



INSTITUTO



Separata Temática N° 10

Año 2 - 2011

¿Cuál es el momento a partir del cual se cuenta la prescripción en el delito de evasión tributaria?

Por Pablo Emlek

Buenos Aires, Argentina

Separatas Temáticas del Instituto AFIP

Instituto de Estudios Tributarios, Aduaneros
y de los Recursos de la Seguridad Social (AFIP)

Presidente del Instituto AFIP

Ricardo Echegaray

Director Ejecutivo

Mario J. Bibiloni

Consejo Editorial

Alejandro M. Estévez (Editor Responsable)

Susana C. Esper

Francisco A. Pagliuca

Hipólito Yrigoyen 370, (CP1086), Capital Federal, República Argentina. // Publicación de la AFIP, confeccionada por el Instituto AFIP. // Corresponde exclusivamente a los autores la responsabilidad por los conceptos expuestos en los artículos firmados, de lo cual debe inferirse que la AFIP puede compartir las opiniones vertidas o no. // Se autoriza la reproducción de los textos incluidos en la revista, con la necesaria mención de la fuente.

Instituto AFIP

Bernardo de Irigoyen 474 (CP1072), Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

Correo electrónico: instituto@afip.gov.ar

Página web:

<http://www.afip.gob.ar/instituto>

¿Cuál es el momento a partir del cual se cuenta la prescripción en el delito de evasión tributaria?¹

Por Pablo Emlek

Abogado y Contador Público (UBA). Actualmente, se desempeña como Revisor Penal Fiscal en la Dirección Regional Microcentro, AFIP. Correo electrónico: pemlek@afip.gov.ar

La supuesta modificación de la doctrina de una de las Salas de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico², y la aparente recepción con beneplácito de tal nuevo criterio por los profesionales especializados en la materia³, me han llevado a realizar estos comentarios, a fin de volver a poner sobre el tapete otra visión del tema -compartida por muchos de mis colegas de trabajo-, para repensar la problemática y evitar que parezca haberse agotado su discusión.

Carolina Robiglio⁴ -en un excelente trabajo publicado en 2008- ya vislumbraba la conflictividad doctrinaria sobre este aspecto⁵, siendo que su esclarecedor análisis me impulsa a acometer el presente, con la tranquilidad de adherir a las conclusiones de tan reconocida autora.

Como se sabe, la prescripción es una de las formas por medio de las cuales se extingue la acción penal (art.59 inc. 3 del C.P.). Tal instituto, representa la limitación temporal auto-impuesta por el Estado de Derecho para su actuación en la represión de los delitos, de tal forma que la persecución o sometimiento a un proceso penal, fuera de los términos de razonabilidad receptados en todo el ordenamiento normativo -desde el art.28 C.N., hasta la "constitucionalizada" Convención Americana sobre Derechos Humanos-, constituirían la violación del principio de justicia -contenido en los principales instrumentos internacionales de Derechos Humanos- que reconoce a todo individuo, el derecho de saber cuál es su situación frente al derecho, en un plazo acotado.

De igual forma, esa demora no justificada del proceso, también afecta las garantías de defensa en juicio y debido proceso adjetivo (art.18 de la Constitución Nacional arts. 7 inc.5 y 8 inc.1 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos); y así fue entendido por la Corte Suprema en numerosos fallos -322:360, entre otros-.

Por otro lado, aún cuando Juan Pablo Fridenberg -en su meticuloso e interesante artículo sobre prescripción⁶- comenta la existencia de una disparidad de criterios sobre la aplicación ortodoxa del régimen penal general de este instituto -en esta materia especial-, frente a quienes entienden que el delito penal tributario "*...reviste características especialísimas que le impiden sujetarse a dichas estructuras*", lo cierto es que esta última posición es prácticamente inexistente en la jurisprudencia, y claramente minoritaria en la doctrina especializada.

¹ Artículo publicado en la revista Impuestos de La Ley, mayo de 2010, pág. 14 y ss.

² "Incidente de Extinción de la Acción Penal por Prescripción, respecto de Julio Federico AURELIO, en Causa N° 1304/2006 (Int. 631), caratulada "ARESCO S.A. S/ 24.769" J.P.T.3 - Reg. N° 514/09 de la SALA "B".

³ MUSARRA, Gabriela Cinthia: "La extinción de la acción penal por prescripción: cambio de criterio en la jurisprudencia". Publicado en PET 11/02/2010, 4.

⁴ Carolina ROBIGLIO también abordó el tema en un trabajo, vinculado a la tentativa de este delito: "Prescripción de la acción, comienzo de ejecución, consumación y tentativa en el delito de evasión tributaria". Revista de Derecho Penal – Derecho Penal Económico – Derecho Penal Tributario II – 2008 – Rubinzal Culzoni Editoriales, pág.177/200.

⁵ "...apreciamos como potencialmente conflictivo el aspecto relativo a la fijación del momento en que opera el comienzo del término, porque en los delitos tributarios, por las características de su descripción típica, podría no resultar claro cuál es 'la medianoche del día en que se cometió el delito'". Op. citada, pág. 185

⁶ FRIDENBERG, Juan Pablo: "El delito de evasión impositiva - Apuntes en materia de prescripción". Publicado en Revista de Derecho Penal Tributario, N° VIII, Junio de 2002. Centro Argentino de Estudios en lo Penal Tributario.

En este sentido, la amplia mayoría entiende que -siendo el derecho penal tributario una parte del Derecho Penal- le son aplicables sus principios receptados en el Código Penal y también en el Código Procesal Penal. Este criterio parece todavía más claro respecto a la prescripción de la acción penal, siendo este un instituto del Derecho Penal general, y no una característica específica del delito tributario.

Esta postura encuentra su fundamento legal en el artículo 4 del Código Penal, que extiende las disposiciones generales allí contenidas -y la prescripción es una de ellas, de hecho se trata dentro de la primera parte del código- a los demás delitos previstos en leyes especiales -en este caso, Ley 24.769-, en cuanto las últimas no dispusieran lo contrario; y la Ley Penal Tributaria no lo hace.

Por su parte -y en lo que aquí importa- el art.62 en su inciso 2 del Código de fondo, dispone que la prescripción se dará una vez transcurrido el plazo del máximo de la pena para el delito en cuestión -siempre que no se verifiquen las situaciones previstas por el ordenamiento, que interrumpen tal cómputo de plazo-.⁷

Ahora bien, el interrogante de cuándo comienza a contarse -muy simple y lógicamente resuelto por el Código Penal en el artículo siguiente (art.63 C.P.)-, indica que lo será desde la medianoche del día en que se cometió el delito, o en que dejó de cometerse -si fuese continuo⁸.

Pues es aquí, donde los conocedores más profundos de la materia tributaria y penal tributaria, podrían encontrar la base de sus argumentos en sostener la especificidad de la temática, que puede incluso dificultar la aplicación de una norma tan clara -y aparentemente sin más que una posible interpretación- como es el art. 63 del C.P., a fin de determinar *¿cuándo se cometió el delito?*

Analicemos el caso de la figura genérica del tipo penal de evasión, contenida en el art. 1 de la Ley Penal Tributaria, a fin de dar respuesta al interrogante anterior. Dicha norma represiva, conmina con prisión de 2 a 6 años al obligado que mediante declaraciones engañosas u ocultaciones maliciosas -por acción u omisión- evadiere el pago de tributos nacionales cuyo monto supere los \$ 100.000, por impuesto y período.

Tal vez el más innovador autor de esta materia, Alejandro Catania, elaboró una teoría del desmembramiento de este tipo penal⁹. Así, opina que: *"...la evasión tributaria no es un delito de resultado (se entiende por aquellos a los tipos penales en los que el resultado consiste en una consecuencia de lesión o de puesta en peligro separada espacial y temporalmente de la acción del autor)"* -citando a Roxin-, sino que *"...la evasión es un delito de varios actos..."*, por lo que debe interpretarse separadamente cada uno de los componentes del tipo penal.

En este sentido, Catania concluye que *"...la evasión se compone por dos conductas diferentes, una puramente activa y una meramente omisiva."* La primera de ellas, marcada por acciones tendientes a la modificación de alguno de los elementos de la obligación fiscal; mientras que la conducta omisiva, se encuentra en lo que llama *la pura omisión del pago del tributo*.¹⁰

Las modalidades comisivas de este delito especial, han despertado no pocas discusiones que aún se mantienen -sobre todo frente a la posible comisión de este delito por la falta de presentación de declaración jurada-, y si tal acto puede ser considerado una ocultación maliciosa, o no pasa de ser una mera omisión. Este último, parece ser el criterio que vienen

⁷ "ARTICULO 62. - La acción penal se prescribirá durante el tiempo fijado a continuación:

1. A los quince años, cuando se tratare de delitos cuya pena fuere la de reclusión o prisión perpetua;
2. Después de transcurrido el máximo de duración de la pena señalada para el delito, si se tratare de hechos reprimidos con reclusión o prisión, no pudiendo, en ningún caso, el término de la prescripción exceder de doce años ni bajar de dos años.
3. A los cinco años, cuando se tratare de un hecho reprimido únicamente con inhabilitación perpetua;
4. Al año, cuando se tratare de un hecho reprimido únicamente con inhabilitación temporal;
5. A los dos años, cuando se tratare de hechos reprimidos con multa."

⁸ "ARTICULO 63. - La prescripción de la acción empezará a correr desde la medianoche del día en que se cometió el delito o, si éste fuese continuo, en que cesó de cometerse."

⁹ CATANIA, Alejandro: Régimen Penal Tributario – Análisis de la Ley 24.769. Editores del Puerto, pág. 54 y ssgtes.

¹⁰ "...ya que, en definitiva, es la evasión del pago y no otra cosa a lo que se circunscribe la determinación del tipo penal." Op. Citada, pág. 55.

siguiendo algunas Salas de la Cámara de Casación Penal, aunque la Cámara en lo Penal Económico, sí encuentra posible tal comisión por omisión.

Esta discusión, deviene harto relevante a fin de responder la pregunta descerrajada más arriba sobre cuándo se comienza a contar el término de la prescripción, es decir: *cuándo se comete el delito de evasión?*. En un detallado recuento de los fallos de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, Gabriela Musarra -en una nota publicada por el Periódico Económico Tributario del 11/02/10- refiere que a partir del fallo "Aresco S.A. s/24.769" del 03/07/09, la Sala B de dicho Tribunal unificó su criterio, con el que venía teniendo la Sala A, y con ello, habría modificado el propio.

Esto, ya que -de acuerdo a tal análisis- en los antecedentes "Filiba, Anselmo Humberto; Montovio, Marcelo Andrés Serefino", fallo del 27 de febrero de 2006, y "Pumpcold Ingeniería S.A." del 28 de junio de 2006, la Sala A diferenciaba el momento de consumación del delito de evasión, según se tratara de la presentación de una declaración jurada presuntamente engañosa, o la falta de tal presentación.

Por el contrario, citando la resolución en la causa 179/09 del 27/02/09 -A.R.L. System S.A. s/inf. Ley 24.769", la sala B entendía que: "...debe considerarse, como fecha de comisión del hecho, aquella en la cual se produjo el vencimiento del plazo para la presentación de la declaración jurada y el ingreso del monto correspondiente al ejercicio anual en cuestión". Por mi parte, agregaría a ese relevamiento, que con ese temperamento el Tribunal dejó de lado -por irrelevantes- los momentos de incorporación de los instrumentos falsos, así como la fecha de presentación de la declaración jurada¹¹.

Pues bien, en Aresco -un caso que parece creado en un laboratorio jurídico- la empresa presentó la declaración jurada presuntamente engañosa del Impuesto a las Ganancias del ejercicio 2002, antes de su vencimiento (10/09/02, antes del 09/10/02), siendo que -contando el lapso transcurrido hasta el llamado a indagatoria- desde una u otra fecha, resultaba en la extinción de la acción por penal, o no -evidentemente, por la citación al imputado sobre el filo de tal plazo, la Sala B recordó sus antecedentes en los que consideraba como momento de comisión, el del vencimiento del plazo para la presentación de la declaración jurada, pero referidos a casos en los que se había omitido su presentación (considerandos 6 y 7).

Sin embargo, en este caso consideró que "...en atención a la modalidad comisiva utilizada..."; esto es, la presentación de una declaración jurada con datos presuntamente falsos, y con el pago en defecto del impuesto, "...en principio, se habría completado objetivamente el tipo penal en análisis...", (considerandos 8 y 9)¹². Y ello, apoyándose en la opinión de Guillermo Yacobucci¹³ (considerando 10).

Por mi lado, aún cuando celebro que se armonicen los criterios de las distintas Salas de la Excma. Cámara, debo disentir con que tal unificación lo sea en este sentido.

¹¹ "...por lo tanto, resultan irrelevantes la fecha de '...incorporación de los falsos instrumentos que configuran el ardid del tipo ...' (fs. 40 vta.) y la fecha de presentación efectiva de la declaración jurada correspondiente..." (considerando N° 6 de la causa de mención).

¹² "...8°) Que, sin embargo, en este caso, en atención a la modalidad comisiva utilizada, se advierte que el plazo de la prescripción de la acción penal con relación a la presunta evasión tributaria del Impuesto a las Ganancias de ARESKO S.A. correspondiente al ejercicio fiscal 2.002 habría comenzado a transcurrir el 10 de septiembre de 2.002 (fs. 16 del anexo memoria y balance reservado por Secretaría), fecha a partir de la cual la conducta reprochada a Julio Federico AURELIO se habría cometido.

9°) Que, en efecto, por la conducta desarrollada por el contribuyente, esto es, la presentación de una declaración jurada en la cual se habrían declarado datos falsos —transgrediéndose, de este modo, el deber de informar verazmente que se impone por el principio de autodeterminación al cual se hizo referencia por el considerando 5° de la presente— y mediante el pago en defecto del impuesto debido, en principio, se habría completado objetivamente el tipo penal en análisis (artículo 1° del Régimen Penal Tributario), pues resulta irrelevante en el caso que no hubiese transcurrido el plazo máximo previsto para el cumplimiento de aquella obligación, porque por la presentación efectuada con anterioridad el contribuyente ejerció la opción otorgada por la normativa establecida por la A.F.I.P.-D.G.I. para la presentación de aquella hasta el vencimiento del plazo (confr. Reg. N° 428/09, de esta Sala "B")." (Causa Aresco)

¹³ "...habrá en principio tipicidad si la utilización de los medios engañosos ocurrió de manera concomitante o posterior al hecho generador pero antes del término previsto por el tributo para su cumplimiento..." ("La conducta típica en la evasión tributaria (un problema de interpretación normativa)", publicado en "Derecho Penal Tributario", Tomo I, Marcial Pons, 2.008, pág. 124/126).

En efecto, no encuentro que la supuesta unificación -sobre ello volveré más adelante- pueda explicarse en que -con la postura contraria- se estaría dejando librada la fecha de comisión de un delito, al arbitrio del Órgano fiscal, por su facultad de fijar los vencimientos de las obligaciones tributarias.

En primer término, debo decir que tal facultad surge de la propia Ley de Procedimiento Tributario en sus arts.11 y 20 (Ley 11.683 t.o. en 1998)¹⁴, y que el plazo de vencimiento de la obligación de declarar el tributo, jamás podría ser anterior al acaecimiento del hecho imponible. En la práctica, la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) en varias oportunidades ha modificado -posponiendo el vencimiento a pedido de los Consejos Profesionales de Ciencias Económicas- a fin de facilitar el cumplimiento de la obligación impositiva por parte de los contribuyentes.

Pero vayamos a las razones de fondo que -entiendo- demuestran el error de la postura aparentemente unificada. Si, como lo sostiene Catania con claridad meridiana, el tipo penal de la evasión requiere por un lado un medio comisivo (declaración jurada engañosa, omisión maliciosa o cualquier otro ardid), pero también la omisión del pago del impuesto en su justa medida, detengámonos en el análisis de esta segunda parte del tipo.

Sabido es, que aunque un contribuyente tiene la posibilidad de declarar el impuesto autodeterminado con anterioridad al vencimiento del plazo estipulado para hacerlo, la Administración no puede exigir el pago del saldo resultante, antes de tal vencimiento. Esto, porque -como no puede ser de otra forma- recién a partir de la fecha de vencimiento, la obligación tributaria será *exigible*. Antes de ello, habrá un impuesto determinado, y en su caso, con saldo a pagar, pero no una deuda tributaria, ya que la misma sólo podrá ser exigida por el Fisco a partir del vencimiento del plazo para su ingreso. A ninguna mente se le ocurriría -por más fiscalista que sea-, que el contribuyente pudiera *deber el impuesto* determinado antes del vencimiento previsto para liquidarlo e ingresarlo.

Y esto, muestra que la **omisión del pago del impuesto** -uno de los elementos del tipo penal analizado- *sólo puede suceder una vez que expiró el plazo para hacerlo, y no antes*.

Tal vez, lo más complicado de discernir en casos como el de Aresco, es que el obligado -presuntamente- realizó todas las acciones que concluyen su conducta comisiva, ya que el contribuyente habría presentado la declaración jurada engañosa, y pagado el impuesto resultante de tal determinación fictamente reducida. Entonces, cómo se puede explicar que no se encuentre completa la conducta punible? A lo que cabe responder: porque no se encuentran reunidos, *a ese momento*, **todos** los elementos del tipo penal. Precisamente, resta que la evasión -entendida como la omisión artificiosa del pago de impuestos- se produzca, se perfeccione. Y ello, sólo puede ocurrir cuando la obligación tributaria **es exigible**.

Admitamos por un minuto que, una vez presentada una declaración jurada engañosa por la cual se evade pagar un monto en concepto de impuesto nacional superior a los cien mil pesos, antes del vencimiento del plazo establecido para hacerlo, ya se encuentran reunidos todos los elementos del tipo penal. ¿Qué pasaría si el contribuyente decidiera presentar una determinación correctiva, declarando verazmente el impuesto debido, antes de vencido el plazo para hacerlo?; o que -incluso- sin corregir la auto-liquidación, pague el monto de impuesto *realmente* debido?

En ese caso, el contribuyente habría cambiado su originaria decisión de *evadir* el tributo, *desistiendo* de su primera acción en el *iter criminis*, antes de producir el resultado de omitir el pago del tributo en su justa medida, omisión que -como vimos- no puede producirse hasta el vencimiento del plazo.

Para la AFIP, en este hipotético caso, no habría deuda impositiva, ni -en principio- omisión de declarar tributo o evasión del mismo, ya que el obligado habría corregido su inicial y prematura declaración engañosa.

¹⁴ "ARTICULO 11 - La determinación y percepción de los gravámenes que se recauden de acuerdo con la presente ley, se efectuará sobre la base de declaraciones juradas que deberán presentar los responsables del pago de los tributos en la forma y plazos que establecerá la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS....."
"ARTICULO 20 - La ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS establecerá los vencimientos de los plazos generales tanto para el pago como para la presentación de declaraciones juradas y toda otra documentación."...

Sin embargo, y siguiendo lo que sería el supuesto criterio unificado de la Cámara en este tema, el delito se habría configurado, completando el tipo penal objetivo aún cuando no existiría deuda fiscal, ni -posiblemente¹⁵- infracción administrativa de ninguna índole. Más allá que el Organismo recaudador jamás denunciaría un caso como este, por la dificultad que acarrearía su detección, seguramente tampoco podría formarse la convicción administrativa¹⁶ de estar frente a un delito -cuando no existe deuda ni evasión en términos administrativo-tributarios-.

Y esto, porque resulta claro que el tipo penal *sub examine*, está formado por los dos elementos reseñados más arriba; y por tanto, no alcanza con que el sujeto desarrolle en forma completa la acción punible, sino que además se requiere la producción del resultado, o el perfeccionamiento de la omisión -parafraseando a Catania-.

Tal vez lo más provechoso en este punto, sea retomar lo que ya hace un tiempo Fridenberg diferenció como *delito cometido*, y *delito consumado*. Creo enriquecedor profundizar en el análisis de tal distinción, a fin de llevar luz a este planteo, aunque tenga que disentir con las conclusiones de mi distinguido colega¹⁷.

Así, se preguntaba -como yo ahora- "...cuándo debe considerarse '*cometido*' el delito de evasión de impuestos."; entendiéndolo por momento de comisión aquel en que se realizó la acción delictiva, y por momento de consumación, aquel en que se produce el resultado.

El diccionario de la Real Academia Española, presenta los siguientes significados para uno y otro concepto:

Consumación

1. f. Acción y efecto de *consumar*.
2. f. Extinción, acabamiento total.

Consumar

1. tr. *Llevar a cabo totalmente algo*. Consumar la redención del género humano. Consumar un sacrificio, un crimen.
2. tr. Dicho de los legítimamente casados: Realizar el primer acto en que se pagan el débito conyugal. Consumar el matrimonio.
3. tr. Der. Ejecutar o dar cumplimiento a un contrato o a otro acto jurídico.

Comisión

1. f. Acción de *cometer*.
2. f. Orden y facultad que alguien da por escrito a otra persona para que ejecute algún encargo o entienda en algún negocio.
3. f. Encargo que alguien da a otra persona para que haga algo.

Cometer

1. tr. Caer, incurrir en una culpa, yerro, falta, etc.
2. tr. Usar una figura retórica o gramatical.
3. tr. Com. Dar comisión mercantil.

¹⁵ Contrariamente, BUITRAGO, GUZMAN y SANCHEZ SUCCAR no admiten la despenalización de la errónea o engañosa presentación engañosa, aún cuando su corrección sea espontánea. "Procedimiento fiscal" Errepar, Bs.As., 2001, pág. 92.

¹⁶ "ARTICULO 18 - 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.

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."(Ley 24.769).

¹⁷ "Siendo el '*momento de comisión*' el que nos vincula a fin de proceder al cómputo de la prescripción, entiendo que el mismo se configura desde el momento en que se exteriorizan los ardides o engaños tendientes a la evasión del Impuesto.". Juan Pablo FRIDENBERG, Op. citada.

A la luz de estas definiciones, sería más preciso hablar de momento de consumación, como de aquel en el cual algo se concluye, se termina de realizar, *se lleva totalmente a cabo*. En definitiva, pareciera que la diferencia entre cometer un delito, y consumarlo, radica en el tipo de crimen del que se está hablando, refiriéndose el término consumación, a aquellos en los que existe un *iter criminis* en su desarrollo.

Siguiendo la idea que el delito de evasión tributaria participa de esas características -ya sea que se lo considere un delito de resultado, o uno en el cual la omisión del pago de impuestos es uno de los componentes del tipo penal-, vuelvo a concluir que el momento a partir del cual debe ser contado el plazo de prescripción de la acción penal, es aquel en el cual este delito especial se consumó; aunque -por más que parezca un juego de palabras- también podría considerarse *cometido* este delito, una vez que el mismo se llevó a cabo totalmente (consumar).

En este sentido, aunque con relación a la tentativa, Robiglio indica que la justificación que encuentra parte de la doctrina para no admitir la existencia de dicha figura en la evasión fiscal, es que antes de la consumación, no está acreditado el perjuicio, que es un elemento del tipo, ni su cuantificación; en tanto que una vez que dichos elementos se han verificado, el hecho ya está consumado.¹⁸

Por su parte, Righi precisa que el delito está consumado, una vez que se verifican la totalidad de los elementos del tipo objetivo de la figura aplicable¹⁹.

Por ello, en el hipotético caso planteado, cabría preguntarse si estaríamos frente a una tentativa acabada o a una inacabada, siempre referido al desistimiento voluntario que implica corregir el impuesto declarado en menos, o incluso pagar esa diferencia sin la rectificación determinativa.

Recordemos que en nuestro ordenamiento penal, esta conducta no está sujeta a sanción (art.43 del C.P.), porque se entiende que justamente el individuo se arrepiente de su plan criminal antes de completar el tipo objetivo, aunque esa figura del desistimiento no está expresamente contemplada en la Ley de Procedimiento Tributario.

De cualquier forma, la responsabilidad del contribuyente por la veracidad de cada una de las declaraciones juradas presentadas en materia infraccional-administrativa "*...no puede extender sus efectos hasta el punto de determinar la consumación de un delito penal.*"²⁰ Sobre la "inalterabilidad" de cada presentación, Robiglio menciona sendos pronunciamientos del Tribunal Fiscal de la Nación, en los que decidió que, aún cuando se considere "anticipada" una declaración jurada presentada antes de su vencimiento, tal presentación para el contribuyente, adquiere carácter *definitivo*.²¹

ZAFFARONI, ALAGIA y SLOKAR²² enseñan que no son relevantes los motivos que llevan al individuo a desistir del delito -si el temor a la pena, o su cambio de interés- a efectos de eximirlo de pena. De igual forma, señalan que *puede existir desistimiento aún en casos de lo que se conoce como tentativa acabada*; es decir aquellos en los que el autor ha realizado toda la acción del tipo, y cuya consumación sólo depende de su falta de intervención futura. Este, es justamente el caso analizado.

Aquí, aún cuando el sujeto realiza todas las acciones del tipo penal, la modificación de su conducta -antes que la misma adquiriera trascendencia penal, por no encontrarse reunidos todos los elementos típicos- debe quedar en igualdad de condiciones con el delito desistido -ya que no se diferencia del mismo- pues, aunque resulte obvio mencionarlo, nunca llegará a ser tal, y por eso no tendrá punición.

Más allá de mi postura, y como lo adelanté más arriba, quiero volver sobre la supuesta unificación del criterio de las dos Salas de la Cámara en lo Penal Económico, en cuanto al tema

¹⁸ Op. citada, pág.186.

¹⁹ RIGHI, Esteban: "Derecho Penal. Parte general", Lexis Nexis. Bs.As., 2007, pág. 410.

²⁰ ROBIGLIO, Carolina: Op. citada, pág. 195.

²¹ TFN, 14-3-86, Sala A, "Compañía Embotelladora Argentina SA s/Recurso de apelación. Imp. Internos", Errepar; y TFN en "Coca Cola SA" 29-6-88, citadas por Carolina ROBIGLIO en la obra referida.

²² "Derecho Penal. Parte general". Ediar, Bs.As., 2000, págs. 805 y 809.

aquí abordado.

Aún cuando en el fallo Aresco, resuelto el 3 de julio de 2009, la Sala B entendió que correspondía comenzar el término de la prescripción de la acción penal, desde el momento en que el obligado presentó la declaración jurada presuntamente engañosa, porque: "...se habría completado objetivamente el tipo penal en análisis (artículo 1° del Régimen Penal Tributario), pues resulta irrelevante en el caso que no hubiese transcurrido el plazo máximo previsto para el cumplimiento de aquella obligación...", en un pronunciamiento posterior habría vuelto a lo que había sido su criterio original.

En efecto, en la causa "PRAMERS S.A. s/Inf. Ley 24.769"²³, en cuyo incidente debió intervenir la referida Sala B, decidió el 2 de diciembre de 2009 que: "...con relación al modo de computar el plazo de prescripción, corresponde establecer que los delitos mencionados por el considerando 2° de la presente **se consuman cuando la obligación de pago del tributo se ha tomado exigible** y aquélla se ha incumplido (confr. Regs. Nos.522/04, 1020/06, 117/07, 562/08, 636/08 Y 641/08, entre otros, de esta Sala "B"); por lo tanto, aquéllos **se consumirán cuando se produjeron los vencimientos** para la presentación de las declaraciones juradas y el ingreso de los montos debidos." (Considerando 4°, el resaltado no está en el original). Vale aclarar que los delitos indicados en el 2° considerando, y cuyo encuadre solicitaba la querrela, eran los del art.2 inc. a) y b) de la Ley Penal Tributaria (evasión agravada).

No obstante lo que sería un retorno a la doctrina anterior -por lo contundente y genérico de la afirmación del considerando transcripto-, debo reconocer que los hechos del caso Pramers distan de los de Aresco, ya que no se trataba de declaraciones presentadas con anterioridad a su vencimiento. Sin embargo, el Tribunal allí se refiere al momento en que se consuman los delitos analizados, dejando de lado el término "cometer", utilizado en la norma penal general sobre cuándo se comienza a contar la prescripción (art.63 C.P.).

A favor de que estamos ante una *corrección de la doctrina Aresco*, debo resaltar que en el 4° considerando de Pramers, el Tribunal citó sus antecedentes (de los años 2004, 2006, 2007 y 2008) en los que fue delineando su criterio de que el delito de evasión se consuma al vencimiento del plazo para la presentación de declaraciones juradas, omitiendo -tal vez expresamente- el fallo Aresco -como se dijo de mediados de 2009-.

Tampoco quiero dejar de mencionar, que la composición de la Sala B en ambos casos fue la misma; lo que refuerza mi idea sobre que dicho Tribunal conserva su posición diferenciada de sus pares de la otra Sala.

Como conclusión al presente, entiendo que la dificultad de diferenciar el momento a partir del cual se debe contar el plazo de prescripción en casos como el de Aresco, radica en que el dolo del autor podía encontrarse completo al momento de presentar la declaración jurada *anticipada*. Sin embargo, no debe perderse de vista el principio de reserva de ley del art.19 C.N., según el cual no existen delitos sin acciones que trasciendan el ámbito privado; y para que tal cosa ocurra, no bastará la sola voluntad del sujeto para configurar un delito.

En este sentido, se advierte que la conducta desarrollada por el individuo no alcanzaba -en ese momento- a completar el tipo penal en cuestión, sino que la figura -además- requiere que se perfeccione la evasión -omisión del pago en su justa medida-.

Humildemente, hago votos para que el presente despierte la inquietud de replantear este tema por parte de Magistrados y profesionales del Derecho, llamados a intervenir en los procesos penal tributarios.

²³ "PRAMERS S.A. S/Infracción Ley 24.769". Juzgado Nacional en lo Penal Tributario N° 3. Causa N° 58.458, Orden N° 22.123. Registro N° 907/09 de la Sala "B".