



AIDTL
Associazione Italiana
per il Diritto Tributario
Latino-Americano

Relaciones del Derecho Tributario con el Derecho Penal

Associazione Italiana per il Diritto Tributario Latino-Americano
(17 settembre 2021)

Alberto Tarsitano

¿Derecho Penal Tributario o Derecho Tributario Penal?

Alberto Tarsitano

Bien jurídico Tutelado



¿Protege el Patrimonio
o
la Función de la Hacienda Pública?

LAS XXIX JORNADAS ILADT (Santa Cruz, Bolivia, 2016).

Recomendación III

- ▶ *... En este marco, cada ordenamiento jurídico deberá garantizar los pilares de la protección de los derechos fundamentales, y específicamente:*
- ▶ *a. la prohibición del bis in ídem.*
- ▶ *b. la prohibición de cualquier forma de autoincriminación.*
- ▶ *c. la presunción de inocencia.*
- ▶ *d. el derecho a ser oído respecto a cualquier acto emitido por las autoridades tributarias.*
- ▶ *e. la aplicación del principio de proporcionalidad ... incluyendo la imposición de las sanciones tributarias*

CLASIFICACIÓN DE LOS ILÍCITOS TRIBUTARIOS

DELITOS

INFRACCIONES

MATERIALES

FORMALES
(contravención)

CÓDIGO TRIBUTARIO CIAT. BID. GIZ. (2015)

INFRACCIONES

```
graph LR; A[INFRACCIONES] --- B[Sustantivas y formales]; A --- C[Leves, graves, y muy graves];
```

Sustantivas y
formales

Leves, graves,
y muy graves

Régimen Jurídico de los delitos y las infracciones - diferencias -

Órgano que establece la pena

Procedimiento para la aplicación de la pena

Pena de prisión o sanción administrativa

Infracciones: ¿Naturaleza penal o administrativa?

- ▶ Personas humanas y jurídicas.
- ▶ Pena de multa.
- ▶ Aplicación por funcionarios administrativos.
- ▶ Tipicidad.
- ▶ Personalidad de la Pena (se requiere dolo o culpa).
- ▶ Aplicación supletoria del Código Penal.
- ▶ Extinción de la pena.
- ▶ Retroactividad ley penal más benigna.

Principio de subjetividad penal para Infracciones C.S.J.N. “Parafina del Plata” (1968)



Solo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir, aquel a quien la acción punible pueda serle atribuida tanto objetiva como subjetivamente

LEY GENERAL TRIBUTARIA ARGENTINA (Ley 11.683)

Sanciones con multa:

- ▶ Infracciones dolosas (defraudación fiscal)
- ▶ Infracciones culposas (omisión de impuesto)
- ▶ Infracciones formales (incluye clausura)

SITUACIÓN ARGENTINA



DELITOS LEY PENAL ESPECIAL

- Régimen Penal Tributario (ley 27.430)

INFRACCIONES Y CONTRAVENCIONES

- Ley General Tributaria (ley 11.683)

Experiencia Argentina sobre ley penal especial

Desde 1990 (Ley 23.771), Ley 24.769 (1997) y Ley 27.430 (2018)



Aplicación garantista de los jueces

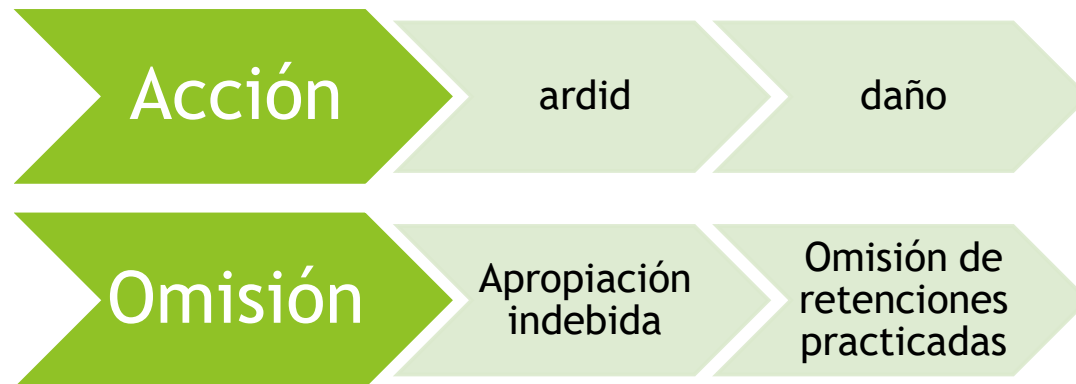
Alberto Tarsitano

PARTICULARIDADES DEL DERECHO PENAL ESPECIAL

- ▶ Sujeto Activo o Autor.
- ▶ Evasión caracterizada por fraude o ardid.
- ▶ Tipos especiales de evasión.
- ▶ Delitos de daño.
- ▶ Período fiscal como base.
- ▶ Condición objetiva de punibilidad (monto mínimo)
- ▶ Comisión por omisión.
- ▶ Excusa legal absolutoria por reparación espontánea.

Alberto Tarsitano

DELITO FISCAL - TIPICIDAD



Doble persecución penal y administrativa

- (Non bis in dem)



Concurso de infracciones

La pena

- ▶ Criterios eximentes de responsabilidad
- ▶ Criterios agravantes de responsabilidad
- ▶ Proporcionalidad de la pena
- ▶ Reducción de sanciones para favorecer cumplimiento espontáneo

PRINCIPIO DE NO CONCURRENCIA

- ▶ PREJUDICIALIDAD PENAL SOBRE INFRACCIONES.
- ▶ AUSENCIA DE PREJUDICIALIDAD ADMINISTRATIVA.
- ▶ CASO ARGENTINO.

Alberto Tarsitano

Participación de los profesionales en la
comisión de delitos e infracciones
Caso: planificaciones fiscales abusivas.

Alberto Tarsitano

La Elusión no es delito

¿Es infracción?

- Modelo de conexión
- Modelo de independencia

Alberto Tarsitano

**Las presunciones de las leyes impositivas no
pueden fundar por sí solo una sanción
penal
(infracción o delito)**

Corte Suprema de Justicia argentina.
“Mazza Generoso” (1989); “Casa Elen Valmi
de Claret” (1999).

PRESUNCIONES - RÉGIMEN PENAL TRIBUTARIO (Ley 27.430)

▶ Artículo 19

- ▶ *... no corresponderá la denuncia penal cuando las obligaciones tributarias ajustadas sean el resultado exclusivo de aplicación de las presunciones previstas en las leyes de procedimiento respectivas, sin que existieren otros elementos de prueba contundentes a la comprobación del supuesto hecho ilícito.*

PRINCIPIO DE NO AUTOINCRIMINACIÓN

- ▶ Constitución nacional y Tratados sobre derechos humanos.
- ▶ Experiencia internacional.
- ▶ Experiencia argentina.



AIDTL
Associazione Italiana
per il Diritto Tributario
Latino-Americano

17 SETTEMBRE 2021

DIRITTO PENALE E DIRITTO TRIBUTARIO tra binari, scambi e traversine... (entre vías, cambiavías y durmientes...)

Caterina Corrado Oliva

La «prejudicialidad tributaria»

Art. 21, ultimo comma, l. n. 4 del 1929: *«para los delitos previstos en la ley sobre los tributos directos, la acción penal tiene lugar luego que la determinación del impuesto y su respectivo ajuste ha quedado definitiva conforme las leyes que regulan dicha materia»*

Esta norma introdujo formalmente la **prejudicialidad tributaria**, en base a la cual el juez penal:

- No debe ni puede tomar ninguna iniciativa penal, ni examinar la conducta eventualmente ilícita, hasta tanto la determinación tributaria del impuesto no sea definitiva.
- Se encuentra absolutamente vinculado a la decisión sobre la determinación tributaria y esta última pasa como definitiva al procedimiento penal

Sin embargo, este instituto fue objeto de fuertes críticas por cuanto implica un irracional suspensión de la acción penal, con la consecuente “esterilización” de la eficacia disuasoria de la sanción prevista y por el mismo hecho que la determinación de los hechos en materia tributaria ofrece una menor posibilidad de investigación e incluso menos garantías de defensa.

el tren del proceso penal no parte nunca...

La intervención de la Corte Costituzionale

Haciéndose eco de tales críticas, la **Corte costituzionale**, mediante **sentenza 88 del 12 mayo 1982**, declaró la ilegitimidad constitucional del art. 21, u. c., l. n. 4 del 1929. El Tribunal de las leyes señaló:

- la «*evidente violación del art. 101 Cost., secondo comma...*», que sanciona el principio de la libre convicción del juez
- y «*...de los arts. 24 y 3 Cost.*», «*el primero resulta violado por cuanto la determinación administrativa que es definitiva para el proceso penal impide el ejercicio del derecho inviolable de defensa. El segundo, por cuanto la preclusión del juez penal, que deriva de la determinación administrativa en materia tributaria, diferencia de manera irracional la condición de los imputados según su imputación derive de una determinación administrativa o no y, dentro de esta última, si se refiere a impuestos directos o indirectos*».

La reforma de 1982 una solución híbrida...

En 1982 la prejudicialidad tributaria, ya declarada inconstitucional por la Corte costituzionale, fue derogada.

El legislador introdujo entonces el art. 12 del d.l. n. 429 (modificado y convertido en ley n. 516 del 7 agosto 1982), por el cual:

- *«en deroga a lo dispuesto por el art. 3 del código de procedimiento penal el procedimiento tributario no puede ser suspendido»*
- *«no obstante, la sentencia irrevocable de condena o absolucíon pronunciada en juicio respecto de los delitos en materia de impuesto a las rentas y al impuesto al valor agregado, tiene autoridad de cosa juzgada en el proceso tributario por cuanto concierne a los hechos materiales que han sido objeto del juicio penal».*

Dicha disposición prevé:

- La imposibilidad de suspender el proceso tributario a la espera del proceso penal conexo...
- ...pero, al mismo tiempo, le atribuye eficacia a la decisión del juicio penal en el proceso tributario

... que no convence

Esta es una solución híbrida que no convence.

La aparente autonomía del desarrollo de ambos procesos se contrapone con el sustancial vínculo del éxito del juicio penal, toda vez que este se concluya antes que el proceso tributario.

Por ende, el éxito de la cuestión termina dependiendo de un criterio meramente cronológico y, en última instancia, de la casualidad

Si el tren del proceso penal llega antes al primer cambio vía con el tributario, tiene la precedencia y condiciona el destino.

El d. lgs. n. 74 del 2000: la introducción del «doppio binario» (doble vía)

La contradictoria solución propuesta por el d.l. 429 del 1982 fue sustituida por el art. 20 del d. lgs. n. 74 del 2000, en virtud del cual:

«El procedimiento administrativo de determinación y el proceso tributario no pueden ser suspendidos por estar pendiente el procedimiento penal que tenga por objeto los mismos hechos o hechos de los cuales dependa la definición de la determinación».

Se introduce así el denominado sistema de la “doble vía” o «**doppio binario**», superando cualquier tipo de prejudicialidad: si bien confirma la primer parte del precedente art. 12 respecto del proceso penal y la determinación tributaria, la norma no reproduce la disposición acerca de la eficacia externa de la cosa juzgada penal.

En síntesis:

- ninguno de los dos procesos debe ser suspendido mientras el otro esta pendiente
- la sentencia, incluso aquella irrevocable, no tiene fuerza de “cosa juzgada” para el otro proceso

Nace así la metáfora ferroviaria de la “doble via”, del DOPPIO BINARIO

Ambos trenes, el proceso penal y el proceso tributario, viajan por vías paralelas

La «autonomía» del doppio binario: ninguna suspensión...

El proceso tributario no se frena casi nunca... y el juez resuelve en vía incidental toda cuestión de la cual dependa la decisión

- *Art. 2, comma 3 d.lgs. 546 del 1992* - «El juez tributario resuelve en vía incidental toda cuestión de la cual dependa la decisión de las controversias comprendidas en su propia jurisdicción, a excepción de las cuestiones en materia de querrela de falsedad y sobre el estado de la capacidad de las personas, diversas de la capacidad de comparecer en juicio»

Salvo, raros casos particulares individualizados normativamente:

- *art. 39, d.lgs. 546 del 1992-* (c.1) «Il proceso se suspende cuando se presenta querrela de falsedad o debe decidirse en vía prejudicial una cuestión acerca del estado o la capacidad de las personas, salvo que se trate de la capacidad de comparecer en juicio»
- (c. 1-bis) «La 'commissione tributaria' dispone la suspensión del proceso en todo otro caso donde esta u otra 'commissione tributaria' deba resolver una controversia de cuya definición dependa la decisión de la causa»
- y (c. 1-ter) otros casos específicos tales como la apertura de procesos amistosos previstos por las Convenciones contra la doble imposición o conforme la Directiva 2010/1852

Pero nunca por estar pendiente un proceso penal ... así lo establece expresamente el art. 20, 74/2000

...ni eficacia de la sentencia

Con la reforma también cae la **eficacia de la sentencia penal** en el proceso tributario (no se repropone lo dispuesto por la segunda parte del art. 12 del d.l. 429 del 1982).

Así lo confirma el **art. 654 c.p.p.**, en virtud del cual:

«Respecto del imputado, de la parte civil y del responsable civil que se haya constituido o intervenido en el proceso penal, la sentencia penal irrevocable de condena o absolución pronunciada luego del debate (audiencia) tiene eficacia de cosa juzgada en el juicio civil o administrativo, allí cuando en estos la controversia se plantea respecto a un derecho o interés legítimo cuyo reconocimiento depende de la determinación de los mismos hechos materiales que fueron objeto del juicio penal, siempre que los hechos determinados se reputen relevantes a los fines de la decisión penal y siempre que la ley civil no establezca límites a la prueba de la postura subjetiva controvertida».

Tal norma no se aplica por cuanto:

- el proceso tributario es un proceso autónomo, no comprendido en la definición de «juicio civil o administrativo»
- Las reglas procesales tributarias prevén significativas «limitaciones a la prueba», estando prohibidos el juramento (confesional) y la prueba testimonial (art. 7, c. 4 del d.lgs. 546/1992)

La sentencia no es eficaz per «hace prueba» ...

«En materia de contencioso tributario, ninguna autoridad de cosa juzgada automática puede serle atribuida a la sentencia penal irrevocable, de condena o absolucón, emitida en materia de delitos fiscales, aún cuando los hechos examinados en sede penal sean los mismos que fundan la determinación de los Uffici finanziari, desde el momento que en el proceso tributario rigen los límites en materia de prueba establecidos por el D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 7, comma 4, e tienen lugar, en cambio, las presunciones simples que por sí mismas no son idóneas para fundar un pronunciamiento penal de condena...» (ex multis, Cass. n. 28174/2017)

No obstante: *«...el juez tributario no puede limitarse a relevar la existencia de una sentencia penal definitiva en materia de delitos fiscales, receptando acríticamente sus conclusiones absolutorias, sino que en el ejercicio de sus propios poderes de valoración de la conducta de las partes y del material probatorio recolectado en el expediente (art. 116 c.p.c.), debe proceder a una **apreciación del contenido de la decisión**, comparándolo con los demás elementos probatorios adquiridos en el juicio» (ex multis, Cass. n. 19786/2011; Cass. n. 5546 del 2019):*

-Cass. n. 1157 del 2021: «partiendo de la premisa que la decisión emitida por el juez penal (en el caso un decreto de archivo sin contradictorio) no hace fe en el proceso penal, por cuanto se trata de dos procesos que obedecen a reglas diversas y se fundan en presupuestos distintos ordenados a finalidades diversas, a los efectos del presente proceso el juez a quo deberá haber evaluado la efectiva validez probatoria del decreto de archivo penal, a la luz de todos los elementos de hecho... La sentencia impugnada, en cambio, confía sus propias decisiones de manera prevalente al hecho histórico de que haya sido emitida una resolución penal de archivación, poniendo así de manifiesto una insuficiencia de motivación, que bien evidencia la recurrente, tanto mas si se considera la validez “significativa” que la misma sentencia atribuye al hecho sin haberlo verificado suficientemente»

➡ **La sentencia penal** puede y debe ser valorada, en *autonomía*, por parte del juez tributario **como elemento de prueba** en orden a los hechos que all  han sido determinados por el juez penal en base a las pruebas recogidas en el juicio en cuestión.

La circulación de las pruebas, de proceso penal al proceso tributario

- ➡ No existe ninguna norma que niegue la introducción en el proceso tributario de pruebas obtenidas en otros procesos como, en cuanto aquí nos concierne, el proceso penal
- ➡ Sin embargo, las pruebas deben ser incorporadas según las reglas y principios del proceso tributario y su admisibilidad no puede ser negada por las normas allí previstas
- ➡ Las pruebas adquiridas deben ser sujetas a una valoración autónoma por parte del juez tributario

en concreto...

- **Pruebas obtenidas en la investigación preliminar:** las pruebas obtenidas en las investigaciones de la policía judicial pueden ser utilizadas aún cuando están protegidas por el secreto de la investigación (secreto de sumario). De hecho, el juez penal puede autorizar su utilización en sede fiscal si retiene que ello no comporte perjuicio para la investigación.
- **Pruebas orales obtenidas en el proceso penal** (declaraciones de terceros obtenidas en el curso de la investigación preliminar y testimonios): siendo que el proceso tributario excluye expresamente la confesión y la prueba testimonial, estas pruebas introducidas sub-especie via documental, mediante la producción de las actas del proceso tributario, son admitidas por parte de la jurisprudencia, aunque no con la eficacia propia, sino atribuyéndoles precisamente la eficacia de “meros indicios”.
 - De esta manera ¡se confunden ambos ámbitos! Se resuelve un problema de legitimidad de una tipología probatoria sobre la base del tipo de eficacia atribuida a esta última. Por ello se ha dicho que *«es tan poco racional como el querer obtener certezas acerca de la genuinidad de una moneda de cien atribuyéndole el valor de cincuenta»* (B. Cavallone)
- **Interceptaciones:** el art. 270 c.p.p. dispone que *«las resultas de las interceptaciones no pueden ser utilizadas en procedimientos diversos de aquellos donde estas hayan sido dispuestas; a no ser que resulten indispensables para la determinación de delitos para los cuales es obligatorio el arresto en flagrancia»*
De todas maneras se ha sostenido que tales interceptaciones pueden ser utilizadas en otros procesos que no sean penales.
- **Pruebas ilícitamente obtenidas y/o utilizadas en el proceso penal:** debería retenerse que si tales pruebas no son utilizables en el proceso donde han sido obtenidas tampoco pueden ser utilizadas en otros procesos (Cass., 25 marzo 2010, n. 13426). *Sobre el punto, no obstante, resulta necesario destacar el conocido caso de la «lista Falciani»*

El «doppio binario» y la circulación de las pruebas

Como hemos señalado se habla de “doble vía” (“doppio binario”) para hacer referencia a dos vías paralelas que nunca se cruzan, representando así la autonomía de ambos procesos y la autonomía valorativa de dos tribunales según las reglas particulares de cada proceso.

Pero como es sabido, las vías están asentadas en pequeños durmientes transversales. Tales durmientes representan la ósmosis que debe coexistir entre ambos procesos, que si bien son autónomos, al mismo tiempo permiten un intercambio del material probatorio, una circulación, una ósmosis de pruebas a fin que no se pierda el camino hacia la verdad que ha sido recorrido por una de las partes.

Concluyendo, entiendo que es necesario restituir plena dignidad, tanto a las pruebas que transmigran de un proceso al otro, como al juez que debe poder evaluar en forma autónoma la admisibilidad de dichas pruebas y su valor según las reglas del proceso al cual se incorporan, preocupándose por garantizar la plena libertad de la defensa, la posibilidad del contradictorio y la paridad de armas a la parte ante quien se presentan tales pruebas que provienen de otros procesos.

En definitiva, la circulación de la prueba no es incompatible con el principio de la “doble vía”; es mas, representa la unión de los durmientes a través de los cuales se realiza el intercambio del material probatorio, siempre en el respeto de la independencia de ambos procesos, en el tortuoso viaje hacia la verdad y la justicia.

Autonomía e interrelación, no condicionamiento

En esta óptica, el «doppio binario», no está en crisis. Representa la solución jurídica mas correcta a nivel teórico que, de todas maneras, debe ser modulada en el caso concreto, teniendo en cuenta que la autonomía no significa necesariamente distancia, sino que ambos procesos proceden de manera paralela y prevén numerosas interrelaciones con el objeto de alcanzar al destino de una mejor y mas coherente determinación de los hechos.

Todo ello debe ser reordenado en respeto de la **autonomía** valorativa por parte del juez.

Caso contrario, la circulación de la prueba, la interrelación entre ambos procesos, antes que ser un positivo método para alcanzar un resultado coherente –aún cuando ponderado según las reglas de cada proceso- termina convirtiéndose en un *reciproco condicionamiento impropio* (incluso basado en la mera eventualidad de un prioridad cronológica). En tal caso, la “prejudicialidad” (ya sea penal o tributaria) que salió por la puerta, vuelve a entrar por la ventana...

Regresando a la metáfora ferroviaria...

Los binarios de ambos procesos no son líneas divergentes sino paralelas, autónomas pero cercanas, vinculadas por durmientes compartidos.