

INTRODUCCIÓN AL ESTUDIO DE LA LEY 27.430



MINISTERIO PÚBLICO
FISCAL
PROCURACIÓN GENERAL DE LA NACIÓN
REPÚBLICA ARGENTINA

PROCURADURÍA
DE CRIMINALIDAD ECONÓMICA
Y LAVADO DE ACTIVOS

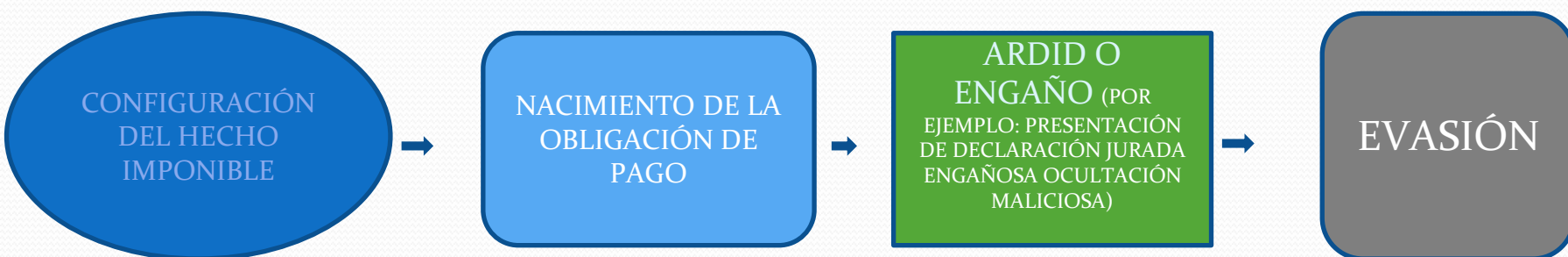
BIEN JURÍDICO TUTELADO DELITOS TRIBUTARIOS

Sistema de recaudación normal de ingresos para solventar el gasto público demandado por la obtención de los cometidos básicos del Estado

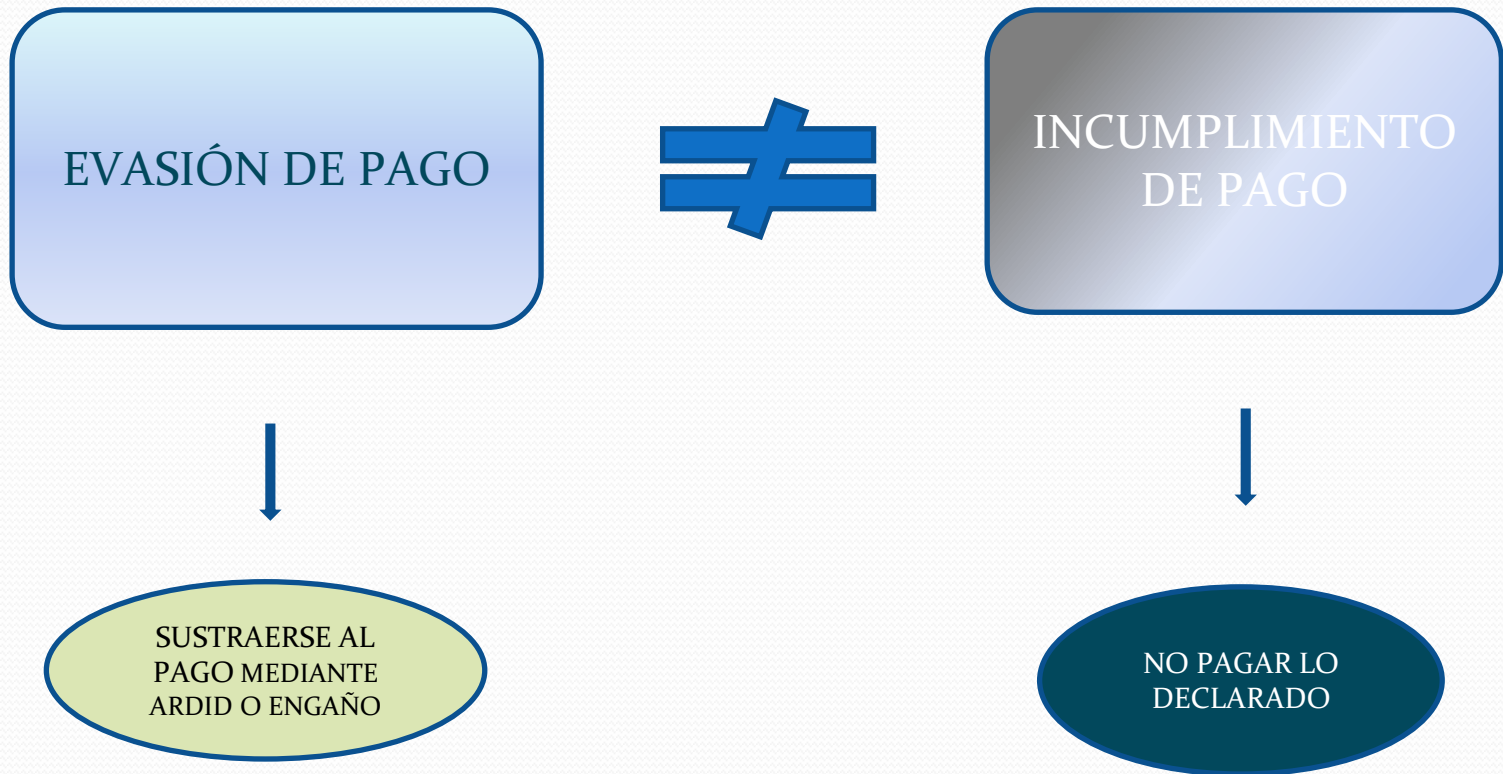
Evación tributaria simple

- ***“ARTICULO 1º “Será reprimido con prisión de dos (2) a seis (6) años el obligado que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas, o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión, evadiere total o parcialmente el pago de tributos al fisco nacional, al fisco provincial o a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, siempre que el monto evadido excediere la suma de un millón quinientos mil de pesos (\$ 1.500.000) por cada tributo y por cada ejercicio anual, aun cuando se, tratase de un tributo instantáneo o de período fiscal inferior a un (1) año.”.***

EVASIÓN DE PAGO



NO TODO INCUMPLIMIENTO DE PAGO SUPONE UNA EVASIÓN DE PAGO



Distintos criterios con relación a la estructura del delito de evasión

*Figura omisiva, de infracción de deber, con “algunos elementos de dominio”.

*Delito de varios actos, que se compone de dos conductas diferentes: una puramente activa, que consiste en acciones tendientes a la modificación aparente de algún aspecto de la obligación, y otra puramente omisiva, que consiste en la omisión del pago de la obligación.

*Estafa al Fisco

Engaño

- Engaño es el **despliegue de un artificio para el logro de un fin, la exteriorización de una falsedad con un objetivo determinado**
- No existe un criterio uniforme en cuanto al alcance y/o contenido del término “engaño”
- En su contenido se refiere por igual a:
 - el producto de esa actividad, error sufrido por el sujeto pasivo: engaño como resultado.
 - la actividad de engañar, conductas constitutivas de engaño: como capacidad de la acción.

Ardid

El **ardid** cumple la función de hacer que lo que se comunica tenga una **apariencia de veracidad** independiente de la manifestación del informante: las facturas falsas, el comprobante de pago falsificado, el dato manipulado de los registros aportan información que tiene la apariencia de objetividad trascendente de la manifestación de voluntad del ciudadano.

¿Idoneidad del ardid?

*Cierta doctrina sostiene que no interesa la capacidad del ente de advertir la maniobra, sino que se debe tomar el **grado objetivo de peligro causado respecto del bien jurídico** analizado desde el fin de la pena, el grado de infidelidad manifestada por el sujeto en relación a su deber de auto imposición y la mayor desmotivación respecto de la norma “*no evadirás impuestos*”.

*Otra doctrina plantea que la **idoneidad del ardid es irrelevante**, y si bien resulta necesario en la acción, no debe juzgarse su capacidad de provocar o no un error, ya que el delito no requiere engaño.

Jurisprudencia

La mera omisión de presentación jurada no traspasará el umbral del simple incumplimiento de los deberes fiscales, y carecerá de trascendencia penal, siempre que no **concurra una concreta *mise en scene*, o maniobras engañosas susceptibles de inducir en error.**

Debe existir un ocultamiento intencional del hecho imponible y de la consiguiente capacidad contributiva, al cual debe acompañar necesariamente una circunstancia omisiva también deliberada; es decir, hay una relación inescindible del fin de evasión perseguido con ciertos medios defraudatorios cuyo empleo debe realizarse a sabiendas e intencionalmente.

La obligación de presentar la declaración jurada es en principio un deber jurídicamente exigible resultante de una obligación legal, el cual se complementa con la de ser veraz en su contenido, de manera tal que si se omiten datos con esa finalidad evasora, la conducta será típica del delito, no así en cambio si únicamente no se ingresa la declaración jurada, ya que esto puede obedecer a un simple olvido, negligencia, ignorancia u otra razón que no tenga relación directa con la perspectiva de evasión de impuestos y contribuciones.

CNCP, Sala III, «Ciccione, Héctor Hugo s/ recurso de casación» reg. 1681/2007, Causa 7872, 29/11/2007.

Jurisprudencia

También se ha entendido que, en un sistema en el cual la **autodeterminación tributaria** es el principio general, la **confección y presentación de datos falsos** podría constituir un **ardid idóneo** a fin de engañar al organismo recaudador

CNPE, Sala B, reg. 37/06, «Garantía Cía. Argentina de Seguros SA y otros s/ inf. ley 24.769»).

Jurisprudencia

Las meras omisiones o las declaraciones inexactas, en sí mismas carecen de entidad suficiente para engañar al Fisco. Lo cierto es que en el caso, la **multiplicidad** de los comportamientos que se atribuyen al imputado y la **cuantía de los importes** evadidos hacen sospechar de una intención deliberada y muestran cierta aptitud para inducir a error.

CNAPE, sala A, reg. 254/08, 27/05/2008 “Miyazono, Ricardo s/infr. Ley 24.769”

Jurisprudencia

Para evaluar la idoneidad del ardid empleado, necesariamente se debe tener en cuenta la **modalidad operativa del ente recaudador y su capacidad práctica para detectar y bloquear el eventual ilícito**

CNCP, Sala I, reg. 11.345, «Moneta, Raúl Juan Pedro s/ recurso de casación, 27/11/2007. En similar sentido, «Gerold, Walter A...», 24/7/2008).

Jurisprudencia

La contabilización de un rubro en una cuenta distinta del balance no puede ser considerado ardid idóneo típico pues no representó dificultad a la AFIP para detectar aquella circunstancia

CNCP, Sala I, 23/5/2005, «Villeco, Miguel Angel s/ recurso de casación»

INTENSIDAD DEL RIESGO CREADO

Posibles parámetros de evaluación (Nicolás Ramayón):

Art. 47 de la ley 11.683

- *grave contradicción en libros, registros y documentos;
- *datos inexactos con grave incidencia sobre la determinación de materia imponible;
- *manifiesta disconformidad con normas legales;
- *no se llevan libros ni registros;
- *estructura jurídica inadecuada para la realidad económica

TRIBUTOS ABARCADOS

- Nacionales (ley nacional, por ejemplo, IVA y Ganancias).
- Provinciales y de C.A.B.A. (locales por ejemplo, Impuesto sobre los ingresos brutos).

MONTO EVADIDO

COMO ELEMENTO DEL TIPO: el autor debe conocer y dirigir su voluntad a evadir el pago del tributo por ese monto

COMO CONDICIÓN OBJETIVA DE PUNIBILIDAD: no resulta necesario que el sujeto activo del delito haya conocido esa circunstancia o que haya dirigido su voluntad hacia la consecución de aquélla

SUJETO ACTIVO DEL DELITO

El concepto de **obligado** (art. 6 ley 11.683 y 14 ley 27.430):

***contribuyente**: quien realiza el hecho imponible.

***responsable solidario**: ajeno al hecho imponible, a quien la ley determina como destinatario del pago del tributo.

***sustituto**: ajeno a la realización del hecho imponible, quien por disposición legal ocupa el lugar del contribuyente.

PERSONAS JURÍDICAS

A partir de la sanción de la ley 26.735 se contempla la responsabilidad penal de las personas jurídicas
En el artículo 13, segundo párrafo, según ley N° 27.430, se prevé:

Cuando los hechos delictivos previstos en esta ley hubieren sido realizados en nombre o con la intervención, o en beneficio de una persona de existencia ideal, se impondrán a la entidad las siguientes sanciones conjunta o alternativamente:

1. Suspensión total o parcial de actividades, que en ningún caso podrá exceder los cinco (5) años.
2. Suspensión para participar en concursos o licitaciones estatales de obras o servicios públicos o en cualquier otra actividad vinculada con el Estado, que en ningún caso podrá exceder los cinco (5) años.
3. Cancelación de la personería, cuando hubiese sido creada al solo efecto de la comisión del delito, o esos actos constituyan la principal actividad de la entidad.
4. Pérdida o suspensión de los beneficios estatales que tuviere.
5. Publicación de un extracto de la sentencia condenatoria a costa de la persona de existencia ideal.

Para graduar estas sanciones, los jueces tendrán en cuenta el incumplimiento de reglas y procedimientos internos, la omisión de vigilancia sobre la actividad de los autores y partícipes, la extensión del daño causado, el monto de dinero involucrado en la comisión del delito, el tamaño, la naturaleza y la capacidad económica de la persona jurídica. Cuando fuere indispensable mantener la continuidad operativa de la entidad o de una obra o de un servicio en particular, no serán aplicables las sanciones previstas por el inciso 1 y el inciso 3..

MONTO Y PERÍODO

El comportamiento típico del delito de evasión tiene un agregado vinculado con el monto y la anualidad, que condiciona y caracteriza al hecho punible. En efecto, el tipo requiere que el **monto evadido se calcule por impuesto y por período anual.**

MOMENTO DE COMISIÓN DEL DELITO DE EVASIÓN

El delito se consuma en la fecha en que **vence el plazo previsto para el cumplimiento de la obligación tributaria en cuestión.**

¿Impuesto de liquidación inferior al año? Distintos criterios:

*Uno de ellos efectúa una distinción entre consumación formal y consumación material o agotamiento, ubicando la primera en el momento en el que se supera el importe previsto por el tipo penal y, la segunda, en el último momento en el que se registra evasión.

*Desde otra perspectiva, se ubica el momento de consumación en la última obligación evadida del ejercicio anual.

*Otro criterio fija el momento de consumación con el del vencimiento del plazo para el pago de la última obligación del ejercicio anual (en el caso del Impuesto al Valor Agregado) o el último día del ejercicio anual en cuestión (en el caso del Impuesto a las Salidas No Documentadas).

TIPO SUBJETIVO

Delito doloso. ¿Admite dolo eventual?

*La Sala III de la CFCP indicó que el elemento subjetivo de la figura es el **dolo directo**: Debe probarse la intención de emplear las declaraciones u ocultaciones con el fin de evadir determinado tributo exigible, y que ese accionar se haya desencadenado con ese objetivo (Causa “Ciccione, Héctor Hugo s/ recurso de casación”, reg. 466/07 del 9/3/2007).

*La Sala B de la Cámara Nacional en lo Penal Económico ha sostenido que, en tanto el imputado ha considerado seriamente como posible la realización del tipo legal y, no obstante, ha adecuado su conducta a su realización, sin que haya existido alguna manifestación relativa a evitarlo, **habrá obrado, al menos, con dolo eventual** (CNPE, sala B, registro 407/05, “Goicochea, Juan Ramón y otros; contribuyente: Seguridad y custodia SRL s/ evasión tributaria agravada”; CNPE, Sala B, reg. 875/08 “Incidente de apelación contra el auto de mérito de fs. 8.062 a 8.182, procesamiento y embargo de Pedro Ubaldo Carrazo con relación a Darom Construcciones S.R.L.”, 18/12/2008).