyó que la deducción no estaría comprendida en el concepto regulado por el artículo 80 de la ley de impuesto a las ganancias. Sin embargo, mi decisorio no cuestiona la improcedencia de la deducción; ese análisis será zanjado por el Tribunal Fiscal de la Nación en virtud del recurso de apelación interpuesto por la contribuyente..."*

Seguidamente, una vez precisado el deslinde de ambas jurisdicciones, hicieron referencia a los elementos de juicio ponderados en la justicia penal que sustentaron su decisión, transcribiendo las consideraciones fundamentales de dicho decisorio que se vinculaban con la materia en litigio.

A modo de conclusión, y respecto a los ajustes que aquí interesan, la decisión de acatar lo resuelto por la justicia penal se debió, por un lado, a que el criterio que sustentó el fallo absolutorio de la justicia penal se compadecía con la ya resuelto por esa Sala *in re* "Estación Centro", de fecha 17/07/2007; y por otro lado, a que los actos recurridos giraban en torno de la aplicación del artículo 2 de la ley 11.683. En efecto, siendo que en el caso se trataba de valorar la intencionalidad del sujeto, y habiendo el juez penal hecho una valoración específica de tal intencionalidad, por encontrarse hermanada con el reproche que en materia penal formuló el Fisco, los juzgadores entendieron que debía estarse a lo resulto en la sentencia penal, alejándose, por lo demás del grave riesgo de caer en el "escándalo jurídico".

### **5.3.1.3) Suspensión del proceso.**

El pedido de suspensión del proceso solicitado por el contribuyente con sustento en la formulación de denuncia penal por parte de la AFIP, ha sido sistemáticamente rechazado por la jurisprudencia del Tribunal Fiscal en lo que respecta al impuesto, circunscribiendo la cuestión de la prejudicialidad penal -a nuestro entender, de manera correcta y ajustada a derecho- únicamente a la materia infraccional.

En efecto, en el expediente caratulado "**Kriger, Eduardo Omar**"<sup>83</sup>, el recurrente solicitó la suspensión del trámite de los actuados hasta tanto se dictara sentencia en la causa penal que se le seguía en su contra. En el caso, se habían apelado dos resoluciones, por la primera se determinaba el impuesto a las ganancias, con más intereses y se difería la instrucción sumarial hasta el dictado de la sentencia penal. Por la segunda de ellas, la determinación de oficio versaba sobre el impuesto al valor agregado, con más intereses resarcitorios y se aplica una multa con sustento en el artículo 46 y 47, inciso b) de la ley

---

<sup>83</sup> TFN, Sala "D", 11/12/2003.

ritual. De las resoluciones apeladas surgía que ambas habían tenido origen en la misma verificación; siendo que en la resolución relativa al IVA -en la que sí se aplicaba sanción-, los juzgadores pudieron observar que parte de los proveedores que intervinieron en operaciones con la apelante, fueron incluidos en la denuncia penal formulada por el Fisco Nacional.

En ese contexto, recordaron que el artículo 20 de la ley 24769 establece que: "la formulación de la denuncia penal no impedirá la sustanciación de los procedimientos administrativos y judiciales tendientes a la determinación y ejecución de la deuda tributaria o previsional, pero la autoridad administrativa se abstendrá de aplicar sanciones hasta que sea dictada la sentencia definitiva en sede penal (...)". En consecuencia, conforme lo dispone la ley, resolvieron que la solicitud de suspensión del trámite de las determinaciones de los impuestos a las ganancias y al valor agregado con más sus respectivos intereses, formulada por la recurrente era improcedente y debía rechazarse.

En cambio, si bien la AFIP-DGI en la resolución relativa al impuesto a las ganancias no había aplicado sanción alguna dejando en suspenso su consideración y efectuando luego la denuncia en sede penal, sí lo hizo en la resolución relativa al IVA, a pesar de que -como se puntualizó- en esta última se habían analizado y cuestionado hechos y personas que también habían sido incluido en la determinación del impuesto a las ganancias y en la denuncia penal referenciada. Por consiguiente, y también por aplicación de lo dispuesto en la ley 24769, los juzgadores entendieron que correspondía suspender el trámite de la causa en todo lo relativo a la multa impuesta en la resolución relativa al IVA hasta tanto se dictara sentencia en el fuero penal-económico.

Por su parte, el pedido analizado en el acápite también fue efectuado por ante la Sala "B" en el caso "**Raúl J. Naya Producciones S.A.**" (30/09/2005). El caso trataba de una determinación de deuda por la utilización de facturas demostradamente apócrifas, incluida en un de las denominadas "mega-causas" que tramitan en el fuero penal económico.

Los suscriptos resolvieron que la resolución penal de un delito común no es obstáculo o cuestión prejudicial para que la administración tributaria lleve adelante la determinación de oficio de la deuda, siguiéndose igual criterio para el procedimiento instado ante el Tribunal Fiscal de la Nación como consecuencia del recurso interpuesto contra la determinación fiscal. Asimismo, agregaron que "el Artículo 20 de la Ley 24.769 es a los fines exclusivamente infraccionales". En consecuencia, denegaron el pedido de suspensión y confirmaron luego el ajuste practicado en los impuestos al valor agregado, ganancias y a las salidas no documentadas.

Igual criterio siguió dicha Sala *in re* "**Fideera Atlántica SRL**", sentencia de fecha 2/06/2006.

#### **5.3.1.4) Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal.**

La Sala I de la Excma. Cámara *in re* "**Mascardi, Carlos Gustavo**" (30/11/2004), interpretó que del artículo 16 de la ley 23.771 se extrae que la decisión que se dicte en sede

penal no significa vedar al Fisco la posibilidad de dictar aquellos actos determinativos, y, antes bien, lo que en realidad la norma está evitando es la aplicación de multas hasta que recaiga sentencia definitiva en sede penal. En lo relativo al pronunciamiento del juez penal, se concluyó que éste no se había pronunciado sobre la procedencia o improcedencia de la deuda reclamada por la autoridad recaudadora, resultando insuficiente para otorgarle efectos de “cosa juzgada” (vid. Voto del Dr. Buján).

Para precisar aún más la cuestión, los suscriptos sentenciaron que el juez penal sólo debe decir si hubo o no ilícito, porque es su competencia específica y no la de la AFIP o del Tribunal Fiscal. No puede haber determinación en sede penal que sirva para otra cosa distinta a la indagación sobre la posible comisión de un ilícito, y, por lo tanto, no puede hacer cosa juzgada lo decidido en punto a la determinación del encuadre fiscal, que sólo es competencia administrativa del Tribunal Fiscal y, eventualmente, de este fuero. En todo caso, la determinación que el juez penal pueda hacer sólo quedará limitada para establecer el grado de culpabilidad que pueda caber al imputado cuando trata de eludir mediante maniobras fraudulentas el cumplimiento de sus obligaciones.

En los autos “**Mautino, Bernabé Luis**”<sup>84</sup>, la apelante sostenía que no es el Tribunal Fiscal el encargado de determinar si una persona actuó o no por interpósita persona sino la Justicia penal competente. En el caso, la justicia federal interviniente no había determinado aún la existencia de personas interpuestas para ocultar la identidad del verdadero sujeto obligado, atento que, al momento de la interposición del recurso, no se había dictado el auto de procesamiento del Sr. Mautino en la causa penal. Al respecto, los Dres. Buján y Coviello desestimaron el agravio por parte de la actora, “toda vez que el artículo 18 de la ley 24769 establece que el organismo recaudador formulará denuncia una vez dictada la determinación de oficio de la deuda tributaria, aun cuando se encontrare recurrido el acto, y el artículo 20 de la misma ley dispone que la formulación de la denuncia penal no impedirá la sustanciación de los procedimientos administrativos y judiciales tendientes a la determinación y ejecución de la deuda tributaria, debiendo la autoridad administrativa abstenerse de aplicar sanciones”. Los juzgadores entendieron que la normativa en parte transcripta descarta el sometimiento de la cuestión tributaria a los resultados alcanzados en sede penal, por lo que no resulta necesario que el juez federal interviniente determine previamente si han intervenido personas interpuestas para ocultar la identidad del verdadero sujeto obligado y que la operatoria no pueda serle atribuida. En este aspecto, el juez penal debe decir si hubo o no ilícito porque es su competencia específica, y no puede haber determinación en sede penal que sirva para otra cosa distinta a la indagación sobre la posible comisión de un ilícito, siendo competencia administrativa la determinación del encuadre fiscal [conf. esta Sala in re: "Mascardi, Carlos Gustavo (TF 16049-I) c/DGI" del 30/11/2004].

Con fecha 10 de diciembre de 2009, la Sala III nulificó la sentencia de la Sala “D” del Tribunal Fiscal de la Nación recaída en la causa “**Gus Mig S.R.L.**”. Para así resolver, se entendió que le asistía razón al Fisco Nacional en relación a que en la sentencia penal,

---

<sup>84</sup> CNACAF, Sala I, 17/07/2008.

para sobreseer al gerente de la aquí actora, se consideró que no se acreditó la configuración de delito, es decir sólo se valoró la conducta del Sr. Spinelli (los peritos informaron que existían "montos evadidos", pero que no se probó que esos montos superen la condición objetiva de punibilidad). Por lo cual, concluyeron que no puede considerarse que exista cosa juzgada en cuanto a la materialidad de los hechos, en los términos del art. 16 de la ley 23.771; y corresponde analizar las pruebas producidas para verificar el ajuste practicado (en igual sentido, Sala I, 30/11/2004 "Mascardi, Carlos Gustavo c/DGI"). No siendo así subsanable la omisión, se dejó sin efecto el fallo recurrido, debiendo el Tribunal Fiscal por otras de sus Salas dictar nuevo pronunciamiento.

#### **5.3.1.5) Corte Suprema de Justicia de la Nación.**

En la causa “**Pluspetrol S.A.**”, de fecha 4/07/2003, nuestro Más Alto Tribunal fue llamado a resolver acerca de si resultaba ajustado a derecho aplicar la regla de prejudicialidad penal absoluta contenida en el artículo 16, párrafo 2 de la ley 23771 (norma que en la actualidad ha perdido vigencia a raíz del dictado de la ley 24769) y, en consecuencia, declarar -como lo había hecho el Tribunal Fiscal de la Nación y el a quo- la nulidad de la decisión dictada por la DGI en el procedimiento de determinación de oficio iniciado respecto de la firma Pluspetrol SA.

En el caso, la DGI había formulado la denuncia que dio origen a la formación de la causa penal tramitada ante el Juzgado Nacional de Primera Instancia en lo Penal Económico Nº 2, Secretaría Nº 3, caratulada "Rey, Luis Alberto y otros s/ley 23771". En dicha causa se expidió el juez de primera instancia disponiendo sobreseer totalmente al presidente y demás responsables de la firma “Pluspetrol S.A.”, en tanto rechazó la posibilidad de que en la instancia penal se determinara si la reorganización de sociedades cuestionada respondía a los requisitos que prevén las normas tributarias pues, según lo expresó el juez, "...este aspecto [era] de exclusivo resorte del ente impositor de acuerdo a las facultades que le otorgan los artículos 24, 40 y 41 de la ley 11683". Incluso acotó que, si la autoridad administrativa rechazaba la reorganización aludida, ello no "...permitiría tipificar la conducta de la empresa como constitutiva de ilícito tributario alguno, sino que... sólo daría lugar... [al] correspondiente reclamo fiscal...". Posteriormente la Sala “A” de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, dejó sin efecto el sobreseimiento dictado y desestimó la denuncia. Para resolver de este modo, en un breve fallo, la Cámara consideró que de los elementos de juicio aportados a la causa no surgía cuál había sido la "...ocultación con la que pudo obstaculizarse la fiscalización o percepción de tributos".

Los magistrados sostuvieron que la trascendencia de la cuestión era nítida pues, de compartirse la postura de las instancias anteriores que llevó a admitir aquella nulidad en el ámbito de una excepción de previo y especial pronunciamiento, quedaría definitivamente fijada la imposibilidad de analizar la cuestión de fondo que dio origen a esta causa, es decir, si la actora debió tributar los importes reclamados en concepto de impuesto a las ganancias.

Recordaron que el artículo 16 de la ley 23771 -texto vigente al momento de los hechos- establecía, en cuanto interesa, lo siguiente: "La determinación de deuda tributaria..., o la aplicación de sanciones por los organismos administrativos, no constituirán cuestiones prejudiciales a la promoción de la causa penal o a la sentencia que en ella recaiga".

"La promoción de causa penal no impedirá la sustanciación de los procedimientos administrativos, vinculados con los mismos hechos, pero no podrá dictarse resolución administrativa antes de que haya quedado firme la sentencia judicial, la que constituirá cosa juzgada en cuanto a la materialidad de los hechos".

Respecto a los mismos, indicaron que se está en presencia de una norma de orden procesal. No se trata de una garantía sustancial en favor del imputado -ni la aplicación provoca un agravamiento de su situación en el proceso-, sino que se plasmó en la norma un instrumento de política legislativa que se consideró el más apto para erradicar la evasión fiscal, pues, a la vez que permitía el avance de la investigación en el ámbito administrativo y en el judicial penal, impedía que se produjeran pronunciamientos encontrados al obligar a la administración a aceptar los hechos tal como habían sido fijados por el juez penal.

Manifestaron que, un claro ejemplo de que sólo se trata de una norma instrumental por la cual el legislador optó -dentro de su ámbito discrecional y entre el abanico de posibles soluciones-, puede hallarse en lo dispuesto en la ley 24769, que, al derogar la ley 23771, ha preferido instaurar un sistema absolutamente diverso: el ente recaudador sólo puede formular denuncia penal "...una vez dictada la determinación de oficio de la deuda tributaria..." o, si no correspondiera esta determinación, "...una vez formada la convicción administrativa de la presunta comisión del hecho ilícito". Y, la única restricción que establece este nuevo ordenamiento para el avance de la investigación administrativa, es que el organismo administrativo "...se abstendrá de aplicar sanciones hasta que sea dictada la sentencia definitiva en sede penal" (ver artículos 18 y 20 de la ley 24769).

En el "sub examine", el titular del Juzgado de Primera Instancia en lo Penal Económico, si bien había tenido en cuenta el "hecho" de que la actora comunicó a la demandada que había efectuado una reorganización de sociedades, no había examinado aquellos "hechos" que pudieran dar respaldo a la existencia de un supuesto de ventas o transferencias efectuadas entre entidades que conforman un conjunto económico, pues entendió que éste era un aspecto ajeno a su jurisdicción y de "...exclusivo resorte del ente impositor de acuerdo a las facultades que le otorgan los artículos 24, 40 y 41 de la ley 11683". Esta misma circunstancia fue, precisamente, la que llevó al Tribunal Fiscal de la Nación a rechazar la excepción de cosa juzgada planteada por la actora -pronunciamiento que fue confirmado por la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal- al entender que en el ámbito judicial penal no se había discernido la "materialidad de los hechos" que tuvo en cuenta la Dirección General Impositiva al determinar la deuda tributaria.

En tales condiciones, el Máximo Tribunal entendió que la resolución de determinación de oficio dictada por la Dirección General Impositiva después de haberse expedido el juez penal de primera instancia, y en la que se hace mérito de aspectos cuyo

tratamiento el juez expresamente declinó, no puede ser fulminada con la sanción de nulidad pues tal solución, amén de constituir un exceso de rigor formal, va a contrapelo del fin perseguido por el artículo 16 de la ley 23771. Agregó que, si el fallo del juez de primera instancia que dispuso el sobreseimiento total de los directivos de la actora, en este aspecto sólo fue apelado por la demandada, la Alzada del fuero en lo penal económico en modo alguno podía, a consecuencia de dicho recurso de apelación, alterar lo decidido en la instancia anterior en el sentido de que fijar si había habido un supuesto de reorganización de sociedades de acuerdo a la ley impositiva, era facultad exclusiva del organismo fiscal. Un pronunciamiento de la alzada que modificara tal punto de la decisión, implicaría perjudicar la posición de la parte apelante, sin respetar la prohibición de "reformatio in pejus".

En consecuencia, sostuvo que carecía de entidad la condición "prematura" que se le achacaba a la resolución administrativa en razón de que cuando fue dictada no se encontraba firme la decisión del juez de primera instancia, pues por las particularidades antes señaladas, la alzada nada podía modificar al respecto, ni lo hizo, y en ninguna contradicción fáctica podía incurrir la Administración, ni lo hizo, al determinar de oficio la deuda tributaria. Por tal razón, se revocó la sentencia de Cámara y se ordenó remitir los autos al Tribunal Fiscal de la Nación para que continúe el trámite de la causa y se expida sobre el fondo del asunto

### **5.3.2) Aporte de la doctrina.**

**Pablo Varela**<sup>85</sup> considera, sin hesitación alguna, que la interpretación literal del artículo 20 de la ley 24.769 vinculado a la prejudicialidad de la sentencia penal, conforme su redacción, alcanza sólo a las sanciones administrativas, tanto a las originadas en obligaciones impositivas como a las de la seguridad social. Sin embargo, reconoce que la falta de uniformidad conceptual del alcance de la materialidad fáctica que surge de la sentencia definitiva en sede penal, evidenciada no sólo en la doctrina, sino también en la jurisprudencia del TFN y de la CNACAF, genera un claro escollo procesal que, de ser superado, podría optimizar el esfuerzo de las instancias involucradas, sin que ninguna pierda su propia autonomía ejercida en el marco de su competencia y jurisdicción.

Ya adentrándose en su tesis, a la cual adherimos plenamente, aclara que el efecto limitativo que otorga el juzgamiento penal previo sobre la cuestión sancionatoria al posterior decisorio en sede administrativa, es lo que se ha dado a llamar "prejudicialidad penal". Al respecto, sostiene que dicha prejudicialidad se desprende en forma clara del art. 20 de la LPT, así también como de los antecedentes parlamentarios de la aprobación de la norma. Sostiene que resulta falaz la pretendida suficiencia del criterio de prejudicialidad penal como fundamento para evitar el "escándalo jurídico" en materia sancionatoria en virtud a la premisa de considerar a la "valoración subjetiva" como parte de la "materialidad

---

<sup>85</sup> VARELA, PABLO SERGIO. "El rol del Tribunal Fiscal de la Nación y de su alzada frente a la existencia de una causa penal tributaria. Reflexiones y sugerencias.", publicado en "Tribunal Fiscal de la Nación. A los 50 años de su creación", T. II, coordinado por Ignacio J. Buitrago, Ed. Edicon, Bs. As. 2010, p. 493/520.

de los hechos”. No duda que los hechos objetivamente declarados en sede penal no podrán ser modificados a los fines sancionatorios ni por la AFIP, ni por el TFN, ni por la Cámara. Sin embargo, aclara que en materia sancionatoria, existe un elemento subjetivo que es propio del juzgador dictaminante, lo que forma parte de su encuadre fáctico. En tal sentido, cita a Catania cuando considera que “la no comprobación de un delito no siempre implica la imposibilidad de constatar una infracción”; así, el Fisco se vería en condiciones de una adecuación infraccional culposa cuando la conducta negligente no fuera debidamente tratada por el juzgador penal.

Concluye que el alcance de la declaración de hechos en un sentido estricto sólo abarcaría cuestiones de naturaleza objetiva, siendo la valoración de conducta una apreciación estrictamente subjetiva del juez penal y una cuestión de derecho la calificación de la acción u omisión dentro o fuera del plexo legal.

Respecto a la determinación de oficio de la existencia y magnitud de la obligación tributaria, advierte que cualquier camino que normativamente se siga no puede empalidecer, de modo alguno, la autonomía de criterio del resto de los juzgadores involucrados, lo que implica –al menos- poner en conocimiento del juez penal el trámite llevado adelante por ante el Tribunal Fiscal antes del dictado de su sentencia. A su criterio, es impensable pretender que el TFN o la Cámara acaten pasivamente lo decidido respecto del hecho imponible en sede penal, pues su jurisdicción se vaciaría de contenido para todas aquellas causas que en paralelo tramitan.

El autor cree que el juzgador penal está facultado y debe analizar el hecho imponible del presunto delito investigado, más ello no puede hacer pensar que su opinión y su propio encuadre normativo deban tener efecto vinculante para la sede contencioso administrativa. Sostener esto, asevera, supondría la pulverización de funciones jurisdiccionales de tal destacado fuero, y en particular, las propias del Tribunal Fiscal de la Nación. A pesar de ello, no duda que los Vocales del TFN, a los fines de compartir o disentir, deben revisar el análisis que, sobre las citadas cuestiones fácticas (mas no sobre las jurídicas), la sentencia judicial haya relevado al solo efecto de merituar, en su conjunto, los hechos que se han tenido por probados. Concluye que, en caso de no resultar coincidentes, se generaría el “escándalo jurídico” no querido, donde sería la Corte Suprema de Justicia quien deberá decidir. Incluso bajo riesgo del *strepitus fori*, no ve adecuado sujetar el normal trámite administrativo y judicial a lo que el juez penal decida, pues los hechos allí probados e interpretados se transformarían injustamente en el único combustible que impulse la vía contenciosa.

En abono a su postura, puntualiza que en el procedimiento por ante el TFN rige el principio inquisitivo atenuado y la consecuente posibilidad de dictar medidas para mejor proveer que el organismo disponga. Ello, en su creencia de que serían éstos los dos elementos que en su pleno funcionamiento deberían marcar el sendero técnico que, como organismo especializado, posee en la estricta definición jurídica del perfeccionamiento, o no, del hecho imponible.

A modo de colofón, el autor sostiene que pretender el acatamiento fáctico y jurídico total de lo resuelto en sede penal respecto al hecho imponible, significaría utilizar la vía del TFN y la contencioso administrativa en general como una “oficina receptora” de hechos ya juzgados (y por ende, con su calificación jurídica) por otra sede (la penal), con una visión y alcance de estudio ajenos al propio. A su criterio, quien adopte este camino pretende implícitamente nulificar la jurisdicción del TFN y del fuero contencioso en las cuantiosas causas que sufren el problema de la dualidad procesal estudiada. Con ello lograrían algo muy cercano a transformar al TFN en una eximia dependencia auxiliar de la justicia penal tributaria.

El ex Administrador Federal **Jorge Haddad**<sup>86</sup>, sostiene que si el contribuyente comete ardides o engaños y el Fisco los advierte, lo que está descubriendo son hechos o actos realizados por aquél para perjudicar a éste. Esos hechos, aclara, resultan ser el sustento de la determinación de oficio que realiza el ente recaudador y con la cual formula su denuncia. Sin embargo, advierte que, si durante el proceso, el imputado demuestra que los hechos o actos en los cuales se sustentó la D.O. no son ciertos, sino que otros que aporta y acredita en el proceso penal son los reales, la sentencia que haga lugar a sus pruebas y dichos estará modificando la D.O. realizada, ya que es la base de la denuncia. De allí, colige la necesidad de suspender la aplicación de sanciones administrativas hasta que recaiga la sentencia en sede penal, pues los hechos que deben tomarse en cuenta son los mismos. No obstante lo expuesto, entiende que si bien los hechos son los mismos, el derecho aplicable es otro, con lo cual es factible el sobreseimiento en sede penal y la aplicación de una multa en sede administrativa, con posterioridad a la sentencia penal.

Concluye al respecto que ello tiene relación con la competencia atribuida a cada fuero, pues el juez en lo Penal Económico de la Capital Federal no puede determinar si la interpretación de normas tributarias realizada por la AFIP es la correcta o no, toda vez que no resulta materia de su competencia, que está atribuida legalmente al Tribunal Fiscal de la Nación y al fuero contencioso administrativo en revisión de la sentencias de aquél.

Finalmente, asevera que la interpretación de la ley tributaria realizada por el juez penal es a todas luces improcedente, pues excede su competencia. Asimismo, considera que la única posibilidad de resguardo, a fin de eludir un “escándalo jurídico” con el sistema vigente de la ley 24.769, dependerá –exclusivamente– de la actuación prudente y seria del organismo fiscal.

Citamos nuevamente a **García Vizcaíno**<sup>87</sup>, quien juzga apropiada la vuelta al sistema de prejudicialidad administrativa (salvo en materia sancionatoria), ya que en este caso no se puede aplicar el principio del artículo 1101 C.C., en razón de la naturaleza peculiar de la materia tributaria, evitándose que los jueces penales deban expedirse sobre aspectos técnicos tributarios sin la base de una resolución dictada por el organismo recaudador; máxime, si se tiene en cuenta que, en el interior del país, los jueces federales

---

<sup>86</sup> HADDAD, JORGE ENRIQUE. “*Ley Penal Tributaria Comentada*”, 6ª edición, Ed. Abeledo-Perrot, Bs. As., 2008, p. 179/181.

<sup>87</sup> GARCÍA VIZCAÍNO, CATALINA. “*Derecho Tributario*”, 4ª Edición, Ed. Abeledo-Perrot, Bs. As., 2010, T. II, p. 338/350.



deciden sobre múltiples cuestiones, como las labores, civiles, comerciales, penales y electorales, además de la materia penal tributaria.

Sin embargo, reconoce que mediante la sustanciación del proceso penal junto con el referido trámite recursivo, se podría arribar a pronunciamientos contradictorios, con la consiguiente posibilidad de “escándalo jurídico”. Al respecto, considera que por una interpretación sistemática no se debería producir tal efecto, para lo cual habría que tener en cuenta lo siguiente: la ley 24.769 no consagró la intervención del Ministerio Público para controlar los procedimientos administrativos de determinación y ejecución, que si estaba previsto en el proyecto enviado al Congreso por el PEN pero originado en el Ministerio de Justicia, el cual fue objeto de severas críticas. Por ejemplo, la AAEF<sup>88</sup> consideró que tal proyecto no sólo anulaba los roles asignados a la AFIP por el ordenamiento legal vigente, sino también daba lugar a entender que la D.O., y no la conducta disvaliosa, constituía el objeto de la persecución penal, dejando abierto un ancho campo para intentar reinstalar *contra legem* la prisión por deudas mediante la monetización del derecho penal.<sup>1</sup>

La autora continúa argumentado que, con miras a salvaguardar adecuadamente la defensa en juicio, en el procedimiento relativo a la determinación hay que cumplir las reglas del artículo 17 de la ley 11.683, dándole vista al responsable para posibilitar su descargo y producir las pruebas que éste ofrezca, de modo de proporcionar certeza al juez o tribunal que entienda en la causa penal sobre la efectiva configuración de la evasión. Por otra parte, puntualiza que el artículo 20 no innova en cuanto a los presupuestos de ejecución de las deudas tributarias, que siguen siendo los de la legislación vigente, por lo cual sostiene que contra la determinaciones de oficio rigen las posibilidades recursivas del artículo 76 de la ley 11.683 y no puede ser iniciada la ejecución fiscal hasta tanto esa ley lo permita (arts. 79, 92 y 194).

En este contexto, sostiene que no podría dictarse sentencia penal si la determinación de oficio no quedó firme (cfr. art. 10 CPPN), ya que lo contrario implicaría la posibilidad de “escándalo jurídico” por la eventualidad de pronunciamientos contradictorios. Al respecto, luego de reconocer que, por lo general, se ha entendido que el citado artículo es inaplicable (vgr. Causa “Müller”), llega a la conclusión de que es razonable la reforma de la ley de modo de prever expresamente que los jueces penales (tributarios, en lo penal económico o federales, según el caso) aguarden a que la D.O. quede firme. De todos modos, entiende que en el caso de dictarse condena penal sobre la base de una D.O. que finalmente es revocada por sentencia firme, al condenado le cabría la interposición del recurso de revisión del art. 479, inc. 4 CPPN.

**Edwards**<sup>89</sup> no duda en que el artículo 20 de la LPT consagra la posibilidad de que, a pesar de haberse radicado una denuncia penal por un delito previsto en esa ley, ello no impida la sustanciación de los procedimientos administrativos y judiciales tendientes a la determinación y ejecución de la deuda tributaria o provisional. A tal efecto, considera

---

<sup>88</sup> Asociación Argentina de Estudios Fiscales.

<sup>89</sup> EDWARDS, CARLOS ENRIQUE. “Régimen Penal Tributario. Leyes 24.765 y 24.769. Delitos tributarios, provisionales y fiscales. Procedimientos administrativo y penal. Clausura tributaria. Jurisprudencia.”, 4ª edición, Ed. Astrea, Bs. As., 2000, p. 87/89.

necesario deslindar el ámbito de competencia de cada autoridad: el juez penal investigará y juzgará el hecho a fin de determinar si existe o no delito y si el imputado tiene responsabilidad penal; en cambio, la autoridad administrativa será la encargada de la determinación y ejecución de la deuda tributaria o provisional, de las multas y de todo lo dispuesto en las leyes tributarias.

Al respecto aclara que, si bien la norma permite esta tramitación paralela de la causa penal y de la administrativa, ello tiene un límite muy preciso, que es una especie de prejudicialidad penal sobre el trámite administrativo en materia de multas. El autor sostiene que dicha prejudicialidad tiene como finalidad evitar el “escándalo jurídico” que significaría el dictado de resoluciones encontradas sobre los mismos hechos, resultando un dislate que, por un lado, la sentencia judicial afirmara que el hecho imputado no existe y, por otro, la resolución administrativa decidiera la existencia de ese mismo hecho.

Por su parte, **Semachowicz**<sup>90</sup> entiende que el artículo 20 de la LPT establece dos caminos distintos: uno por el cual se discute la determinación objetiva del gravamen o recurso de la seguridad social (TFN, o AFIP y CFSS) y otro según el que se delibera respecto a la conducta reprochable (Justicia Nacional en lo Penal Tributario o Justicia Federal), lo que quiere decir que el procedimiento determinativo no se verá impedido por la denuncia penal, pero la AFIP se deberá abstener de aplicar sanciones hasta que sea dictada la sentencia definitiva.

Ante este escenario, considera que el juez penal sólo debería verificar que concurren los aspectos subjetivos, valorando la conducta del imputado, partiendo de la base de la determinación del tributo, aun cuando se encuentre recurrida, tiene cierto grado de razonabilidad, máxime cuando se agotó un proceso administrativo donde el contribuyente ha gozado del debido proceso adjetivo. A pesar de ello, advierte que el inconveniente se plantea cuando el juez penal o el Fiscal consideran que no han concurrido los elementos necesarios para la configuración del tipo objetivo, es decir, que no existe obligación tributaria alguna por el sujeto pasivo (en este caso, el imputado).

En esto punto, divide a la cuestiones que desvinculan al imputado del proceso penal relacionadas con el elemento subjetivo previsto en la norma, de aquellas que lo hacen en relación al tipo objetivo. En el primer grupo, incluye a: 1) Los ajustes técnicos (cuestiones de interpretación); 2) Utilización de presunciones; 3) Cuando la conducta no fue desplegada dolosamente y 4) Existencia de causas que eliminan subjetividad (error, ignorancia, estado de necesidad). En el segundo caso, podría suceder que: 1) Luego de evaluar las pruebas, entienda que los hechos no existieron, o no fueron realizados por el imputado; 2) Realice una valoración jurídica de los hechos probados, conforme la ley extrapenal (que es la tributaria), concluyendo que el contribuyente no debe determinar el tributo, ya que no se ha verificado el hecho imponible, o que esta exento o desgravado, o no es sujeto según las normas sustantivas.

---

<sup>90</sup> SEMACHOWICZ, ESTEBAN. “Régimen penal tributario. Sentencias firmes en sede penal y su acatamiento por el Tribunal Fiscal”. D.T.E. N° 328, Julio de 2007.

Al respecto, entiende que ante una sentencia de la justicia penal, donde sólo se limite a valorar el aspecto subjetivo de la conducta desplegada, sin referirse a aspectos referentes al impuesto, el TFN o la Cámara Federal de la Seguridad Social sólo considerará dichos argumentos a los efectos del juzgamiento de la conducta y la aplicación de la sanción prevista por la ley 11.683 o de la ley 17.250.

En caso de adentrarse en el aspecto objetivo, esto es, cuando los actos jurisdiccionales remisorios o absolutorios son dictados con fundamento en la valoración de lo hechos, en función de la normativa sustantiva aplicable (normas fiscales), entiende que el TFN y la CFSS no se encontrarían obligados a aplicar dicha doctrina, ya que de otra forma estarían imposibilitados de ejercer las facultades conferidas por las normas legales correspondientes, habida cuenta de que ellos son quienes deben verificar la validez de los cargos formulados por el Fisco en la D.O. del tributo.

Remarca la actitud que han tomado numerosos jueces en lo penal tributario, cuando dejan plasmadas en sus sentencias expresiones como las que siguen: "Que, en lo expuesto en las consideraciones anteriores en modo alguno implica atribuirse una competencia material de la cual este tribunal carece, como ser la determinación de la procedencia y la exigibilidad del tributo que en definitiva corresponda ingresar, sino tan sólo pretende dejar en claro que no toda diferencia de criterio con aquel que finalmente establezca el Organismo Recaudador para determinar el nacimiento y magnitud de la obligación tributaria, constituye un supuesto de evasión en los términos del artículo 1 de la ley 24769." y "Que la decisión que voy a adoptar en modo alguno pone en crisis el criterio sostenido por el Organismo Recaudador. En este sentido, es útil recordar que el juez administrativo consideró que el aval otorgado por la contribuyente habría sido una operación única, aislada y ajena al giro habitual de la empresa. Por consiguiente, concluyó que la deducción no estaría comprendida en el concepto regulado por el artículo 80 de la ley de impuesto a las ganancias. Sin embargo, mi decisorio no cuestiona la improcedencia de la deducción; ese análisis será zanjado por el Tribunal Fiscal de la Nación en virtud del recurso de apelación interpuesto por la contribuyente..."

Para finalizar, reconoce que no puede ignorar que dos resoluciones contradictorias dictadas por órganos jurisdiccionales, para un mismo caso, valorando las mismas pruebas, pero interpretando las normas en otro sentido, no se condice plenamente con el concepto de seguridad jurídica; pero a su vez, entiende que los efectos de dichas sentencias no son los mismos. En consecuencia, a su criterio, para que este sistema funcione correctamente es necesario un actuar responsable del Fisco, en cuanto a los fundamentos de hecho y de derecho que respaldan la determinación tributaria, para que los jueces con competencia en la materia penal sólo se limiten a realizar un análisis del tipo subjetivo, valorando si las conductas desplegadas por los contribuyentes responden a las exigencias típicas que la ley penal prevé.

**Fridenberg**<sup>91</sup> entiende que debe distinguirse la fuerza de convicción que una

---

<sup>91</sup> FRIDENBERG, JUAN PABLO. "Rol de la determinación de oficio de la deuda tributaria en el marco del proceso penal tributario", publicado en "Derecho Penal Tributario", T. II, coordinado por Alejandro C.

resolución fundada puede conllevar, con el ejercicio de la jurisdicción en el marco de la competencia de cada fuero. De tal forma, si bien el juez penal resultará competente para entender y expedirse sobre la existencia y cuantía del monto evadido, en tanto resulta elemento condicionante de la imposición de la pena, su poder de jurisdicción no vincula a las distintas instancias administrativas y judiciales con jurisdicción específica en materia fiscal. Ello, sin perjuicio de la indudable fuerza de convicción que acarrea la decisión judicial, y que deberá ser merituada por el juez del impuesto de acuerdo con las reglas de la sana crítica, junto con las demás constancias del expediente. Cita al fallo “Mascardi” en abono a su postura, en cuanto establece que “no puede haber determinación en sede penal que sirva para otra cosa distinta a la indagación sobre la posible comisión de un ilícito y, por lo tanto, no puede hacer cosa juzgada lo decidido en punto a la determinación del encuadre fiscal, que sólo es competencia administrativa del Tribunal Fiscal y eventualmente de este Fuero”. Asimismo, recuerda lo sentenciado por la Sala “A” del Tribunal Fiscal de la Nación en la causa “Movicom”, en vigencia de la anterior Ley N° 23.771, que, como sabemos, contemplaba un régimen de prejudicialidad penal relativa, es decir, sólo en cuanto a la materialidad de los hechos, y que había excluido la influencia de la sentencia penal en lo que respecta a valoración jurídica de los mismos, aún cuando fuera congruente a la que debe analizar el Juez tributario. Sin embargo, elige para concluir lo sentenciado por la Sala “C” del mismo Tribunal *in re* “Ferioli”, en el sentido de que “la sentencia recaída en la causa penal no obliga al Tribunal Fiscal de la Nación, habida cuenta de que sus efectos de cosa juzgada actúan sólo sobre la materia infraccional, aunque nada impide aceptar sus conclusiones como prueba a considerarse en el caso concreto”.

Desde una interesantísima visión, **Viola**<sup>92</sup> puntualiza que hay unanimidad en la doctrina en cuanto a que las manifestaciones consignadas en una sentencia definitiva sobre hechos dados en sede penal, obligan al juez administrativo a la hora de justipreciar la comisión de un ilícito contravencional. Sin embargo, advierte que como el juez penal puede y debe conocer sobre todos y cada uno de los aspectos de la figura típica, y entre estos se halla la deuda, se discute si las resoluciones tomadas en sede penal sobre aspectos atinentes a la deuda, obligan o vinculan al contencioso administrativo que pueda tramitar en forma paralela.

Al respecto, sostiene que en modo alguno se puede suspender el trámite del contencioso tributario a las resultas del penal, ya que la norma es clara en este sentido: sólo limita el “efecto jurídico vinculante” al plano sancionatorio, no pudiendo operar ese efecto de pleno derecho respecto a la existencia o magnitud de la deuda, debiéndose plantear en cada caso en particular. Abona dicha tesitura, el hecho de que ese alcance fue dejado de lado por el legislador al modificar el criterio que sostenía la ley 23.771. En consecuencia, asegura no existir obstáculo alguno o cuestión prejudicial para que el organismo fiscal ejerza sus facultades de determinación de oficio, como bien lo ha señalado la jurisprudencia del Tribunal Fiscal de la Nación.

Con criterio, el autor considera que el problema no pasa por los argumentos, sino

---

Altamirano y Ramiro R. Rubinska, Ed. Marcial Pons, Bs. As., 2008, p. 1203/1204.  
<sup>92</sup> VIOLA, JOSÉ A. “Derecho Procesal Penal Tributario”, 2ª edición, Ed. La Ley, Bs. As., 2009, p. 61/71.

por los procedimientos, y sobre todo, por la situación del Poder Judicial. En efecto, advierte que existen dos realidades procesales en cuanto a los procesos penales tributarios: en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (y en algún otro juzgado fuera de esa jurisdicción), los juzgados penales tributarios pueden examinar y resolver sobre cuestiones técnicas relativas a la deuda supuestamente evadida con mejores posibilidades. Por ello, continúa argumentando que, en muchos casos, la justicia penal tributaria dicta resoluciones de mérito antes de que el TFN siquiera haya iniciado el período de prueba; y por lo tanto, es lógico que se verifiquen situaciones como las aquí examinadas.

Concluye que tan diferentes cuadros de situación obligan a que el legislador deba re-examinar el procedimiento legal, ya que no es posible que, según sea el domicilio del contribuyente, las decisiones judiciales o administrativas tengan una incidencia distinta.

Finalmente, agrega que si se configurara un caso de estrépito forense, siempre existirá la posibilidad de instar el “Recurso de Revisión” a tenor del artículo 479 y subsiguientes del CPPN.

Por último, **Villegas**<sup>93</sup> considera que con el dispositivo legal bajo análisis, se quiere dejar en claro que el organismo recaudador tiene la obligación de determinar y ejecutar la deuda tributaria o previsional del obligado, sin que sea impedimento para ello la formulación de la denuncia penal en su contra y el proceso que pueda desencadenarse. Advierte la importancia de lo expuesto, porque fija con claridad que la competencia para establecer el alcance del hecho imponible y configurar el monto de la obligación tributaria o previsional, sigue radicada en el ente recaudatorio, y eventualmente, el tribunal administrativo o judicial encargado de entender y resolver la impugnación presentada por el obligado.

Concluye que el deslinde de competencia queda claramente fijado por la ley: la denuncia penal no despoja de competencia a la autoridad administrativa o judicial para sustanciar los procedimientos a su cargo, dirigidos a la determinación primero y a la ejecución después, de las deudas tributarias y previsionales. Sin embargo, puntualiza que le impide aplicar sanciones hasta que se dicte y quede firme la sentencia en sede penal, en pos de prevenir la posible colisión que podría ocurrir en la doble investigación administrativa y penal, sobre todo si se considera que la tarea investigativa en ambas instancias no está regida por los mismos principios.

#### **6) Corolario: Seguimiento integral de la causa “Eurnekian”. Sus implicancias en cuanto a la afectación del principio “Non bis in idem” y al denominado “escándalo jurídico”.**

Siendo de nuestro entendimiento que la causa de referencia representa uno de los ejemplos más claros de las cuestiones que se buscan analizar en el presente trabajo, efectuamos un seguimiento integral del caso “Eurnekian”, al que consideramos como el

---

<sup>93</sup> VILLEGAS, HÉCTOR B. “*Régimen Penal Tributario Argentino*”, 2ª edición, Ed. Depalma, Bs. As., 1998, p. 503/505.

perfecto corolario al estudio de las contingencias que han de generarse como consecuencia del sistema de prejudicialidad mixta adoptado por nuestra vigente ley penal tributaria. Asimismo, agregamos el siempre valioso aporte doctrinario en relación al tema.

### **6.1) “Eurnekian” y su tránsito por los distintos procesos.**

La causa "Eurnekian, Eduardo s/evasión tributaria agravada -art. 2, inc. a), L. 24769-", tiene su origen en el juzgamiento de la conducta del contribuyente vinculada al impuesto sobre los bienes personales por los ejercicios 1995 a 2002. En un primer proceso judicial se someten a la justicia los períodos 1995 a 1998, lográndose un fallo del Tribunal Oral que dispone el sobreseimiento por ausencia de delito. Este pronunciamiento quedó firme. Mientras se ventilaba este proceso, la AFIP-DGI interpone una nueva denuncia, esta vez por los períodos fiscales 1999 a 2002, dando así lugar a un nuevo proceso judicial.

En efecto, respecto a la primera causa, el 1/07/2003 el imputado fue procesado por la evasión atribuida y dicha decisión fue confirmada el 6/08/2003 por la Sala “A” de la Cámara Nacional en lo Penal Económico. En esa primera oportunidad el doctor Bonzón votó en disidencia. Con posterioridad, el 12/03/2004 el juez de primera instancia dispuso elevar a juicio, decisión que también fue confirmada por la mayoría del Tribunal de Alzada, el 3 de agosto de ese mismo año. En la instancia de juicio, con fecha 13/08/2004, el TOPE N° 1 hizo lugar a la excepción de falta de acción por inexistencia del delito, interpuesta por la defensa de Eurnekian, consecuentemente declarándose el sobreseimiento del contribuyente, señalándose que "las convenciones contractuales no pueden ser consideradas, por el mero contenido, como instrumentos de evasión fiscal ... no puede darnos la pauta de la existencia de simulación ... no exhibe discordancia entre la forma jurídica utilizada y la realidad económica que quedó aprehendida ... nadie está obligado a comportarse de tal manera que su carga tributaria sea la mayor posible, cuando dentro del ámbito de la licitud puede tributar menos o no hacerlo...". En resumen, el Tribunal Oral consideró que no se había producido el hecho imponible y que por ende no existió obligación tributaria evadida. Esta sentencia quedó firme y el auto de sobreseimiento pasó en autoridad de cosa juzgada formal y material.

Mientras tanto, la AFIP-DGI realizó una segunda denuncia penal por la presunta evasión del impuesto sobre los bienes personales, esta vez, correspondiente a los períodos 1999 al 2002. Los argumentos de esta denuncia son supuestamente idénticos a los empleados en la causa judicial precedentemente relatada.

La nueva causa recae en el Juzgado Penal Tributario N° 1, a cargo del doctor Javier López Biscayart, quien rechazó el requerimiento fiscal de instrucción penal por considerar que "el impacto en el tributo en cuestión... ya fue objeto de juicio expresado mediante sentencia interlocutoria del Tribunal Oral N° 1, de fecha 13 de agosto de 2004, la que pasó en autoridad de cosa juzgada y puso fin al proceso allí sustanciado". Señaló el juzgador que "la sentencia dictada en el juicio oral ya había resuelto que la "maniobra" por la que se ejercía la pretensión punitiva no era tal. Por el contrario, se estimó que la forma adoptada era lícita y por ende, con relación al impuesto en cuestión -aunque por períodos anteriores- la relación tributaria había sido erróneamente establecida por el Organismo". Asimismo, el

Tribunal de Grado puso especial énfasis en que "más allá de las opiniones que sobre las cuestiones puedan sostenerse, lo cierto es que E. E. obtuvo el reconocimiento de la Justicia respecto de la legalidad de liquidar el impuesto como lo hizo lo que a mi criterio lo habilita para seguir haciéndolo así en el futuro. Siendo así, mal puede pretenderse ventilar, en otro proceso y por otros períodos, la misma cuestión, puesto que la posibilidad de escándalo jurisdiccional aparece palmaria... de acuerdo al relato que antecede, "ab initio" se advierte que E. E. habría obrado en ejercicio de un derecho que le fue judicialmente reconocido, por lo que su actuar no puede ser punible de acuerdo al artículo 34, inciso 4) del Código Penal".

Esta resolución fue apelada y dio origen al pronunciamiento de la Sala "B" de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, de fecha 27/12/2006, la que juzgó necesaria la investigación de la posible comisión de los delitos de evasión por el impuesto sobre los bienes personales, períodos fiscales 1999 a 2002, al interpretar que no puede pretenderse que la sentencia del Tribunal Oral Federal dictada el 13/8/2004 se vincule al juzgado *a quo* pues, sin perjuicio del acierto de lo establecido por el Tribunal de la instancia previa en cuanto se expresó que aquella sentencia pasó en autoridad de cosa juzgada y puso fin al proceso sustanciado, lo cierto es que no se advierte de qué manera aquellas circunstancias puedan poseer entidad alguna con relación a la denuncia que dio origen a la causa posterior, ya que el objeto procesal de aquel expediente, relacionado con el impuesto a los bienes personales, correspondía a los períodos fiscales 1995, 1996 y 1997. Lo cierto, explican los Camaristas, es que los hechos denunciados en la nueva causa corresponden a los períodos 1999, 2000, 2001 y 2002; hechos sobre los cuales no se pronunció aquel Tribunal Oral sino que, además, aquellas circunstancias no obstan a que el juzgado cuya resolución se puso en crisis, sostenga un criterio interpretativo diferente -en el caso en que lo considerase así-, pues la sentencia aludida carece de efecto vinculante alguno con relación a hechos que no constituyeron el objeto del pronunciamiento dictado por el Tribunal Oral Penal Económico N° 1.

El Dr. Hornos, en su voto minoritario, discrepó con el pronunciamiento del Juzgado Penal Tributario N° 1 en cuanto a que éste había sostenido que el contribuyente había actuado, al momento de los hechos denunciados (1999, 2000, 2001 y 2002), "en ejercicio de un derecho que le fue judicialmente reconocido", pues la sentencia del Tribunal Oral, a la cual se hizo mención, es posterior (13/08/2004) a todos los hechos denunciados en este expediente, por lo que no puede ser la justificación de hechos cometidos con anterioridad a ella. Las causas de justificación deben ser contemporáneas a la comisión del hecho. A pesar de esta consideración, el magistrado consideró que aquella resolución, que pasó en autoridad de cosa juzgada, estableció que "se trata de un supuesto de economía de opción o de ahorro fiscal, para no utilizar el equívoco término de elusión, en virtud del cual se hace utilización de opciones que ofrece la ley en el contexto de la actividad económica, la autonomía contractual y las prácticas mercantiles. Por eso la conclusión de la inexistencia del delito imputado" (sic). Por todo lo expresado, concluyó que la declaración de los hechos contenida en la sentencia del Tribunal Oral, al haber pasado en autoridad de cosa juzgada, es jurisdiccionalmente indiscutible e inmutable. Brevemente, la inatacabilidad de aquella sentencia remisoría implica la prohibición de que en otro proceso se decida de modo

opuesto a lo establecido precedentemente con autoridad de cosa juzgada por un órgano jurisdiccional, pues las partes que intervinieron en aquel proceso (AFIP, Ministerio Público Fiscal y E. E.) -que son las mismas que intervienen en estas actuaciones-, tuvieron en aquella ocasión la oportunidad de agotar el planteo de la cuestión relacionada con las circunstancias de hecho mencionadas y las consecuencias jurídicas que se extrajeron a partir de aquéllas, como así también de articular los recursos correspondientes contra los pronunciamientos que estimaron desacertados. Por ende, la nueva acusación es -vista desde esta óptica- terminantemente inviable<sup>94</sup>.

Interpuesto el recurso de casación por la defensa de Eurnekian, contra la resolución de la Sala “B”, la Sala I de la Cámara Nacional de Casación Penal entendió, con fecha 21/08/2008, que de la sentencia del TOPE N° 1 surge que pese a que en dicha resolución se trató la supuesta evasión del impuesto a los bienes personales del los períodos 1995 a 1998; expresamente se estableció que la maniobra, supuestamente fraudulenta por la que se habían constituido los fideicomisos en el extranjero, era lícita. “Es decir que, más allá del acierto o error que hoy se pudiera señalar sobre la validez de la donación realizada por el contribuyente a fin de constituir dos fideicomisos en el extranjero; aquello ya fue objeto de análisis por parte de la justicia argentina, existiendo al día de hoy una sentencia firme, con autoridad de cosa juzgada tanto formal como material... En consecuencia, y tal como sostuvo el magistrado a cargo de la investigación y el voto disidente en la resolución puesta en crisis, un nuevo pronunciamiento sobre la legalidad de liquidar el impuesto como lo hizo el denunciado, amerita la posibilidad de escándalo jurisdiccional; ya que se puede concluir que a la fecha, el contribuyente obró en ejercicio de un derecho que le fue judicialmente reconocido; en tanto, vale reiterarlo, en sus presentaciones ante el órgano recaudador denunció los fideicomisos a partir del año en que fue objeto de tratamiento.” (Del voto del Dr. Madueño)

Consecuentemente, con fecha 15/02/2010, llegan nuevamente las actuaciones a la Sala “B” de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico en función de lo resuelto por la Sala I de la Cámara Nacional de Casación Penal que dispuso hacer lugar al recurso de casación deducido por la defensa de Eurnekian, y ordenó que la Sala “B” dicte un nuevo pronunciamiento, conforme a los lineamientos expresados por aquella resolución.

En atención a ello, y sin perjuicio de los criterios establecidos por los propios magistrados de la Sala “B” que habían suscrito la resolución del 27/12/2006, atento a lo resuelto por la Sala I de la Cámara Nacional de Casación Penal, se resolvió confirmar la resolución recurrida en atención a los motivos expresados por el párrafo anterior.

Paralelamente, y conforme lo establecido por el artículo 20 de la ley 24.769, en cuanto a que *“la formulación de la denuncia penal no impedirá la sustanciación de los procedimientos administrativos y judiciales tendientes a la determinación... de la deuda tributaria..., pero la autoridad administrativa se abstendrá de aplicar sanciones hasta que sea dictada la sentencia definitiva en sede penal”*, Eurnekian interpuso sendos recursos de apelación por ante el Tribunal Fiscal de la Nación contra las resoluciones determinativas de

---

<sup>94</sup> Descripción de los hechos extraída de: SEQUEIRA, MARCOS A. *“Garantías Procesales en el Derecho Tributario”*, 2da Edición, Ed. Mediterráneo, Córdoba, 2007, p. 402/408.



oficio de sus obligaciones tributarias relativas al impuesto al valor agregado por los períodos fiscales 8/95 a 1/96, 3/96 a 6/96, 8/96 a 11/96 y 1/97 a 6/97, al impuesto a las ganancias correspondiente a los períodos 1995 a 1997 y al impuesto sobre los bienes personales por los períodos fiscales 1995 a 1997 y 1998, con sus respectivos intereses resarcitorios. Luego de procederse a la acumulación de las causas en trámite por ante distintas Salas, resultó como Vocalía instructora la 1ra Nominación.

Así, con fecha 27/09/2010 la Sala “A” del Tribunal Fiscal dictó sentencia en virtud de la cual resolvió: 1) Confirmar parcialmente la determinación de oficio en el impuesto al valor agregado por cuanto considera alcanzados por el gravamen a los intereses generados en la venta de acciones de “Oeste Cable Color SA” por parte de Eurnekian, a la firma “Cablevisión SA”; 2) Revocar parcialmente dicho acto, en cuanto intenta gravar con el IVA a los intereses percibidos por Eurnekian, generados en la operación de venta de acciones de “Cablevisión SA”, “Televisora Belgrano SA”, “Construred SA” y “Univents SA” a la firma “TCI internacional Holding Inc.”; 3) Confirmar parcialmente la resolución determinativa relativa al impuesto a las ganancias, en cuanto establece como alcanzados por el gravamen a los ingresos obtenidos por la venta de acciones de “Oeste Cable Color SA” por parte de Eurnekian, a la firma “Cablevisión SA”; 4) Revoca parcialmente a la mencionada resolución, en el punto referido a la gravabilidad en el impuesto a las ganancias de los ingresos obtenidos por la venta de acciones de “Cablevisión SA”, “Televisora Belgrano SA”, “Construred SA” y “Univents SA” a la firma “TCI internacional Holding Inc.”; y 5) Revoca íntegramente a la resolución mediante la cual se determina de oficio la obligación tributaria del contribuyente Eduardo Eurnekian relativa al impuesto sobre los bienes personales.

En lo que aquí interesa, para así resolver respecto a los Puntos 4) y 5), los juzgadores -luego de sentar su posición acerca del deslinde jurisdiccional existente entre el Tribunal Fiscal de la Nación y la justicia en lo Penal Económico<sup>95</sup>-, entendieron que la valoración sobre los hechos efectuada en la sentencia firme del TOPE N° 1, se encontraba hermanada con la valoración de la intencionalidad del sujeto al llevar a cabo los hechos involucrados. Por tal motivo, consideraron que la cuestión planteada reunía características tales que le conferían un alto grado de especificidad a la valoración de los hechos efectuada por el juez penal, consecuentemente, sentenciando que debía estarse a lo resuelto por la justicia penal, en lo relativo a la no gravabilidad en el impuesto a las ganancias y sobre los bienes personales de las sumas recibidas por la venta de acciones de “Cablevisión SA”, “Televisora Belgrano SA”, “Construred SA” y “Univents SA” a la firma “TCI internacional Holding Inc.”, con las cuales se constituyeron dos fideicomisos con “Citi Trust Cayman Ltd.” (Islas Cayman) e “ITK Trust Co.” (Bahamas); alejándose, por lo demás, del grave riesgo de caer en el “escándalo jurídico”.

A mayor abundamiento, cabe destacar que el criterio que sustentó el fallo absolutorio de la justicia penal se compadecía con la ya resuelto por esa Sala *in re* “Estación Centro”, de fecha 17/07/2007. En efecto, en dicho decisorio se estableció que

---

<sup>95</sup> Ver punto 5.3.1.2 donde se analiza la doctrina jurisprudencial sentada en el presente fallo.

“...debe distinguir la construcción jurídica bajo la cual se oculta un negocio diferente del que se manifiesta en los documentos con el propósito de obtener ilícitamente beneficios tributarios, frente a las hipótesis de minimización legítima del impuesto...”.

A la fecha de elaboración del presente trabajo, la sentencia recaída en la presente causa se encuentra apelada por ante la Excm. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal.

Hasta aquí quedaron planteados los hechos y la valoración jurídica de los mismos que –dentro de sus posibilidades- pudieron efectuar los distintos magistrados intervinientes en los diversos procesos que tuvieron a “Eurnekian” como protagonista.

## **6.2) Las críticas de la doctrina.**

### **6.2.1) Del “non bis in idem” y la “cosa juzgada”.**

En oportunidad de analizar la cuestión, **Sequeira**<sup>96</sup> consideró que el fallo de la Sala “B” de la CAPE (27/12/2006) violentaba al principio constitucional de la “cosa juzgada”. Para así concluir sostuvo que existe una mancomunada comunión entre éste principio y la máxima constitucional que proscribiera la múltiple persecución penal por el mismo hecho: el “non bis in idem”. Así, señala, si se intenta perseguir a quien ya fue absuelto o condenado por el mismo hecho punible en otro procedimiento, tal inobservancia debe denunciarse por la vía de la excepción de “cosa juzgada”. En cambio, si se intenta perseguir a alguien que ya está siendo perseguido por el mismo hecho, existe la necesidad de excepcionar la “litispendencia”. Según este autor, en el caso resultaba procedente la excepción de “cosa juzgada”, por lo que considera que la sentencia es contraria a la prohibición de la doble persecución penal y desatiende las necesidades de certidumbre y estabilidad del derecho en litigio que, como consecuencia de la tutela del estado de derecho, deben ejercer los jueces, alterando por esta vía una cuestión determinada previamente a través de un fallo que ya estaba firme, con grave menoscabo de la seguridad jurídica.

Para así concluir, sostiene que la solución real prevista para la segunda causa ya se encontraba resuelta de antemano aunque los períodos tributarios no fuesen los mismos, ya que ello no es óbice para conducir a interpretar que los hechos sí lo son. Lo expuesto, atento considerar que sólo cuando claramente se trata de hechos diferentes será admisible una nueva persecución penal, mientras que en el supuesto que los hechos de continuación sean juzgados a un fallo que recayera sobre un presunto delito único, como dice aquí acontecer, bajo la hipótesis del virtual delito continuado, la primera condena conserva toda su autoridad de cosa juzgada y toda nueva acción precluye; por ende, finiquita que aspirar a enjuiciar nuevamente al mismo sujeto por hechos que ya formaron parte del potencial accionar criminal en un delito continuado tomado como único implicaría, no sólo en relación al delito continuado, sino integral y radicalmente en todas sus manifestaciones, negar a la sentencia penal dictada por el Tribunal Oral los requisitos de indiscutibilidad y de firmeza que cuando se formula la segunda denuncia ya le son propias, y consentir que

---

<sup>96</sup> SEQUEIRA, MARCOS A. Op. Cit., p. 409/425.

sobrevenga indefinidamente impugnada cada vez que surjan nuevos hechos y nuevas pruebas.

Como colofón, reitera su convicción de que nos encontramos ante un mismo hecho que se prolonga en el tiempo, donde lo sustancial de la acción atribuida al acusado en la primera de las persecuciones penales es la misma que se le endilga en la segunda, aunque los períodos tributarios sean diferentes, entendiendo que la confrontación de los hechos debió efectuarse en su materialidad (presunta evasión del impuesto sobre los bienes personales a través de determinada maniobra) y no en su significación jurídica (evasión del impuesto sobre los bienes personales correspondientes a determinados períodos).

### **6.2.2) Del “escándalo jurídico”.**

A la sazón, **Vicente O. Díaz**<sup>97</sup> también hizo su crítica al pronunciamiento comentado precedentemente. Sin embargo, el eje de discusión se centro en la posible existencia de un “escándalo jurídico”, pudiendo el autor al menos “rescatar por su espíritu garantista” el voto minoritario en disidencia del Dr. Hornos.

Luego de calificar como insólito al accionar del Fisco Nacional que interpuso una nueva denuncia penal por los períodos fiscales 1999 a 2002, el que -en la particular visión del autor- no se resignó a la derrota sufrida por la sentencia del 13/08/2004, se originó la intervención de la Sala “B” de la CAPE, cuyos votos mayoritarios revocan la decisión de primera instancia y se insertan en el “escándalo jurídico” preanunciado. Ello así, en tanto que, a su entender, el fallo del Tope N° 1 había definido expresamente que la figura jurídica adoptada en sus decisiones por el contribuyente no agraviaban ninguna ley impositiva Argentina y por ende, no caían dentro de los hechos imposables diseñados por ellas. Continúa argumentando que la mayoría confundió la exégesis formativa de un hecho jurídico único donde su mera repetición en el tiempo no altera la susodicha formación, más cuando la misma estructura ha sido declarada judicialmente como no incorporada a la sistemática tributaria nacional.

Por el contrario, entiende que el voto en minoría contiene en su instrumentación “todo lo previsible en un mundo jurídico civilizado”, dando el autor “aprobación pública al fallo en disidencia”. Al respecto, Díaz vuelve a reiterar la tesis que oportunamente hubiera expuesto al momento de criticar el fallo "Compañía de Radiocomunicaciones Móviles SA" (TFN, Sala “A”, 3/09/1996), relativa a que en todo proceso penal tributario se requiere la existencia de un hecho imponible ardidoso para que exista un hecho punible. Es por eso, que considera acertado que el Dr. Hornos se haya enfocado en la existencia de una decisión definitiva de prejudicialidad penal, dado que, en el caso bajo consideración, el TOPE N° 1 había determinado que no existía hecho tributario disvalioso, operando entonces un impedimento para intentar un segundo y reiterado juzgamiento del tratamiento impositivo de los mismos hechos sin repudiar al “non bis in idem”, al Pacto de San José de Costa Rica y demás tratados internacionales de jerarquía constitucional.

---

<sup>97</sup> DÍAZ, VICENTE OSCAR. “Un evidente escándalo jurídico y el valor de un fallo en minoría”. Revista El Derecho N° 11.706, Vol. XLIV, 26/02/2006.

En definitiva, concluye que la sentencia del Tribunal Oral determinó la inexistencia del hecho imponible y tal decisión, a su entender, vincula a otro estamento jurisdiccional e impide que este último diga lo contrario, salvo que se quiera institucionalizar el escándalo jurídico.

Por su parte, **Teresa Gómez**<sup>98</sup> consideró prioritario subrayar que la sentencia del Tribunal Oral, 13/8/2004, había resuelto la inexistencia de verificación del hecho imponible al expresar que "Si la conclusión es que el hecho imponible no se ha verificado, tampoco puede surgir su consecuencia legal, la obligación tributaria ... la falta de sustrato fáctico que impide, entonces, la configuración del elemento objetivo del tipo, cual es la obligación tributaria, hace impensable que pueda hablarse de delito...". En ese contexto, se hizo eco de la opinión publicada por Vicente O. Díaz en el sentido de que "...los elementos colectados en un proceso penal conexo a lo que se discute con posterioridad en sede tributaria administrativa tienen, del primero hacia el segundo, un traspaso legal e intransable, habida cuenta de que la norma administrativa no tiene poder ni facultad para no considerar las calificaciones de actos procesales válidos en carácter de definitivos, más cuando es la propia Administración la que radica el accionar del contribuyente en la sede penal".

Por lo expuesto precedentemente, la autora no puede más que compartir con el decisorio de la Cámara Nacional de Casación Penal. A su entender, los magistrados se expidieron en forma contundente cuando resolvieron que un nuevo pronunciamiento sobre la legalidad de las liquidaciones del impuesto sobre los bienes personales realizadas por Eurnekian representaría un escándalo jurisdiccional, así como también que la pretensión de la querrela estaría en violación al principio que prohíbe la doble persecución penal, ya que la sentencia del Tribunal Oral en lo Penal Económico N° 1 quedó firme y trató el fondo de la cuestión.

Como corolario, puntualiza que mal podría ser ardidosa la conducta de aquel que sigue ajustando sus sucesivas declaraciones juradas a las normas que entiende aplicables, y que el derecho tributario obedece a la función recaudatoria del Estado y acompaña la presión fiscal frente al ciudadano contribuyente, mientras que el derecho penal se desenvuelve gobernado por las garantías constitucionales del debido proceso, de la prohibición de doble juzgamiento, de legalidad, de prohibición de autoincriminación y por el principio de inocencia, entre otras.

### **6.2.3) De la no afectación al “non bis in idem” y el delito continuado.**

**Viola**<sup>99</sup>, al analizar la garantía procesal del “non bis in idem”, citó la sentencia de la Casación de fecha 21/08/2008, como un claro ejemplo de la confusión que existe respecto a cuales son los recaudos que deben cumplirse para considerar que existe un mismo hecho.

En primer lugar, el autor aclara que el “non bis in idem” es una garantía personal, que sólo beneficia a quien la articula en el caso concreto, no resultando extensible sus efectos a los otros partícipes o imputados en el mismo hecho. Señala que la doctrina es

---

<sup>98</sup> GÓMEZ, TERESA. “Un nuevo pronunciamiento en la causa “Eurnekian” implicaría la posibilidad de escándalo jurídico”. Doctrina Penal Tributaria y Económica Errepar N° 9, Diciembre de 2008.

<sup>99</sup> VIOLA, JOSÉ E. “Derecho Procesal Penal Tributario”, 2ª edición, Ed. La Ley, Bs. As., 2009. p. 52/55.

unánime cuando establece que, para que exista un mismo hecho, debe haber identidad de persona, identidad de causa o motivo de persecución penal e identidad de objeto o hecho material.

Sin embargo, entiende que sobre este último requisito se verifican las mayores confusiones. Es cierto que lo que se exige es una identidad real; pero no necesariamente esta implica una identidad jurídica, puesto que en materia penal tributaria los extremos relativos a la liquidación tributaria del importe evadido deben examinarse dentro de la identidad de objeto o hecho material, pese a que tengan un sustento normativo. Al respecto, concluye que un claro ejemplo de esta confusión el precedente “Eurnekian”.

El autor discrepa con los fundamentos que sustentaron al veredicto, en tanto que, como una manera que permita medir la capacidad contributiva en que se asientan los tributos, es que el legislador fracciona el desarrollo temporal del hecho imponible y establece un período fiscal. Ergo, el período fiscal es consustancial al tributo, razón por la cual la ley 11.683 implícitamente, y la ley 24.769 expresamente, conminan a que las liquidaciones tributarias deban ajustarse a derecho “por cada período fiscal”. Continúa argumentando que el hecho de que, por su estructura, algunos tributos tengan una base imponible dinámica (ventas, rédito) y otros una estática (patrimonio), no altera esta situación. En igual inteligencia, puntualiza que puede existir una fluctuación de la materia imponible período a período o por el contrario la misma puede mantenerse uniforme, más ello no cambia que la evasión se verifica por cada lapso normativamente exigible.

En definitiva, sostiene que si existe un cuestionamiento a la forma de liquidar un tributo, y de ello se deriva una imputación penal, tal hecho sólo tiene efectos para ese y no otro ejercicio fiscal. En otras palabras, no se verifica en este caso una pluralización del mismo hecho, sino que la división fáctica de cada hecho evasivo parte del concepto de período fiscal; por lo cual, nunca puede considerarse que las acciones que dan lugar a la liquidación tributaria de un período sean parte del hecho de otro período.

Como breve glosa al caso comentado señala que, no obstante que el actuar en ejercicio de un derecho reconocido judicialmente importa –inexcusablemente- una causal de justificación, le parece difícil entender como en este caso, ha podido verificarse este supuesto cuando la sentencia que originaría el derecho es del 2004 y las DD.JJ. que se habrían amparado en el mismo son anteriores, es decir, presentadas cuando tal derecho no existía como tal.

Finalmente, sintetiza que si concurren distintos períodos fiscales existen –a los fines tributarios- distintos hechos.

## **7) Proyecto de reforma.**

Como es de público conocimiento, con fecha 17/03/2010 el Poder Ejecutivo Nacional, a través del mensaje N° 379, elevó al Honorable Congreso de la Nación un proyecto de reforma a la vigente ley penal tributaria 24.769.

En lo que aquí interesa, no se ha propuesto una modificación sustancial del actual artículo 18, de manera tal que, el rol que cumple la determinación de oficio de la deuda

tributaria en el marco del proceso penal, seguirá librado a lo que los jueces penales decidan que ésta tiene. No obstante, cabe puntualizar que el proyecto amplía el plazo del tercer párrafo de 90 a 120 días hábiles administrativos.

Al respecto, consideramos que dicha ampliación del plazo para que el organismo recaudador emita el acto administrativo de determinación de oficio, en los casos en que la denuncia penal fuere formulada por un tercero, podría ser leída como la confirmación de la importancia que aquélla reviste para el proceso penal tributario.

Por el contrario, sí se propugna la modificación del vigente artículo 20, el cual quedaría redactado de la siguiente manera: *“La formulación de la denuncia penal no suspende ni impide la sustanciación y resolución de los procedimientos tendientes a la determinación y ejecución de la deuda tributaria o de los recursos de la seguridad social, ni la de los recursos administrativos, contencioso administrativos o judiciales que se interpongan contra las resoluciones recaídas en aquéllos. La autoridad administrativa se abstendrá de aplicar sanciones hasta que sea dictada la sentencia administrativa definitiva en sede penal.*

*En este caso no será de aplicación lo previsto en el artículo 74 de la ley 11683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones o en normas análogas de las jurisdicciones locales.*

*Una vez firme la sentencia penal, la autoridad administrativa aplicará las sanciones que corresponden, sin alterar las declaraciones de hechos contenidas en la sentencia judicial.”*

Así podemos observar que no sólo se ratifica al sistema de separación de vías, sino que también se lo profundiza al prescribirse la imposibilidad de suspensión del procedimiento contencioso tributario y/o ejecutivo, una vez formulada la denuncia penal. De esta manera, lo que fue tomado por la jurisprudencia de aquél fuero como una alternativa armonizadora ante la posibilidad de “escándalo jurídico”, quedaría definitivamente desechada.

**Riquert**<sup>100</sup>, en oportunidad de pronunciarse respecto al proyecto bajo análisis, puntualizó que la sustitución del artículo 20 por un texto similar se ha entendido como que aclara y profundiza la independencia del proceso tributario del penal, al agregarse en el primer párrafo lo siguiente: La formación de denuncia penal, en lugar del actual “no impedirá”, pasa a *“no suspende ni impide”* la sustanciación de los procedimientos administrativos y judiciales tendientes a la determinación y ejecución de la deuda tributaria o previsional, pero la autoridad administrativa se abstendrá de aplicar sanciones hasta que sea dictada la sentencia definitiva en sede penal.

Cita a Lichtmann y Schurjin Almenar, coincidiendo en que se agudiza la independencia de procesos, entienden que se propone un cambio en materia de prejudicialidad penal y que, ahora, la denuncia penal no impedirá la sustanciación y resolución de los procedimientos administrativos o judiciales tendientes a determinar y

---

<sup>100</sup> RIQUEERT, MARCELO A. “A propósito de una eventual reforma al Régimen Penal Tributario”, trabajo presentado en la XL Jornadas Tributarias celebradas en la ciudad de Mar del Plata, 17, 18 y 19 de noviembre de 2010.

ejecutar la deuda tributaria o previsional, ni la de los recursos administrativos o contencioso administrativos o judiciales que se interpongan contra las resoluciones recaídas en aquéllos, advirtiendo que, aún cuando se mantiene la prohibición de aplicar sanciones hasta que no exista sentencia penal firme, podría provocarse un caos jurídico ya que esta podría expedirse sobre hechos que hubieran impedido la ejecución de la deuda tributaria.

El allí panelista concluyó que, habida cuenta que estamos aún ante la posibilidad de discutir el proyecto, su observación debiera llevar a profundizar el análisis en este punto.

## **8) Conclusión. Nuestra opinión.**

Hemos iniciado el presente trabajo estudiando los sucesivos debates parlamentarios que originaron la adopción de tan bipolares sistemas procedimentales penales en nuestras sucedáneas leyes penales tributarias. Comparamos nuestro régimen en relación con aquellos que han sido instaurados en los hermanos países latinoamericanos y del viejo continente. Centramos nuestro primer eje de discusión en los efectos que la determinación de oficio fiscal produce en el proceso penal, tanto desde la óptica jurisprudencial como la doctrinaria. Inmediatamente, rotamos dicho eje para centralizarlo en la sentencia dictada en el fuero penal y sus alcances respecto al procedimiento seguido en el contencioso tributario. Transitamos integralmente el proceso seguido contra un polémico contribuyente, como corolario y perfecto ejemplo de las vicisitudes que nuestro actual sistema acarrea. Finalmente, analizamos el proyecto de reforma que se discute en el Parlamento y como aquél hace caso omiso de la problemática aquí analizada.

Corresponde entonces que ofrezcamos nuestra conclusión y adoptemos posición al respecto.

En cuanto al primer eje de discusión, adherimos sin preámbulos ni hesitaciones, a la corriente doctrinaria que confiere a la determinación de oficio el carácter de *cuestión previa* al inicio de la acción penal, la que no impide que se lleven a cabo actos de instrucción, pero sí resolver la situación procesal del contribuyente imputado.

Sustentamos nuestro apoyo a ésta postura, principalmente, en lo manifestado por los legisladores en el debate parlamentario que diera lugar a la sanción del vigente artículo 18 de la LPT. Puntualmente, fue el diputado Menem quien en aquella ocasión, sostuvo que el cambio de paradigma "...brinda la posibilidad a la administración tributaria de evaluar acabadamente la situación del obligado así como también que en el pertinente proceso de determinación de oficio o en la correspondiente impugnación ejerza su derecho de defensa...".

Al respecto, entendemos que lo expuesto no puede leerse de otra forma que la voluntad expresa del legislador de adoptar un sistema, en franca contraposición con el seguido por la anterior ley penal tributaria 23.771, en donde la existencia previa de la determinación de oficio se enarbole como requisito ineludible a la promoción de la acción penal por parte del Fisco Nacional. Máxime, cuando en el caso de la formulación directa de la denuncia por parte de un tercero, se exige al juez penal que remita los antecedentes al

organismo recaudador para que éste lleve adelante el procedimiento determinativo de oficio, de manera tal que no queden dudas de la importancia que se le asigna al acto administrativo en cuestión en función al proceso penal.

Asimismo, puntualizamos la virtuosidad de un régimen garantista que permite al contribuyente el ejercicio de su derecho de defensa en el marco del procedimiento reglado por los artículos 17 y subsiguientes de la ley 11.683 (t.o.v.), con carácter previo a someterlo a un -eventualmente innecesario- proceso penal. Ello, sin menoscabar la importancia que dicho procedimiento reviste en cuanto a la determinación del *quantum* de la obligación tributaria presuntamente evadida, lo que se traduce en requisito indispensable para habilitar al Fisco a denunciar, si es que ha de constatarse el alcance de los topes establecidos como condiciones objetivas de punibilidad por las figuras penales contenidas en la ley.

En relación al segundo eje de discusión, en primer término, consideramos imperativo resaltar la insoslayabilidad de la jurisdicción del Tribunal Fiscal de la Nación, así también como la de su Alzada, la Excma. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, para conocer y entender en lo referido a la existencia y magnitud de la obligación tributaria presuntamente adeudada por el contribuyente. Aquélla recae exclusivamente en sus manos, y cualquier intento de menoscabo altera el orden institucional vigente.

Consideramos que el tema en debate no puede limitarse a cual de los dos fueros se pronuncie primero. Si así fuera, la problemática quedaría circunscripta a una carrera entre dos jueces, el penal y el tributario, de manera tal que el que sentencie primero cercenará la competencia de su rival.

Como reflexión preliminar final, negamos las bondades de un debate doctrinario que adquiere -de manera creciente- tintes belicosos, instando a nuestros prestigiosos autores a adoptar la mayor neutralidad posible ante un escenario que, conforme surge del proyecto de ley elevado por el Poder Ejecutivo con fecha 17/03/2010, no cambiará *a posteriori* de la reforma legislativa.

Ya adentrándonos al fondo de la cuestión, compartimos con el Dr. Alemany lo expresado *in re* “**Agroferia S.R.L.**”, en cuanto a que si se admitiera que las declaraciones de hechos contenidas en la sentencia penal firme hacen cosa juzgada y no pueden ser desconocidas en ninguna de las instancias del juicio administrativo cuyo objeto consiste en la determinación de la deuda impositiva, la primera parte del artículo 20 de la LPT quedaría prácticamente sin efecto y valor. Ello es así porque tal determinación resultaría ser provisional y dependiente de lo que en definitiva se decidiera al respecto en sede penal.

En relación a esta cuestión, queremos expresar nuestra opinión positiva en cuanto a la intencionalidad del legislador de mantener las competencias que naturalmente le pertenecen a cada uno de los fueros, penal y tributario, respectivamente.

Lo afirmado se deriva de la discusión parlamentaria que diera origen al dictado de la norma, siendo el diputado Menem el que en aquella oportunidad sostuviera que el artículo 20 contempla la posibilidad de determinación y persecución judicial de la obligación protegida por el régimen penal por parte del organismo recaudador; en tal sentido,



aclarando que ello "...implica que la competencia para determinar la configuración y el alcance del hecho imponible descansa ora en la administración tributaria, ora en el tribunal -administrativo o judicial- encargado de entender en la apelación interpuesta por el obligado..."

Asimismo, postulamos que ello puede inferirse de la propia forma en que se estructura la norma. En efecto, citando a **Sequeira**<sup>101</sup>, la ley procesal establece las formas de invocar el principio "non bis in idem" cuando él es conculcado. Así, si se intenta perseguir a quien ya fue absuelto o condenado por el mismo hecho punible en otro procedimiento, tal inobservancia debe denunciarse por la vía de excepción de "cosa juzgada". En cambio, si se intenta perseguir a alguien que ya está siendo perseguido por el mismo hecho, existe la necesidad de excepcionar la "litispendencia".

Trasladando dichos conceptos al análisis del artículo 20, observamos que la "litispendencia" queda establecida en el primer párrafo cuando prescribe que "...la autoridad administrativa se abstendrá de aplicar sanciones hasta que sea dictada la sentencia definitiva en sede penal...". Asimismo, la "cosa juzgada" se perpetúa en el último párrafo, cuando establece que "...Una vez firme la sentencia penal, la autoridad administrativa aplicará las sanciones que correspondan sin alterar las declaraciones de hechos contenidas en la sentencia judicial.". Consecuentemente, podemos deducir que si el legislador hubiera querido establecer la "litispendencia" en cuanto al impuesto, para luego concluir en la existencia de "cosa juzgada", lo hubiera hecho, así como lo hizo para el caso de las infracciones tributarias.

Sin embargo, compartiendo con el análisis efectuado por el Dr. Alemany en los autos *supra* referenciados, la tesis de conformidad con la cual la intención de la ley 24.769 habría sido la de introducir procesos separados, aceptando la eventualidad de que coexistan sentencias contradictorias sobre la existencia y cuantía de la deuda impositiva, desconoce el principio general del art. 1103 del Código Civil, según el cual la autoridad de cosa juzgada de la sentencia penal debe prevalecer y ésta comprende a los hechos probados que constituyan el soporte necesario de la decisión y a su calificación con base en la ley penal. Todo ello, conforme a la regla general de la lógica según la cual no es admisible que los mismos hechos existan o dejen de existir para los órganos del Estado, que deben atenerse plenamente a las consecuencias de las sentencias dictadas por los tribunales a cuya jurisdicción están sometidos; ni que éstos en buena fe afirmen y nieguen simultáneamente al contribuyente su condición de tal o la cuantía de lo que adeuda, a menos que la ley circunscriba de manera clara e indudable el ámbito de validez de tales pronunciamientos, conciliándolos el uno con el otro de modo y evitando esa contradicción.

El punto álgido, a nuestro entender, radica en que estas precisiones no se formulan claramente en la ley 24.769, como sí se hizo en la legislación comparada, que ha incorporado "cláusulas armonizadoras" al momento de adoptar al sistema de separación de vías como principio rector. Basta recordar el caso del régimen italiano, en el que mediante

---

<sup>101</sup> SEQUEIRA, MARCOS ALBERTO. "Vías legales tendientes a evitar que se viole la regla del *ne bis in idem*", en "Garantías Procesales en el Derecho Tributario", 1ª edición, Ed. Mediterránea, Córdoba, 2003, p. 228.

el artículo 20 de la ley 74/2000, se establece que la sentencia penal no asume autoridad de cosa juzgada en el proceso tributario, porque éste se caracteriza por reglas procesales diversas, cumpliendo entonces el rol de simple elemento de prueba.

Es que, como ya lo expresara la Sala I de la Excma. Cámara en los autos “**Mascardi, Carlos Gustavo**”, no puede haber determinación en sede penal que sirva para otra cosa distinta a la indagación sobre la posible comisión de un ilícito y, por lo tanto, no puede hacer cosa juzgada lo decidido en punto a la determinación del encuadre fiscal, que sólo es competencia administrativa, del Tribunal Fiscal de la Nación y, eventualmente, de la Cámara del fuero. En todo caso, la determinación que el juez penal pueda hacer sólo quedará limitada para establecer el grado de culpabilidad que pueda caber al imputado cuando trata de eludir mediante maniobras fraudulentas el cumplimiento de sus obligaciones.

Sin embargo, insistimos en que para que ello suceda, debe introducirse al sistema vigente a lo que denominamos “cláusula armonizadora”.

Ante su ausencia, y como hemos visto, alguna doctrina jurisprudencial entendió como un método de armonización válido para evitar la posibilidad de “escándalo jurídico”, a la suspensión del proceso contencioso-tributario hasta tanto se produzca el dictado de sentencia firme en el fuero penal. Sin embargo, y pese a las reservas que dicha solución nos merece y a las que nos remitimos *brevitatis causae*, dicha posibilidad quedará definitivamente desechada, si es que ha de aprobarse el proyecto de reforma a la vigente ley penal tributaria elevado por el Poder Ejecutivo Nacional.

Frente a este escenario, concluimos que la única posibilidad de armonización viable es la que oportunamente efectuara el Dr. Porta *in re* “**Cía. de Radiocomunicaciones Móviles S.A.**”, al momento de analizar los efectos de la cosa juzgada resuelta en sede penal con relación a otras jurisdicciones.

Primordialmente, debe tenerse presente que se exigen ciertas precauciones, las que Vélez Sarsfield señala en la nota a los artículos 1102 y 1103 en tanto que, en estos casos, pudiera no existir identidad de partes y “...en verdad no hay identidad de objeto...”. Agrega más adelante, que “... la regla que exige las tres condiciones expuestas para que haya cosa juzgada es meramente una regla de derecho civil dada para las cuestiones de puro derecho civil, y no para aquellas que resulten de la comparación del derecho civil con el derecho criminal...”. Sin embargo, el codificador expresamente admite la prioridad del pronunciamiento penal en cuanto a la existencia o no del “hecho principal”, habida cuenta de ser elemento común para sancionar o para indemnizar.

En este orden de ideas, Salvat conceptualiza el hecho principal de los artículos 1102 y 1103 como “... todo lo que comprende la imputación desde el punto de vista objetivo: la materialidad del hecho, la condición de autor del mismo y el carácter delictuoso del hecho (calificación penal e ilicitud)...” (Ed. Omeba, T. 1.A, pág. 219, Salvat - Nº 2952; Cammarota - T. 2 - Nº 581 y ss.).

Como podemos observar de lo transcripto, aunque incluido dentro del concepto de hecho principal, aparece como perfectamente diferenciable “la materialidad del hecho”.

Dicha diferenciación también puede verse en Alsina en tanto expresa "... c) Determinación de la norma aplicable: establecidos los hechos (examen de la prueba), el juez procede a valorar su significación jurídica (Alsina, Hugo: "Tratado teórico-práctico de derecho procesal civil y comercial" - Ed. Ediar - Buenos Aires - 1961 - pág. 82).

Es que, lo que se intenta es establecer la diferencia entre los hechos y el derecho.

Citando a Redenti "... ¿Pero cómo se traza a este efecto la línea divisoria entre el hecho y el derecho?... Teóricamente se debería decir que constituyen datos o elementos de hecho, los eventos o acaecimientos de éste, nuestro mundo, considerados desde un punto de vista puramente histórico o de crónica y en tanto se discuta sólo si se han o no se han verificado. No menos teóricamente, se debería deducir que los problemas de derecho comienzan cuando se trate de determinar si en aquellos acaecimientos o eventos se pueden reconocer los caracteres distintivos (definitorios o clasificatorios) de hechos hipotéticamente previstos por el derecho a los efectos de la individualización y subjetivización de sus normas. Problema indudablemente de derecho es luego el determinar por consecuencia, cuáles normas han entrado en vigor y cuáles son los efectos jurídicos que de ellas derivan" (Redenti, Enrico: "Diritto processuale civile" - Ed. Giuffrè - Milano - 1949 - págs. 213/214).

En consecuencia, debe concluirse que en lo que hace al alcance de la cosa juzgada, las declaraciones de hechos contenidas en la sentencia penal excluyen todo tipo de valoración jurídica. Dicho en otras palabras, como forma de armonización, debe limitarse el efecto de la cosa juzgada con relación a cuestiones fácticas, lo que implícitamente permite la revisión de las cuestiones de derecho.

Es que de no ser así, en los casos en los cuales en sede penal se hiciera un análisis relativo a la existencia o no de hecho imponible, se llegaría a la inconcebible conclusión que la extensión de la cosa juzgada se amplía transformándose en un condicionante sobre la aplicación o no del gravamen, que reduciría la actuación de los organismos competentes a un mero acto liquidatorio en el primer supuesto o una abstención total en el segundo.

**Jesica Ariana Ferraro.**

**A los 27 días del mes de Marzo de 2011.**

## 9) Bibliografía.

1. ARAMBURU, VICTOR J. y GIANOTTI, HUGO P. “*La pretensión fiscal en la ley 23.771*”. Doctrina Tributaria Errepar, T. XIV, N° 173, septiembre de 1994.
2. CATANIA, ALEJANDRO J. “*Régimen Penal Tributario. Estudio sobre la ley 24.769*”, 2º Edición, Ed. Del Puerto, Bs. As., 2007.
3. CHIARA DÍAZ, CARLOS. “*Ley Penal Tributaria y provisional 24.769*”, Ed. Rubinzal Culzoni, Santa Fe.
4. DE LLANO, HERNAN. “*La defensa en el proceso penal tributario*”, publicado en “*Estudios sobre el Proceso Penal Tributario*”, coordinado por Teresa Gómez, Ed. Errepar, Bs. As., 2007.
5. Diario de Sesiones - Cámara de Diputados de la Nación. Reunión 41ª - 3ª Sesión Extraordinaria (especial) – 19 y 20 de diciembre de 1989.
6. Diario de Sesiones - Cámara de Diputados de la Nación. Reunión 44ª - 5ª Sesión Extraordinaria (Primera Parte) – 24 y 25 de enero 1990.
7. Diario de Sesiones - Cámara de Diputados de la Nación. Reunión 45ª - 5ª Sesión Extraordinaria (Continuación) – 25 y 26 de enero 1990.
8. Diario de Sesiones - Cámara de Diputados de la Nación. Reunión 48ª - 21ª Sesión Ordinaria – 27 y 28 de noviembre de 1996.
9. Diario de Sesiones - Cámara de Senadores de la Nación. Reunión 85ª - 2ª Sesión Extraordinaria (continuación) – 19 de diciembre de 1996.
10. DÍAZ ORTIZ, JOSÉ y MARCONI, NORBERTO. “*Artículo 18 de la ley 24.769. Omisión de determinación de oficio. Nulidad.*”, Doctrina Tributaria Errepar N° 294, Septiembre de 2004.
11. DÍAZ SIEIRO, HORACIO. “*La determinación de oficio de las deudas impositivas y el proceso penal tributario. Una primera aproximación al artículo 18 de la ley 24.7.69*”. P.E.T. N° 135.
12. DÍAZ, VICENTE OSCAR, “*Un evidente escándalo jurídico y el valor de un fallo en minoría*”. Revista El Derecho N° 11.706, Vol. XLIV, 26/02/2006.

13. DÍAZ, VICENTE OSCAR. *“Escándalo jurídico de una sentencia del Tribunal Fiscal. Singular doctrina de la Sala “A”: Repudio al non bis in idem”*, P.E.T. N° 118, Octubre de 1996.
14. DÍAZ, VICENTE OSCAR. *“Límites jurídicos de las atribuciones de la inspección tributaria en su proceder”*, Ed. Ad-Hoc, Bs. As., 2010.
15. EDWARDS, CARLOS ENRIQUE. *“Régimen Penal Tributario. Leyes 24.765 y 24.769. Delitos tributarios, provisionales y fiscales. Procedimientos administrativo y penal. Clausura tributaria. Jurisprudencia.”*, 4ª edición, Ed. Astrea, Bs. As., 2000.
16. FRIDENBERG, JUAN PABLO. *“Aspectos controvertidos del régimen penal tributario. Análisis a partir del derecho argentino comparado”*, Revista Impuestos N° 1, Ed. La Ley, enero de 2009.
17. FRIDENBERG, JUAN PABLO. *“El artículo 20 de la ley penal tributaria y la pretendida armonización en materia tributaria, infaccional y penal”*, trabajo presentado en el 11º Simposio sobre Legislación Tributaria Argentina, Ed. Edicon, Bs. As., 2009.
18. FRIDENBERG, JUAN PABLO. *“Rol de la determinación de oficio de la deuda tributaria en el marco del proceso penal tributario”*, publicado en “Derecho Penal Tributario”, T. II, coordinado por Alejandro C. Altamirano y Ramiro R. Rubinska, Ed. Marcial Pons, Bs. As., 2008.
19. GARCÍA VIZCAÍNO, CATALINA. *“Derecho Tributario”*, 4ª Edición, Ed. Abeledo-Perrot, Bs. As., 2010, T. II.
20. GIULIANI FONROUGE, CARLOS y NAVARRINE, SUSANA C. *“Procedimiento Tributario y de la Seguridad Social”*, Ed Depalma, 8º Edición, Bs. As., 2001.
21. GÓMEZ, TERESA. *“Garantía de la prejudicialidad en el proceso penal tributario”*. Asociación Argentina de Estudios Fiscales, Julio del año 2005.
22. GÓMEZ, TERESA. *“Criminalización de las infracciones tributarias”*, informe del Relator General a las XIX Jornadas Latino-Americanas de Derecho Tributario, Lisboa 1998.
23. GÓMEZ, TERESA. *“Un nuevo pronunciamiento en la causa "Eurnekian" implicaría la posibilidad de escándalo jurídico”*. Doctrina Penal Tributaria y Económica Errepar N° 9, Diciembre de 2008.

24. GÓMEZ, TERESA. P.E.T. N° 169.
25. GRABIVKER, MARCOS A. y PIROLO, FEDERICO G. “*Algunos aspectos de la intervención de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico en el proceso penal tributario*”, publicado en “Estudios sobre el Proceso Penal Tributario”, coordinado por Teresa Gómez, Ed. Errepar, Bs. As., 2007.
26. HADDAD, JORGE E. “*Ley Penal Tributaria Comentada*”. Ed. Abelado Perrot, 6° Edición, Bs. As., 2008.
27. LEVENE (h), RICARDO. “*El incumplimiento de algunas garantías constitucionales en los procesos penales tributarios*”. La Ley, Suplemento de Actualización.
28. LISICKI, FERNANDO. “Las determinaciones de oficio en el proceso penal tributario”, P.E.T. N° 304.
29. LITVIN, CÉSAR. “*La determinación del monto del delito en la ley penal tributaria*”, P.E.T. del 30/04/1997.
30. LÓPEZ BISCAYART, JAVIER y DECARLI, ENRIQUE. “*Determinación de oficio y proceso penal. Un lugar para cada cosa, y cada cosa en su lugar*”, publicado en “Derecho Penal Tributario. Temas Críticos”, coordinado por Juan P. Galván Greenway, Ed. Rubinzal Culzoni, Bs. As, 2005.
31. MANONELLAS, GRACIELA NORA. “*La formulación de la denuncia penal*”, Revista Práctica Profesional Tributaria, Laboral y de la Seguridad Social, N° 68, Abril de 2008, Ed. La Ley.
32. MANONELLAS, GRACIELA NORA. “*Manual de Derecho Penal Tributario*”, Ed. La Ley, Bs. As., 2009.
33. OCHOA, CARLOS. “*Ley Penal Tributaria Comentada*”. Ed. Alveroni, Bs. As., 2007.
34. RIQUERT, MARCELO A. “*Algunas reflexiones iniciales respecto de la nueva ley penal tributaria y previsional 24.769l*”, P.E.T. N° 131.

35. ROBIGLIO, CAROLINA L. I. “*El fiscal en el proceso penal tributario durante la etapa de instrucción*”, publicado en “Estudios sobre el Proceso Penal Tributario”, coordinado por Teresa Gómez, Ed. Errepar, Bs. As., 2007.
36. RIQUERT, MARCELO A. “*A propósito de una eventual reforma al Régimen Penal Tributario*”, trabajo presentado en la XL Jornadas Tributarias celebradas en la ciudad de Mar del Plata, 17, 18 y 19 de noviembre de 2010.
37. SEMACHOWICZ, ESTEBAN. “*Régimen penal tributario. Sentencias firmes en sede penal y su acatamiento por el Tribunal Fiscal*”. D.T.E. N° 328, Julio de 2007.
38. SEQUEIRA, MARCOS ALBERTO. “*Garantías Procesales en el Derecho Tributario*”, 2ª edición, Ed. Mediterránea, Córdoba, 2007.
39. SEQUEIRA, MARCOS ALBERTO. “*La denuncia del ilícito penal tributario y provisional*”, publicado en “Estudios sobre el Proceso Penal Tributario”, coordinado por Teresa Gómez, Ed. Errepar, Bs. As., 2007.
40. TELIAS, SARA y ROBIGLIO, CAROLINA L. I. “*Denuncia penal de delitos tributarios: ¿es la determinación de oficio una condición de procedibilidad de la acción penal?* Revista Impuestos, 2006.
41. VARELA, PABLO SERGIO. “*El rol del Tribunal Fiscal de la Nación y de su alzada frente a la existencia de una causa penal tributaria. Reflexiones y sugerencias.*”, publicado en “Tribunal Fiscal de la Nación. A los 50 años de su creación”, Vol. II, coordinado por Ignacio J. Buitrago, Ed. Edicon, Bs. As. 2010.
42. VILLEGAS, HÉCTOR B. “*Régimen Penal Tributario Argentino*”, 2ª edición, Ed. Depalma, Bs. As., 1998.
43. VIOLA, JOSÉ A. “*Derecho Procesal Penal Tributario*”, 2ª edición, Ed. La Ley, Bs. As., 2009.
44. ZICCARDI, HORACIO. “*Armonización de las normas de la ley penal tributaria y la de procedimiento fiscal*”. Trabajo presentado en el 7º Simposio de Legislación Tributaria del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la CABA, 14 a 16 de junio de 2005.
45. ZICCARDI, HORACIO. D.T.E. N° 343, Octubre de 2008.