



Ministerio Público de la Nación
Procuraduría de Criminalidad Económica y Lavado de Activos
Área Operativa de Delitos Tributarios y Contrabando
(PROCELAC)

LA DETERMINACIÓN DE OFICIO Y EL DELITO TRIBUTARIO

En primer lugar se debe señalar que para sustentar una imputación penal con fundamento en la presunta comisión del delito previsto por el artículo 1 de la ley 24.769 debe verificarse, ante todo, que haya nacido la obligación legal de pago del impuesto pues es la evasión a ese deber lo que se reprime por la figura penal mencionada.

Sentado ello, frente a indicios que den cuenta de la existencia de la obligación tributaria y de la consecuente comisión del supuesto delictivo mencionado, la existencia o no de una determinación de oficio en los términos del artículo 16 y siguientes de la ley 11.683, o de una observación efectuada por la AFIP no incide en la relevancia penal de la conducta.

En virtud del principio de reserva de ley expresamente previsto por los artículos 4, 17, 19, 52, 75 incisos 1, 2, 3 y 99 inciso 3 de la Constitución Nacional, los gravámenes sólo pueden imponerse por medio de una ley en sentido material y formal. El nacimiento de la obligación de pagar un tributo ocurre cuando se verifica el hecho imponible previsto en la norma¹. Así, el *obligado* al pago de un tributo puede ser el contribuyente, que es quien realiza el hecho imponible, un responsable solidario ajeno al acaecimiento del hecho imponible al que la ley le ordena pagar el tributo o un responsable sustituto, ajeno también a la realización del hecho imponible pero puesto por la ley en el lugar del contribuyente².

El sistema tributario argentino adopta la mecánica de autoliquidación del impuesto, es decir, que cada obligado debe determinar y exteriorizar el importe que adeuda mediante la presentación de declaraciones juradas, e ingresarlo al Fisco Nacional en las fechas previstas al efecto³. La declaración jurada responsabiliza a la persona que la presenta por la exactitud de los datos contenidos en la misma.

Así, si bien aquella autodeterminación realizada por el sujeto pasivo de la obligación tributaria puede ser objeto de un ulterior control por parte del organismo fiscal de acuerdo con las facultades de verificación y fiscalización que legalmente posee⁴, éstas fiscalizaciones no abarcan la facultad de imponer tributos –que, reitero, sólo tiene el

¹ Ha sido definido como “un conjunto de circunstancias hipotéticamente previstas en la norma y cuya realización provoca el nacimiento de una obligación tributaria concreta”¹. F. SAINZ DE BUJANDA, citado por José Juan FERREIRO LAPATZA, en “*Tratado de derecho tributario*” Tomo segundo. Editorial Temis, 2001, página 51.

² José Carlos BOCCHIARDO, “*Derecho tributario sustantivo o material*”, en Horacio A. GARCÍA BELSUNCE (Coordinador) “*Tratado de Tributación*”, Astrea, Buenos Aires, 2003, Tomo 1, Volumen 2, pp. 139/153 y Héctor Belisario VILLEGAS, “*Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*”, Astrea, Buenos Aires, 2002 pp. 327/342. En nuestro sistema tributario, los obligados son enumerados en los artículos 5° y 6° de la ley 11.683.

³ Artículo 11 y 13 de la ley 11.683.

⁴ Artículos 33 y 35 de la ley 11.683.



Ministerio Público de la Nación
Procuraduría de Criminalidad Económica y Lavado de Activos
Área Operativa de Delitos Tributarios y Contrabando
(PROCELAC)

Congreso Nacional- ni suplen la obligación de declarar e ingresar los tributos a cargo del obligado tributario.

El procedimiento de determinación de la materia imponible a cargo del Fisco Nacional –determinación de oficio- se prevé para los supuestos de falta de presentación de las declaraciones juradas a cargo del obligado o de inexactitud de las mismas⁵, es decir, con carácter subsidiario al deber de declarar e ingresar los tributos a su cargo por parte del obligado.

Al respecto, la doctrina nacional es unánime en considerar que la determinación de oficio reglada por la ley 11.683 reviste carácter meramente declarativo, y *“no es un elemento constitutivo de la obligación (se refiere a la obligación tributaria) ni tampoco un acto necesario para la existencia ni una etapa de la vida de aquella”*⁶.

Cabe aclarar que el artículo 18 de la ley 24.769 al imponer que el organismo recaudador formule la denuncia una vez dictada la resolución determinativa de oficio de la deuda tributaria, no introduce una condición de procedibilidad para el proceso penal. Las distintas variantes que presenta la norma en estudio, tal como el supuesto en el que la denuncia la formule un tercero y los casos contemplados en el segundo párrafo, señalan que la ley penal tributaria no ha establecido un tratamiento diferente al regulado en el Código Procesal Penal de la Nación, cuyos principios generales son los que rigen la materia que nos ocupa. Ello así, toda vez que tal como se desprende de la hermenéutica de los artículos 18, 19 y 20 de la ley 24769, se ha delineado un régimen cuya regla general permite el desarrollo paralelo de las posibles impugnaciones al acto administrativo, e incluso su ejecución con independencia del proceso penal.

Conforme lo expuesto, para quien lleve a cargo la investigación por un delito tributario (juez o fiscal), la determinación de deuda efectuada por el Fisco será, en todo caso, una hipótesis de trabajo sobre la cual se dictarán todas las medidas pertinentes para corroborarla o desecharla.

Ni el juez ni el fiscal se encuentran acotados por la determinación efectuada por la AFIP, ya que el proceso penal está dirigido a lograr la verdad material, lo cual lo diferencia de otras vías procesales que persiguen la verdad formal⁷. Con independencia de las facultades de los órganos recaudadores, no resulta posible desconocer las atribuciones otorgadas a los jueces de la Nación por la Constitución Nacional con relación a conocer y decidir en el marco de todas las causas que versen sobre puntos regidos por la Constitución Nacional y por las leyes de la Nación (art. 116 de la Constitución Nacional).

⁵ Artículos 16 y 17 de la ley 11.683.

⁶ Dino JARACH, *“Finanzas Públicas y Derecho Tributario”*, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2004, p. 430; en el mismo sentido, BOCCHIARDO, José Carlos, ob. cit., p. 128 y 159.

⁷ Miguel Angel MACCHI: *“Sistema Penal Tributario y de la Seguridad Social”*-Ed. Depalma Bs As 1999 pp. 320, 322, 323 y 326.



Ministerio Público de la Nación
Procuraduría de Criminalidad Económica y Lavado de Activos
Área Operativa de Delitos Tributarios y Contrabando
(PROCELAC)

Al respecto, la Sala I de la Cámara Nacional de Casación Penal ha sostenido que: *“si por cualquier medio llega a conocimiento del Ministerio Público Fiscal la posible comisión de un delito de acción pública, en virtud de que es el único órgano instituido por la Constitución Nacional para promover válidamente la acción penal pública y además rige el principio de legalidad (art. 71 CPen.) debe reaccionar automática e inevitablemente promoviéndola, sin estar condicionado a la realización de un acto administrativo previo, al punto que aunque se haya efectuado la determinación de oficio el representante del Ministerio Público Fiscal puede, fundadamente (art. 69 CPPN.), requerir su desestimación. Tal obligación está impuesta por el art. 29 LOMP.: ‘la persecución penal de los delitos de acción pública deberá ser promovida inmediatamente después de la noticia de la comisión de un hecho punible’, en concordancia con lo establecido por el art. 177 CPPN.; en caso de incumplimiento su conducta puede ser castigada por constituir el delito previsto en el art. 274 CPen. que reprime ‘al funcionario público que, faltando a la obligación de su cargo, dejare de promover la persecución y represión de los delincuentes’.*

Por otra parte, tampoco el Código Procesal Penal de la Nación establece sanción alguna para el caso de promoción de la acción penal sin la previa determinación de oficio por lo que no corresponde fulminar el acto inicial del proceso con su invalidez dado el régimen restrictivo de nulidad instituido en el art. 166 CPPN.

*Aunque a la luz de lo dispuesto en el art. 18 ley 24769 el organismo recaudador estuviere inhibido de formular denuncia sin la correspondiente determinación de oficio, 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. **Tampoco puede argüirse que sin la determinación de oficio no es posible establecer si la conducta relativa al hecho imponible constituye un delito o una infracción administrativa por cuanto la instrucción penal tiene por objeto, precisamente, ‘1) comprobar si existe un hecho delictuoso mediante las diligencias conducentes al descubrimiento de la verdad, 2) establecer las circunstancias que califiquen el hecho, lo agraven, atenúen o justifiquen o influyan en su punibilidad’ (art. 193 CPPN.). Es decir, la comprobación de la materialidad del ilícito, la responsabilidad y punibilidad corresponde al Poder Judicial y no a la Administración. En el punto no es correcto afirmar que el organismo recaudador estatal cuente con mayores atribuciones pesquisitivas (arts. 33 y 35 ley 11683) que el órgano jurisdiccional competente o la Fiscalía a la cual éste puede delegarle la instrucción porque los últimos son los únicos que cuentan con las facultades más amplias otorgadas por la ley para coleccionar medidas de prueba.***



Ministerio Público de la Nación
Procuraduría de Criminalidad Económica y Lavado de Activos
Área Operativa de Delitos Tributarios y Contrabando
(PROCELAC)

En rigor el art. 18 parte 1ª ley 24769 en cuanto establece que el organismo recaudador formulará denuncia una vez dictada la determinación de oficio de la deuda tributaria, indica los trámites que debe cumplir un organismo dependiente del Poder Ejecutivo Nacional pero no regula la actuación del Ministerio Público Fiscal que es un órgano 'independiente y con autonomía funcional' (art. 120 CN.), libre de injerencia de aquel poder, ni la actuación del Poder Judicial.

Por otra parte, no deja de ser relevante a los fines de concluir que la determinación de oficio practicada en sede administrativa no es vinculante para el proceso penal el hecho de que la AFIP puede denunciar aun cuando el acto administrativo estuviera recurrido y no existe previsión alguna que ordene suspender el proceso penal hasta que aquélla quede firme; por el contrario, el art. 20 ley 24769 dispone que: "la autoridad administrativa se abstendrá de aplicar sanciones hasta que sea dictada la sentencia definitiva en sede penal"⁸.

Por su parte, la sala "A" de la Cámara Nacional en lo Penal Económico señaló que: "el requisito (...) establecido por el art. 18 de la ley 24.769, se refiere a los trámites que debe cumplir el organismo de la administración encargado de la recaudación de tributos (...) la determinación estimativa de deuda que el organismo debe practicar no es impedimento para el ejercicio de la acción penal. Los términos en que se encuentran concebidos los arts. 18 y 19 de la ley 24.769 de ninguna manera establecen una cuestión prejudicial ... El monto de las obligaciones tributarias, por otra parte, puede ser comprobado por el juez de instrucción según está previsto por el art. 193, inciso 5º del código procesal citado, sin ninguna subordinación a dictámenes u opiniones de organismos dependientes del Poder Ejecutivo. El justiprecio de los tributos que debe practicar el organismo recaudador de acuerdo con el art. 18 de la ley 24.769 es, desde luego, una información útil a esos fines pero de ningún modo cabe entender que fuera vinculante para el juez o que sin esa información no pueda darse curso a la acción penal"⁹.

Así también, la Sala "B" de la Cámara Nacional en lo Penal Económico indicó que: "Para dar comienzo a un proceso no se exige la previa comprobación de la materialidad de un hecho ilícito, pues esta es una de las situaciones que deben investigarse... por la circunstancia de haberse iniciado la instrucción sin la determinación de oficio... no se impide la demostración en el proceso de la inexistencia de los extremos fácticos que son materia de imputación. Por lo tanto, no se advierte que con la

⁸ CNCP, Sala I, "Müller, Carlos Eusebio s/ recurso de casación", 22-03-2006 (el resaltado pertenece a la presente).

⁹ CNAPE, Sala "A", Reg. N° 674/2004.



Ministerio Público de la Nación
Procuraduría de Criminalidad Económica y Lavado de Activos
Área Operativa de Delitos Tributarios y Contrabando
(PROCELAC)

interpretación objetada se afecten de algún modo las garantías constitucionales referentes al debido proceso legal y al derecho de defensa en juicio”¹⁰.

“...la regla prevista por el art. 9 del C.P.P.N es precisa e inequívoca con respecto a que los tribunales deben resolver todas las cuestiones que se susciten en el proceso, con excepción de las prejudiciales, naturaleza que no revisten la determinación del hecho imponible ni la existencia de la obligación tributaria, circunstancias que, en principio, no pueden dejar de establecerse jurisdiccionalmente con relación a imputaciones como las de autos... ”¹¹.

“por los arts. 18, 19, 21 y 24 de la ley 24.769 no se derogaron expresamente las disposiciones del C.P.P.N., por las cuales se regula la actuación del Ministerio Público Fiscal. Por lo demás, el art. 29 de la ley 24.946 –sancionada con posterioridad a la ley 24.769-, establece: ‘La persecución penal de los delitos de acción pública deberá ser promovida inmediatamente después de la noticia de la comisión de un hecho punible’ ... en consecuencia, no se advierte que por el art. 18 de la ley 24.769 se haya establecido una excepción a lo previsto por las normas mencionadas ... por la cual se supedite el impulso de la acción de los delitos de acción pública, por parte del Ministerio Público Fiscal, a la realización del procedimiento administrativo de determinación de oficio de la deuda tributaria ... por lo expresado, no se advierte la existencia de algún vicio o de afectación al derecho de defensa por los cuales corresponda invalidar los actos que dieron inicio a la investigación penal o a los actos por los cuales aquel proceso fue llevado adelante”¹².

A su vez, la Sala “II” de la Cámara de Apelaciones en lo Criminal y Correccional Federal de San Martín, ha resuelto que: *“La forma en que se produjo la denuncia promotora de los presentes actuados, con la intervención coordinada del titular a cargo de la Unidad Fiscal de Investigaciones de Delitos Tributarios y Contrabando dependiente de la Procuración General de la Nación, no afectó ningún derecho o garantía procesal de las empresas investigadas; antes bien, no se llega a advertir cuál es el perjuicio que puedan alegar los imputados, en tanto la deuda que en principio se determine judicialmente para sustentar el dictado de una resolución de mérito a su respecto, deberá ser el resultado de la contradicción y prueba inherente a esta etapa del proceso. Más aún, el art. 18 de la ley penal tributaria 24769 establece incluso en forma expresa la posibilidad de omitir la previa determinación administrativa de la deuda; con la única obligación de practicarla ‘Cuando la denuncia penal fuese formulada por un tercero...’; en este caso ‘el*

¹⁰ CNAPE, Sala “B”, Reg. N° 58/ 2004.

¹¹ Reg. N° 686/06, 269/11 y en causa “Adanti Solazzi y Cía. SACIyF s/L. 24769. Incidente de excepción de falta de acción”.

¹² CNAPE, Sala “B”, Reg. N° 883/2004.



Ministerio Público de la Nación
Procuraduría de Criminalidad Económica y Lavado de Activos
Área Operativa de Delitos Tributarios y Contrabando
(PROCELAC)

*juez remitirá los antecedentes al organismo recaudador que corresponda a fin de que inmediatamente dé comienzo al procedimiento de verificación y determinación de deuda'. Tan es así, que luego la ley se encarga de aclarar 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 y previsional, pero la autoridad administrativa se abstendrá de aplicar sanciones hasta que sea dictada la sentencia definitiva en sede penal.'*¹³

Por su parte, la Cámara Federal de Rosario ha sostenido que: *"el régimen penal tributario establece claramente que el organismo recaudador formulará denuncia una vez dictada la determinación de oficio de la deuda tributaria, aun cuando se encontraren recurridos los actos respectivos (conf. Art. 18, Ley 24.769). Es decir, la norma no requiere que la determinación de oficio se encuentre firme. En tal sentido se ha expedido calificada doctrina al expresar que: "...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 Ley Penal Tributaria **no ha instituido expresamente la prejudicialidad administrativa...**" (Javier López Biscayart y Enrique Decarli, "Determinación de Oficio y Proceso Penal", en "Derecho Penal Tributario. Cuestiones Críticas", editorial Rubinzal - Culzoni, pág. 94). Incluso se señala -con mayor alcance que lo que aquí se analiza- que: "...más allá de la letra del art. 18 de la ley 24.769, ello no implica necesariamente, que la mentada determinación de oficio deba ser considerada una cuestión prejudicial de las previstas en el art. 10 del Código Procesal Penal de la Nación, ya que en el proceso penal el juez puede apartarse, y hasta desconocer los hechos y las conclusiones a las que llegara el juez administrativo en la determinación de oficio de las obligaciones fiscales del contribuyente penalmente denunciado". (Horacio Díaz Sieiro, "La determinación de oficio de las deudas impositivas y el proceso penal tributario. Una primera aproximación al artículo 18 de la ley 24.769", en Periódico Económico Tributario N° 135). (Citado en Acuerdo N°189/07 de esta Sala "B", en autos "Imoberdorf, Fabián s/ Inf. Art. 1° Ley 24.769", expte. N°1496-P)¹⁴.*

Finalmente, la Cámara Federal de General Roca ha señalado que: *"tratándose de delitos de acción pública, rige la regla de principio que es la necesidad de investigar oficiosamente -sin perjuicio de la existencia de denuncia o "notitia criminis"- su posible comisión, sin que obste a ello causa valedera alguna en la medida en que la ley no ha instituido expresamente la prejudicialidad administrativa, único modo en que tal*

¹³ Cámara Federal de San Martín, Sala II, causa "Mazzeo, M. A. s/ Régimen Penal Tributario", 29/03/2001.

¹⁴ Cámara Federal de Rosario, causa "Idígoras, Gregorio Marcelo s/ley 24769 - incidente de apelación", 21/05/2009.



Ministerio Público de la Nación
Procuraduría de Criminalidad Económica y Lavado de Activos
Área Operativa de Delitos Tributarios y Contrabando
(PROCELAC)

obstáculo podría erigirse contra la perseguibilidad oficiosa (...) avizorado con lo expuesto el sentido de la resolución a dictarse, sólo resta consignar que el artículo 18 de la ley 24769 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 radicación de denuncias como para abstención de proceder a formularlas, de manera tal que se avenge, en la medida de lo posible, la posibilidad de 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 supeditada a la realización de trámite administrativo previo, tanto como que aun cuando la AFIP-DGI formule la denuncia con todos sus procedimientos internos cumplidos, no pueda el Ministerio Público Fiscal requerir su desestimación por inexistencia de delito¹⁵.

¹⁵ Cámara Federal de General Roca, en causa “Moguilliansky, Sergio Julio y otros s/incidente de excepción de falta de acción” 22/10/1999.