

Boletín de Jurisprudencia
SEPTIEMBRE 2024

EXTINCIÓN DE LA ACCIÓN PENAL INSTADA EN ORDEN A DELITOS TRIBUTARIOS Y PREVISIONALES



Este documento es el resultado del trabajo conjunto del Observatorio de Derecho Penal Tributario de la Universidad de Buenos Aires y la Escuela de la Defensa Pública del Ministerio Público de la Defensa.

Las explicaciones contenidas en este documento y la compilación de jurisprudencia fueron realizadas por Facundo Mojico en función del curso “La extinción de la acción penal por prescripción en delitos tributarios y previsionales” ofrecido en la Escuela de la Defensa Pública en 2024.

CONTENIDO

1. COMIENZO DEL CÁMPUTO DEL PLAZO DE PRESCRIPCIÓN (<i>DIES A QUO</i>): LA CONSUMACIÓN EN DISTINTOS DELITOS FISCALES.....	6
1.1. EVASIÓN TRIBUTARIA	10
1.1.1. TRIBUTOS DE PERÍODO ANUAL.....	12
1.1.2. TRIBUTOS DE PERÍODO FISCAL MENSUAL O INSTANTÁNEOS	17
1.2. EVASIÓN TRIBUTARIA AGRAVADA	22
1.3. APROVECHAMIENTO INDEBIDO DE BENEFICIOS FISCALES	22
1.4. APROPIACIÓN INDEBIDA DE TRIBUTOS Y DE RECURSOS DE LA SEGURIDAD SOCIAL	25
1.5. EVASIÓN PREVISIONAL	29
1.6. SIMULACIÓN DOLOSA DE CANCELACIÓN DE OBLIGACIONES.....	31
TIPO PENAL PREVISTO POR LA LEY 24.769.....	32
TIPO PENAL CONSAGRADO POR LA LEY 27.430.....	32
2. ¿DELITO CONTINUADO EN MATERIA PENAL TRIBUTARIA?.....	35
TESIS MAYORITARIA (NEGATIVA).....	36
TESIS MINORITARIA (POSITIVA)	38
3. CAUSALES DE INTERRUPCIÓN Y SUSPENSIÓN DEL PLAZO DE PRESCRIPCIÓN	41
3.1. INCIDENCIA DE LAS LEYES DE MORATORIA (REGULARIZACIÓN IMPOSITIVA) Y BLANQUEO .	41
3.2. LA INVESTIGACIÓN DE MÚLTIPLES HECHOS SUCESIVOS	46

INTRODUCCIÓN

El presente boletín de jurisprudencia es el fruto del trabajo conjunto entre el Observatorio de Derecho Penal Tributario de la Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires y la Escuela de la Defensa Pública del Ministerio Público de la Defensa. La colaboración entre estas dos instituciones tiene como objetivo analizar y caracterizar cómo la jurisprudencia nacional ha abordado la extinción de la acción penal en el marco de los delitos fiscales. Además, pretende vincular esos estándares jurisprudenciales con la normativa aplicable y las reformas legales que se han producido a lo largo del tiempo. De este modo, se ha buscado proporcionar una visión integral de la evolución del Régimen Penal Tributario.

La información recopilada ha sido organizada y puesta en contexto por el Profesor Facundo Mojico. Ese trabajo es una derivación del curso "La extinción de la acción penal por prescripción en delitos tributarios y previsionales", dictado en la Escuela de la Defensa Pública en 2024. Esto da cuenta del éxito de la integración entre el sistema de capacitaciones y la producción de información en materia de jurisprudencia, lo que permite que el conocimiento generado en el ámbito académico y profesional se sistematice y se ponga a disposición de la comunidad jurídica. Asimismo, esta iniciativa contribuye a la conformación de una comunidad comprometida con el estudio y la litigación en el campo del Derecho Penal Tributario, fomenta el intercambio de saberes y la colaboración entre instituciones.

El boletín se estructura en tres capítulos que abordan diferentes aspectos de la prescripción en delitos fiscales:

- En el Capítulo 1, titulado "Comienzo del cómputo del plazo de prescripción: la consumación en distintos delitos fiscales" se desglosa en varias secciones. La Sección 1.1 se centra en la Evasión tributaria, que incluye los Tributos de período anual (1.1.1) y los Tributos de período fiscal mensual o instantáneos (1.1.2). A continuación, se discuten la Evasión tributaria agravada (1.2), el Aprovechamiento indebido de beneficios fiscales (1.3), la Apropiación indebida de tributos y de recursos de la seguridad social (1.4), la Evasión previsional (1.5), y la Simulación dolosa de cancelación de obligaciones (1.6) y finaliza con una referencia a los tipos penales previstos por la ley N° 24.769 y la ley N° 27.430.
- El Capítulo 2 se pregunta por los delitos continuados en materia penal tributaria y clasifica la jurisprudencia en función de la defensa de una tesis negativa (mayoritaria) y una tesis positiva (minoritaria).
- El Capítulo 3 se ocupa de las causales de interrupción y suspensión del plazo de prescripción. Se divide en dos secciones: la incidencia de las leyes de moratoria (regularización impositiva) y blanqueo (3.1) y la investigación de múltiples hechos sucesivos (3.2).

Este boletín, que pretendemos sea semestral (de acuerdo al material con el que contemos), marca el inicio de una serie de trabajos conjuntos entre el Observatorio de Derecho Penal Tributario y la Escuela de la Defensa Pública del Ministerio Público de la Defensa. Refleja el compromiso de ambas partes con la producción continua de material académico y profesional, especialmente en el ámbito penal tributario.



Juan Manuel Álvarez Echagüe

Director del Observatorio de Derecho Penal Tributario
Profesor Titular de Finanzas Públicas y Derecho Tributario
Facultad de Derecho - UBA



Julieta Di Corleto

Secretaria General (int.)
Escuela de la Defensa Pública

1. COMIENZO DEL CÓMPUTO DEL PLAZO DE PRESCRIPCIÓN (*DIES A QUO*): LA CONSUMACIÓN EN DISTINTOS DELITOS FISCALES

Preliminarmente, conviene recordar que "...la declaración de la prescripción de la acción penal tiene carácter público, motivo por el cual debe ser declarada de oficio (fallos: 275:241), por cualquier tribunal (fallos: 311:2205), con carácter previo a cualquier otra decisión sobre el fondo del asunto (fallos: 186:396), pues se produce de pleno derecho por el mero transcurso del plazo pertinente (fallos: 305:1236)..." (CSJN, Fallos 186:289; 322:717, 330:4103, entre muchos otros). Al examinar la prescripción en los delitos fiscales y previsionales reprimidos por el Régimen Penal Tributario, lo primero que debe determinarse es la fecha de comisión de cada una de estas figuras, dado que es a partir de esa fecha en que va a comenzar a correr el plazo de prescripción, de acuerdo con lo previsto por el artículo 63 del Código Penal. A su vez, es relevante determinar el momento consumativo para:

- Determinar la competencia territorial del órgano jurisdiccional que deba entender en la causa (cfr. art. 37 del CPPN);
- Establecer cuáles son las intervenciones jurídico-penalmente relevantes en el hecho y cuál es la calificación legal de tales participaciones a la luz de las reglas de participación criminal consagradas por los artículos 45 y 46 del CP;
- Verificar cuál es la ley penal aplicable al hecho, lo que es sumamente relevante a raíz del principio *tempus regit actum*, la garantía de aplicación retroactiva de la ley penal más benigna y dado que el Régimen Penal Tributario ha sufrido distintas modificaciones a lo largo de los últimos 20 años (véanse las leyes 24.769, 25.874, 26.063, 26.735 y 27.430);
- Establecer la manera en la cual pueden concurrir distintos delitos;
- La incidencia que tengan ciertas conductas que pueden llegar (o no) a interpretarse como desistimiento del delito, tornándose aplicables las reglas de los artículos 43 y 44 del CP; o bien como comportamientos post consumativos (por ejemplo, la rectificación de declaraciones juradas impositivas y el pago de la deuda).

Debe tenerse presente una particularidad de la ley penal tributaria: muchos de estos delitos tienen elementos normativos del tipo con factores temporales. Es decir, los delitos se cometen en el marco de ciertos lapsos de tiempo. Por ejemplo, el "periodo mensual" en los delitos de apropiación indebida y evasión previsional (artículos 4, 5 y 7 del Régimen Penal Tributario) o el "ejercicio anual" en la evasión fiscal, el aprovechamiento indebido de beneficios fiscales y la simulación dolosa de cancelación de obligaciones (artículos 1, 2, 3 y 10 del Régimen Penal Tributario). Esto le otorga una "unidad de conducta" a todos los comportamientos que se desarrollen dentro de estos periodos, independientemente de la periodicidad con la cual se liquide y pague la obligación tributaria o previsional que constituya el objeto material del delito. La jurisprudencia se ha pronunciado pacíficamente en este sentido, como se observa en los siguientes fallos de la Cámara Federal de Casación Penal y la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico.

CFCP, SALA IV. “PESA”. EXPEDIENTE FMP 12834/2016/1/1/CFC001. 15/12/2017.

“De acuerdo con la reseña efectuada, corresponde determinar cuál es la fecha de consumación del delito de evasión simple investigado [...]. La Ley Penal Tributaria en su artículo 1 precisa entonces que la evasión del pago de tributos debe ser la perpetrada superando el monto allí dispuesto por cada ejercicio anual, por lo que debe prevalecer el concepto de ‘ejercicio fiscal’, y sumarse los perjuicios que se cometan a lo largo del período fiscal (cfr. mi voto en el precedente “GARCÍA DOS SANTOS, Raúl Ángel y otra s/recurso de casación”, causa Nro. 1144, Reg. Nro. 1799, rto. el 23/4/99; entre varios otros; y el precedente de la corte Suprema de Justicia de la Nación, in re “MORRONE, Roque y otros s/infr. Ley 23.771”, M.150.XXXIV, rto. el 19 de agosto de 1999; entre otros).

Tal como he tenido oportunidad de señalarlo, el ‘ejercicio’ siempre es anual, y corre entre las fechas de apertura y cierre para las personas jurídicas, mientras que es el año calendario para las personas físicas y sucesiones indivisas; y diferente es el ‘período fiscal’ que es aquel espacio temporal al que el legislador le atribuye o imputa la producción de uno o varios hechos imponibles y la consecuente generación de una obligación tributaria (Dino Jarach: ‘Curso de Derecho Tributario’, tomo I, pág. 177, 3ra Edición, Buenos Aires, 1980), que puede tener una extensión anual, y también mensual, lo cual ocurre por ejemplo con el I.V.A.

Es así que, por aquella previsión legal, se confiere entonces unidad delictiva a la evasión que pudiera verificarse, con respecto a un determinado tributo, a lo largo y dentro de un mismo ejercicio anual, independientemente de que la liquidación de aquél no se produzca por períodos fiscales anuales” (voto del juez **HORNOS**).

CFCP, SALA I. “VSG”. EXPEDIENTE CPE 1882/2013/1/CFC1. 6/10/2016.

“[C]on relación a la cuestión debatida, quien suscribe ya se ha expedido en un pronunciamiento anterior (cfr., en lo pertinente y aplicable, causa Nro. 12.854, “LEGASPI, Adrián Roberto y otro s/recurso de casación”, reg. 444/12, rta. 4/4/12, Sala IV, CFCP). En aquella oportunidad se expresó lo siguiente: “corresponde resaltar que ya durante la vigencia de la ley 23.771 nuestro más Alto Tribunal entendió que ‘la condición objetiva de punibilidad fijada en la ley penal tributaria cuando se refiere a la evasión ‘durante un ejercicio o período fiscal’ debe entenderse que es anual [...]. [C]abe advertir que es el lapso de un año en que los representantes de una sociedad anónima [...] deben presentar el balance general, con el correspondiente estado de resultados, las notas complementarias y la memoria a consideración de los accionistas (conf. art. 62 de la ley 19.550), por lo que no es adecuado interpretar otro término como ‘durante un ejercicio o período fiscal’ que no sea el anual’ (C.S.J.N., M. 150 XXXIV, “Morrone, Roque A. y otros s/ infr. Ley 23.771”, rta. 19/08/1999, considerandos 8° y 9°). Además, la propia ley 24.769 (B.O. 15/01/1997), determinó el alcance del concepto de ‘ejercicio o período fiscal’ al establecer expresamente en su art. 1° que, a los efectos de la configuración del delito de evasión simple se deberá atender ‘cada tributo’ y ‘cada ejercicio anual, aun cuando se tratase de un tributo instantáneo o de período fiscal inferior a un año’, requisito que se mantiene incólume tras las recientes modificaciones introducidas por la ley 26.735 (B.O. 28/12/2011). De este modo, por aquella previsión legal se confiere unidad delictiva a la evasión que pudiera verificarse, con respecto a un determinado tributo, a lo largo y dentro de un mismo ejercicio anual, independientemente de que la liquidación de aquél no se produzca por períodos fiscales anuales” (voto del juez **BORINSKY** al cual adhirieron las juezas **FIGUEROA** y **CATUCCI**).

CNAPE, SALA "A". "RHD". EXPEDIENTE CPE 668/2018/3/CA1, REG. N° 52/2021, 25/2/2021.

“2°) [L]a defensa de R. H. D. se agravió por entender que los hechos vinculados al Impuesto al Valor Agregado correspondiente a los períodos mensuales 6/12 a 3/13, cuya evasión se investiga en los autos principales, se encontrarían prescriptos en tanto no corresponde que se considere como hecho único al período 2013 sino que debe computarse cada período mensual como hechos independientes. En sustento de ese agravio refirió: ‘Entendiendo que debe considerarse como fecha de consumación del hecho, aquélla en la cual se produjo el vencimiento del plazo para el ingreso de los montos correspondientes al tributo mensual, respecto al Impuesto al Valor Agregado, devengado dentro del ejercicio anual investigado, en que se presentó la declaración jurada supuestamente engañosa, se solicitó se declare la prescripción de aquellos períodos cuyo vencimiento exceda los seis (6) años, al momento de presentarse espontáneamente el suscripto en autos’ [...].

3°) [C]orresponde resaltar que se ha establecido en numerosas oportunidades que por la circunstancia que el Impuesto al Valor Agregado se liquide y se pague por mes calendario, aquello no implica atribuir la calidad de ‘ejercicio fiscal’ al período mensual de pago, en los términos del delito de evasión tributaria, cuando el mismo ente recaudador exige a los contribuyentes que presenten, anualmente, una declaración jurada informativa (confr. Regs. Nos. 812/01, 503/04, 943/05, 1020/06 y 492/07, entre otros, de la Sala “B” de esta Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico), y el texto de la norma penal dispone expresamente que lo evadido por cada tributo, debe ser contemplado por períodos anuales. En efecto, por el art. 1° del Régimen Penal Tributario actual (conf. art. 279 de la Ley 27.430) se reprime con pena de prisión al ‘...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’ (el resaltado y el subrayado pertenecen a la presente, y coincide en la parte destacada, con el texto de la ley penal tributaria 24.769 vigente en la época de comisión de los hechos).

4°) Que, en consecuencia, cuando se trata del Impuesto al Valor Agregado, que, salvo excepciones, debe liquidarse mensualmente (confr. art. 27 de la ley 23.349, t.o. por decreto 280/1997, y sus modificaciones), la ley penal inequívocamente otorga unidad a las múltiples acciones que constituyen las liquidaciones del impuesto al vencimiento de cada período mensual que integran el ejercicio anual de la contribuyente. Es decir que la ley sanciona como un hecho único todos los actos de evasión de aquel tributo que se verifiquen dentro de un mismo ejercicio anual. En efecto, ‘[h]ay tipos en los que no sólo queda abarcada la conducta que lo consuma, sino que eventualmente también abarcan la hipótesis de un número indeterminado de repeticiones de la conducta consumativa dentro de idénticas o similares circunstancias. Una racional interpretación de los tipos muestra que en algunos la norma no abarca la reiteración de la conducta como una nueva conducta típica independiente, sino como una mayor afectación del bien jurídico, que se traduce en un mayor contenido de injusto de la única conducta típica, pues otra interpretación se presenta como absurda o aberrante’ (confr. Eugenio E. ZAFFARONI, Alejandro ALAGIA, Alejandro SLOKAR, “Derecho Penal Parte General”, Ediar, 2.000, pág. 824); (confr. voto del Dr. HORNOS en el Reg. N° 726/06, de la Sala “B” de esta Cámara).

5°) Que, por consiguiente, por una interpretación racional del art. 1° del Régimen Penal Tributario establecido por el art. 279 de la ley 27.430, que armonice con el resto de los delitos tipificados por aquella

ley, los distintos actos de evasión de tributos de períodos de liquidación inferior a un año (por ejemplo el I.V.A.), aun cuando el monto evadido supere la suma de \$ 1.500.000, no constituyen hechos independientes que concurren materialmente entre sí, sino un hecho único conformado por la suma de los montos evadidos en cada presentación mensual correspondiente a un mismo ejercicio anual [...]” (voto de los jueces **HORNOS** y **ROBIGLIO**).

Si bien muchas veces los ejercicios fiscales de los impuestos coinciden con la periodicidad anual exigida por el tipo penal, éste es un aspecto a tener en cuenta a fin de determinar la fecha de comisión del delito fiscal que se trate.

1.1. EVASIÓN TRIBUTARIA

El artículo 1° del Régimen Penal Tributario castiga “con prisión dos (2) a seis (6) años [al] 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 tratare de un tributo instantáneo o de período fiscal inferior a un (1) año”.

Como se observa, la ley se desentiende del elemento temporal de la obligación tributaria; es decir, del periodo fiscal, para establecer que –sin importar de qué tributo se trate y cómo se liquide– el delito de evasión fiscal siempre se comete dentro de un periodo anual y por impuesto. Existe consenso a nivel jurisprudencial en punto a que el “periodo anual” se corresponde con el ejercicio comercial de las personas jurídicas (es decir, tenemos que fijarnos en el estatuto de la sociedad cuando cierra sus ejercicios). Por ejemplo: si cierra sus ejercicios el 31 de marzo de cada año, el periodo anual 2023 va a ir desde abril de 2022 a marzo de 2023). En el caso de las personas humanas, el periodo anual siempre es el año calendario (de enero a diciembre).

Cada uno de esos hechos vinculado a un periodo anual específico va a tener un plazo de prescripción independiente, tal como establece el párrafo final del artículo 67 del CP.

Tributos de período anual

En general, la jurisprudencia suele hablar de dos modalidades comisivas de este delito: una activa, generalmente vinculada a la presentación de declaraciones juradas impositivas engañosas y otra omisiva, relacionada con la falta de presentación de tales declaraciones. Ello, con independencia de la idoneidad que deban revestir las maniobras investigadas para configurar (o no) un engaño típicamente relevante.

Pues bien, aun cuando el momento consumativo de la evasión fiscal depende de la adopción de ciertas definiciones previas sobre este tipo penal (a saber, cuál es el bien jurídico protegido, cómo es su estructura típica y cuál es la “naturaleza jurídica” de los montos evadidos a partir de los cuales se configura el delito), existe cierto acuerdo en que, por regla general, el delito de evasión tributaria se consuma cuando, al vencimiento del plazo general para el cumplimiento de la obligación tributaria, el sujeto obligado evade el pago del impuesto por un monto determinado, por tributo y por ejercicio anual. A saber, el momento en cual la obligación se ha tornado exigible y se ha incumplido. Es decir, debemos prestar especial atención a la fecha de vencimiento para la presentación de la declaración jurada y el pago del tributo que se trate (usualmente coinciden), generalmente establecidas por el fisco a través de una resolución general.

En el caso de tributos de liquidación anual (como el impuesto a las Ganancias, o el impuesto sobre los Bienes Personales), lo expuesto previamente resulta, en principio, suficiente para la distinción del momento consumativo del delito previsto por el artículo 1 del Régimen Penal Tributario establecido por la ley 27.430. Sólo debe atenderse a cuál es la fecha de vencimiento para la presentación de la declaración jurada y el pago del impuesto (es decir, acá coincide la temporalidad de la obligación tributaria con la anualidad exigida por el tipo penal), fecha única para cada hecho.

Ahora bien, existe un sector de la jurisprudencia que distingue el momento consumativo en función de la modalidad comisiva del hecho que se trate, bien activa o bien omisiva. En la modalidad omisiva, se remiten a las consideraciones realizadas anteriormente, como se observa en los fallos citados a continuación.

Tributos de período fiscal mensual o instantáneos

En el caso de impuestos que se liquidan mensualmente (como el IVA), a fin de determinar el momento consumativo, como punto de partida, deben tenerse en cuenta la totalidad de los ejercicios mensuales que integren el período anual investigado. Del mismo modo, en el caso de los tributos instantáneos (como el impuesto sobre los débitos y créditos bancarios, o las salidas no documentadas previo a la reforma introducida por la RG 4433/2019) tienen que considerarse la totalidad de los hechos imponibles verificados dentro del período anual.

Pues bien, aquí se replica la discusión sobre si es la fecha de vencimiento o la de presentación de la declaración jurada engañosa, en los supuestos de modalidades comisivas, la que debe tomarse a los fines de la consumación e inicio del plazo de prescripción. Sin embargo, se añade un problema adicional: ¿es necesario esperar a que transcurra todo el ejercicio anual o basta que durante su transcurso se reúnan la totalidad de los elementos del tipo? Por ejemplo, un contribuyente que cierra ejercicios en diciembre presenta declaraciones juradas engañosas del IVA correspondientes a los ejercicios enero a abril, superando ya de esta manera el monto exigido por la figura de evasión, sin que se verifiquen con posterioridad (es decir, entre mayo y diciembre) nuevas declaraciones fraudulentas. Con la presentación de la última declaración en abril, ¿se consumó ya el delito? ¿O debemos esperar a que se verifique el vencimiento para la presentación y pago de la declaración jurada del último ejercicio mensual que integre ese período anual (en nuestro caso, diciembre)?

Como se observa, aquí también se repite la discusión. Quienes creen que no es necesario esperar al vencimiento del último período (mensual o instantáneo) del ejercicio anual afirman que antes ya se encuentran reunidos todos los elementos del tipo; que el bien jurídico tutelado (la hacienda pública en sentido dinámico) se encuentra ya irremediablemente lesionado; que resultaría objetable afirmar que si el delito es descubierto antes del agotamiento del período anual se trate únicamente de una tentativa frustrada; que de ese modo se separaría artificialmente la lesión del bien jurídico del momento considerado como consumativo del delito.

Por el contrario, quienes afirman que es necesario esperar a que transcurra la totalidad del período anual, afirman que este elemento normativo no se trata únicamente de una pauta para calcular el tributo evadido, sino que introduce un lapso temporal que hay que tener presente en cualquier hecho de evasión, independientemente del tributo de que se trate y cómo se liquide. Esta posición, nuevamente, abre una ventana para el desistimiento del obligado tributario.

1.1.1. TRIBUTOS DE PERÍODO ANUAL

CNAPE, SALA "B". "HSA". EXPEDIENTE CPE 1649/2018/6/CA2. REG. N° 18/2024. 8/2/2024.

"[E]ste Tribunal, por pronunciamientos anteriores, ha establecido que: '...en los casos en los cuales la modalidad utilizada hubiese sido la omisión de la presentación de la declaración jurada, '...el momento de comisión del delito se produce cuando aquella obligación se torna exigible' [...] por lo tanto, '...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...' (confr. considerandos 7° y 9° del pronunciamiento del Reg. N° 388/07, de esta Sala 'B' [...] y en el mismo sentido, Regs. Nos. 522/04, 943/05, 805/05, 1.020/06, y 741/07 de este Tribunal)".

"[E]n efecto, en aquellos casos en los cuales se investiga la omisión de declarar el impuesto debido mediante la omisión de presentar la declaración jurada del tributo, debe considerarse como fecha de consumación del hecho y de agotamiento de la conducta típica, aquella en la cual se produjo el vencimiento del plazo para la presentación de la declaración jurada y para pagar el monto determinado por aquella declaración (confr. Reg. N° 881/08). Esto es así, pues en aquella fecha se agotará el plazo máximo otorgado por el organismo recaudador para el cumplimiento de la obligación..." (confr. Regs. Nos. 428/09, 514/09; CPE 1652/2014/13/2/CA7, res. del 12/02/2016, Reg. Interno N° 32/16; y CPE 1426/2013/4/CA6, res. del 16/02/17, Reg. Interno N° 62/17, de esta Sala "B"...") (confr. CPE 1652/2014/51/1, res. del 18/3/2020, Registro Interno N° 134/2020 de la Sala "B", se prescinde del resaltado del original, y CPE 1148/2015/7/CA4, res. del 14/07/21, Reg. Interno N° 337/21 de la Sala "A" de esta Cámara)" (voto conjunto de los jueces **HORNOS** y **ROBIGLIO**).

CFSANMARTÍN, SALA II. EXPEDIENTE FSM 76001452/2010/1/CA2. REG. N°: 7491. 4/11/2016.

"En lo tocante al Impuesto a las Ganancias, ejercicios fiscales 2006 y 2007, al no haberse presentado las declaraciones juradas correspondientes, se computan las fechas del vencimiento del plazo para ello" (voto de los jueces Gurruchaga y Lugones).

En sentido similar, aunque precisando que se trata del día posterior a la fecha de vencimiento: **CFMEN-DOZA, SALA "A", "CRW", EXPEDIENTE FMZ 2538/2015/CA001, 3/5/2016, VOTO DE LOS JUECES GONZÁLEZ MACÍAS, CORTÉS Y PARRA.**

Esta distinción plantea un interrogante adicional en la modalidad comisiva: en el caso de tributos de período fiscal anual ¿el delito se consuma cuando se presenta la declaración jurada presuntamente engañosa o es necesario esperar a que se agote el plazo para el vencimiento del pago del tributo que se trate? Es decir, si el vencimiento para el pago es en 6/2022 pero el contribuyente presenta la declaración jurada engañosa dos meses antes, ¿cuál de esas dos fechas es el momento consumativo? Quienes se inclinan por la primera respuesta entienden que, si ya se encuentran reunidos todos los elementos del tipo, no es necesario que se agote el plazo del vencimiento administrativo. En apoyo de esta postura, también se suele hacer mención a las previsiones del artículo 13 de la ley 11.683:

La declaración jurada está sujeta a verificación administrativa y, sin perjuicio del tributo que en definitiva liquide o determine la Administración Federal de Ingresos Públicos, **hace**

responsable al declarante por el gravamen que en ella se base o resulte, cuyo monto no podrá reducir por declaraciones posteriores, salvo en los casos de errores de cálculo o errores materiales cometidos en la declaración misma. **El declarante será también responsable en cuanto a la exactitud de los datos que contenga su declaración, sin que la presentación de otra posterior, aunque no le sea requerida, haga desaparecer dicha responsabilidad** (la negrita me pertenece).

En esta línea se encuentran algunos fallos de las Salas “A” y “B” de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico –al menos, con la integración antigua del tribunal–.

CNAPE, SALA “B”. EXPEDIENTE CPE 481/2014/2/CA2. REG. N° 479/2016. 15/09/2016

“[P]or 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 [tributaria]– 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 aquélla hasta el vencimiento del plazo (confr. Reg. N° 428/09, de esta Sala ‘B’)...” (confr. Reg. N° 514/09 de esta Sala ‘B’; se prescinde del resaltado del original. Asimismo, en sentido similar, Regs. Nos. 90/10 y 306/13 de la Sala “A” de esta Cámara de Apelaciones)” (voto del juez **HORNOS**).

“[C]ualquiera sea el plazo en que el contribuyente deudor de los tributos debiera cumplir con las obligaciones de cuyo pago se trata, el arto 63 del Código Penal establece que la prescripción corre desde el día en que se cometió el hecho, es decir, en el caso, desde que se presentó la declaración presuntamente engañosa conforme el criterio que ya ha sido fijado en otros precedentes de la Sala ‘A’ de este tribunal, que el suscripto integra (confr. Regs. Nos. 96/06, 38/09, 265/09, 321/09 y 90/10)” (voto particular del juez **REPETTO**).

CNAPE, SALA “B”. EXPEDIENTE CPE 1304/2006. REG. N° 514/2009. 03/07/2009

“[P]or 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 aquélla hasta el vencimiento del plazo (confr. Reg. N° 428/09, de esta Sala ‘B’)”.

“[A]l respecto, se ha sostenido: ‘...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...’ (confr. Guillermo J. YACOBUCCI, ‘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)”.

CFBAHÍABLANCA. “CASIMÓN”. EXPEDIENTE FBB 5129/2013/CA1. 31/3/2014.

“[Impuesto a las Ganancias]. Si se parte de la premisa de que la presentación de una declaración jurada por la cual se manifestaren datos falsos constituye, en principio, un ardid idóneo con el fin de engañar al organismo recaudador sobre la realidad económica del contribuyente y su obligación tributaria, debe considerarse como fecha de consumación del hecho, a la de aquella” (votos de los jueces **MONTEZANTI** y **MERA**).

Por el contrario, quienes defienden que -con independencia de la modalidad comisiva verificada en el caso concreto- la evasión fiscal siempre se consume en la fecha de vencimiento para el pago de la obligación tributaria que se trate, entienden que recién a partir de ese momento la obligación en cuestión se torna exigible (y la posición tanto del contribuyente como del fisco queda consolidada), de modo tal que se abre una ventana para el desistimiento. Por ejemplo, si el contribuyente presentó una declaración jurada engañosa, pero, antes del vencimiento para el pago del impuesto, espontáneamente la rectificó, habría cometido un delito tentado y luego desistido. En este sentido, puede verse el voto del juez **GRABIVKER** en uno de los precedentes ya citados de la Sala “B” de la CNAPE (Reg. N° 479/2016). Allí, ofreció argumentos adicionales a los ya explicados.

CNAPE, SALA “B”. EXPEDIENTE CPE 481/2014/2/CA2. REG. N° 479/2016. 15/09/2016

“[E]ste Tribunal, con una integración parcialmente distinta de la actual, ha establecido: ‘...si se parte de la premisa que la presentación de declaraciones juradas por las cuales se declararon datos falsos podría constituir, en principio, un ardid idóneo con el fin de engañar al organismo recaudador sobre la realidad económica del contribuyente y la obligación tributaria de aquél (confr., en lo pertinente Regs. Nos. 407/05 y 240/06, entre otros, de esta Sala ‘B’) y que, además, en principio es un presupuesto para la constitución del delito [de evasión tributaria] que se haya generado una obligación tributaria a favor del Fisco, debe concluirse que el momento de comisión del delito se produce cuando aquella obligación se tornó exigible [...] en este sentido, el delito imputado [...] requiere, para la tipificación, la evasión del pago de tributos, por lo tanto, no puede soslayarse que aquel delito no se agota con el acaecimiento del hecho imponible, sino que, por lo menos, el desarrollo del suceso deberá alcanzar el momento en que la obligación tributaria se ha tornado exigible y al momento del incumplimiento posterior de aquella (confr. Regs. Nos. 522/04 y 943/05, de esta Sala ‘B’)...’ (confr. Reg. N° 419/07, de esta Sala ‘B’; el resaltado es del presente).

[A]l igual que con otros tributos, con relación al Impuesto a las Ganancias, por resoluciones generales que el organismo recaudador dicta con sustento en lo establecido por los arts. 11 y 20 de la ley 11.683, año a año se establecen las fechas ‘hasta’ las cuales los contribuyentes pueden cumplir, sin incurrir en

mora, con la presentación de las declaraciones juradas y la realización de los pagos que pudieran corresponder (confr., por vincularse con el periodo fiscal involucrado en el caso, las Resoluciones Generales A.F.I.P. Nos. 992/01 y 2530/08). Es en función de aquel distanciamiento entre el momento del nacimiento de la obligación de pago y el momento en el cual aquélla se toma exigible que, con un análisis enfocado en aquel aspecto, la obligación tributaria sustancial podría asimilarse a una obligación a plazo suspensivo establecido a favor del deudor (confr. Rubén H. COMPAGNUCCI DE CASO en 'Código Civil y normas complementarias. Análisis doctrinal y jurisprudencial', dirigido por Alberto Jesús BUERES y coordinado por Elena Inés HIGHTON DE NOLASCO, 18 edición, 38 reimpresión, Buenos Aires, Hammurabi, 2008, Tomo 2-A, págs. 320/331, como también lo dispuesto por el art. 350 del Código Civil y Comercial de la Nación: '...La exigibilidad o la extinción de un acto jurídico pueden quedar diferidas al vencimiento de un plazo...', y por el art. 351 del mismo cuerpo legal: '...El plazo se presume establecido en beneficio del obligado a cumplir o a restituir a su vencimiento, a no ser que, por la naturaleza del acto, o por otras circunstancias, resulte que ha sido previsto a favor del acreedor o de ambas partes...').

[P]or el examen del art. 37 de la ley 11.683, en cuanto por aquél se dispone: '...La falta total o parcial de pago de los gravámenes [...] devengará desde los respectivos vencimientos, sin necesidad de interpelación alguna, un interés resarcitorio...' (el resaltado es del presente), se advierte que, incluso cuando media un pago parcial previo, para la deuda tributaria remanente no varía el momento en el cual aquélla adquiere la condición de exigible. En efecto, también para aquel caso el devengamiento de intereses resarcitorios, que constituye una consecuencia propia de la mora que se configura automáticamente por el mero transcurso del tiempo, lejos de adelantarse, continúa manteniendo como punto de partida el vencimiento del plazo suspensivo al cual se hizo alusión por el considerando anterior.

[C]onsecuentemente, si bien la presentación de una declaración jurada con datos inexactos y el pago en defecto del tributo adeudado, en las condiciones a las cuales se hizo alusión por la primera parte del considerando 4° del presente, podrían constituir actos de ejecución del delito de evasión tributaria respecto de la diferencia no exteriorizada, de todas formas el delito no podría considerarse consumado sino hasta tanto no venza el plazo al cual se encuentra condicionada o supeditada la exigibilidad de la obligación tributaria involucrada, de conformidad con lo expresado por el considerando 5o, también de este voto.

[P]or lo demás, lo establecido por el considerando anterior guardaría coherencia con lo previsto por el art. 21 de la ley 11.683, el cual establece: '...Podrá la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS exigir, hasta el vencimiento del plazo general o hasta la fecha de presentación de la declaración jurada por parte del contribuyente, el que fuera posterior, el ingreso de importes a cuenta del tributo que se deba abonar por el período fiscal por el cual se liquidan los anticipos...' (el resaltado es del presente), habida cuenta que para el cobro de anticipos el legislador también ha establecido la inoponibilidad de las declaraciones juradas que los contribuyentes pudiesen llegar a presentar antes del '...vencimiento del plazo general...' (confr., asimismo, Teresa GÓMEZ y Carlos María FOLCO, 'Procedimiento Tributario. Ley 11. 683-Decreto 618/97', La Ley, 2006, 48 edición, pág. 144, en cuanto recuerdan, con cita de un dictamen de una asesoría jurídica del organismo recaudador respecto del texto legal anterior a la reforma introducida por la ley 23.549, lo siguiente: '...El Fisco considera que hasta la fecha en que el impuesto se torna exigible, se deben el anticipo impago y sus accesorios, de lo cual se infiere que el adelanto de la fecha de la presentación de la declaración jurada para nada viene a modificar esta situación; ello porque la voluntad unilateral del contribuyente no puede por sí misma modificar el régimen

legal del anticipo...'; el dictamen citado por los autores aludidos se encuentra publicado en el sitio de internet 'biblioteca.afip.gob.ar')" (voto del juez **GRABIVKER**).

La controversia entre ambas posturas se ve reflejada, a su vez, en el siguiente fallo de la Cámara Federal de Casación Penal.

CFCP, SALA IV. "PESA". EXPEDIENTE FMP 12834/2016/1/1/CFC001. 15/12/2017.

"[E]l delito de evasión fiscal [...] debe entenderse cometido en el momento en el que vence el plazo para el ingreso voluntario de la obligación correspondiente al del ejercicio comercial del contribuyente. [...] Recién entonces se consuma el delito de evasión de tributos puesto que hasta que opera esa fecha de vencimiento –plazo durante el cual por ejemplo se pueden presentar declaraciones juradas rectificativas– no puede sostenerse que ha quedado definitivamente configurada la posición del contribuyente frente al fisco.

A la luz de lo expuesto, resulta adecuada a derecho la resolución del juez de primera instancia que, en sustento del rechazo de la excepción por falta de acción presentada por la defensa de los imputados, respecto del hecho de evasión de Impuesto a las Ganancias –ejercicio 2010–, consideró que la fecha de consumación del delito de evasión que se les enrostra es aquella fijada para el vencimiento de la presentación de la declaración jurada correspondiente al ejercicio fiscal 2010 (14 de octubre -inclusive del año 2010); siendo que desde entonces el plazo de seis años establecido por el artículo 62, inciso 2., del código de fondo, fue interrumpido por el llamado a prestar declaración indagatoria dispuesto en septiembre de 2016.

Ello por cuanto recién queda definida la posición del contribuyente frente al fisco y, con ello, la evasión del impuesto de que se trata, cuando vence el plazo establecido por la autoridad de contralor para la presentación de la declaración jurada, aun cuando haya sido presentada con anterioridad, pues es entonces cuando culmina la posibilidad de rectificar dicha declaración, y queda consolidada, reitero, la evasión, y la voluntad de evadir correspondiente" (voto del juez **HORNOS**).

"Fijado ello, adelanto que habré de disentir con el criterio adoptado por el Dr. Hornos, toda vez que, si bien el texto legal nada dice respecto al momento consumativo del delito de evasión fiscal a diferencia de otros tipos penales previstos en el régimen penal tributario, comparto la posición que entiende que el mismo se consuma con la ejecución del acto ardidoso dirigido a evadir tributos, que, en un sistema de autoliquidación como el nuestro, generalmente se exterioriza en las declaraciones juradas impositivas engañosas, aunque sean presentadas ante el organismo recaudador antes del vencimiento del plazo para hacerlo. En efecto, no hay impedimento legal alguno de presentar una declaración jurada antes de término.

Por ello, el plazo de prescripción de la acción penal correspondiente al delito de evasión tributaria debe computarse desde la presentación de la declaración jurada supuestamente engañosa, momento en el cual se formaliza el ardid o engaño previsto por el tipo, a partir de una maniobra disimuladora de la realidad económica del contribuyente y la obligación tributaria de aquél" (voto del juez **GEMIGNANI**).

1.1.2. TRIBUTOS DE PERÍODO FISCAL MENSUAL O INSTANTÁNEOS

CFCP, SALA I. "VSG". EXPEDIENTE CPE 1882/2013/1/CFC1. 6/10/2016.

"[E] señor juez a cargo del Juzgado Nacional en lo Penal Económico Nº 10 citó a SGV a prestar declaración indagatoria y, con posterioridad, declaró la extinción de la acción por prescripción con relación a aquél en torno a la presunta evasión del Impuesto al Valor Agregado por el ejercicio anual 2008 de "T. Y S. E. S.A."

Para arribar a dicha conclusión, el magistrado mencionado interpretó que el delito en cuestión había alcanzado la etapa de consumación en la fecha de vencimiento de la última obligación mensual del ejercicio anual en la cual se evadió el pago del tributo mediante la presentación de una declaración jurada engañosa; en el caso 'sub examine', el 22/10/08, fecha de vencimiento de la presentación de la declaración jurada correspondiente al mes de septiembre del ejercicio anual 2008 de la contribuyente en cuestión. Aquel criterio fue compartido por la mayoría de la Sala 'B' de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico y su acierto reviste la materia de estudio en la presente.

[...] Ahora bien, con relación a la cuestión debatida, quien suscribe ya se ha expedido en un pronunciamiento anterior (cfr., en lo pertinente y aplicable, causa Nro. 12.854, 'LEGASPI, Adrián Roberto y otros s/recurso de casación', reg. 444/12, rta. 4/4/12, Sala IV, CFCP). En aquella oportunidad se expresó lo siguiente: 'corresponde resaltar que ya durante la vigencia de la ley 23.771 nuestro más Alto Tribunal entendió que 'la condición objetiva de punibilidad fijada en la ley penal tributaria cuando se refiere a la evasión 'durante un ejercicio o período fiscal' debe entenderse que es anual [...]. [C]abe advertir que es el lapso de un año en que los representantes de una sociedad anónima [...] deben presentar el balance general, con el correspondiente estado de resultados, las notas complementarias y la memoria a consideración de los accionistas (conf. art. 62 de la ley 19.550), por lo que no es adecuado interpretar otro término como 'durante un ejercicio o período fiscal' que no sea el anual' (C.S.J.N., M. 150 XXXIV, 'Morrone, Roque A. y otros s/ inf. Ley 23.771', rta. 19/08/1999, considerandos 8° y 9°). Además, la propia ley 24.769 (B.O. 15/01/1997), determinó el alcance del concepto de 'ejercicio o período fiscal' al establecer expresamente en su art. 1° que, a los efectos de la configuración del delito de evasión simple se deberá atender 'cada tributo' y 'cada ejercicio anual, aun cuando se tratare de un tributo instantáneo o de período fiscal inferior a un año', requisito que se mantiene incólume tras las recientes modificaciones introducidas por la ley 26.735 (B.O. 28/12/2011). De este modo, por aquella previsión legal se confiere unidad delictiva a la evasión que pudiera verificarse, con respecto a un determinado tributo, a lo largo y dentro de un mismo ejercicio anual, independientemente de que la liquidación de aquél no se produzca por períodos fiscales anuales'.

En el mismo sentido, también he manifestado: 'En general, la doctrina coincide en que el delito se consuma, o al vencimiento del pago de la última obligación correspondiente al ejercicio anual o, vencida la obligación, cuando se realiza la maniobra ardida para evadirse del pago. Nunca antes del cierre del ejercicio anual, tiempo hasta el cual es posible el desistimiento al que alude el artículo 43 del Código Penal (algunos consideran que las maniobras ardidas posteriores al vencimiento de la obligación serían hechos posdelictuales). En el caso de los tributos instantáneos o de periodicidad inferior al año, la maniobra ardida que supere el límite de los cuatrocientos mil pesos debe considerarse una tentativa acabada, si vencieron las obligaciones tributarias y el contribuyente no cerró aún su ejercicio anual' (cfr. Borinsky, Mariano Hernán, Galván Greenway, Juan Pedro, López Biscayart, Javier, y Turano, Pablo

Nicolás, Régimen Penal Tributario y Previsional: Ley 24.769 con las reformas de la ley 26.735, Rubinzal-Culzoni, Santa Fe, 2012).

[...] Teniendo en consideración lo expuesto, toda vez que la contribuyente 'T. Y S. E. S.A.' concluye sus ejercicios comerciales el 31 de octubre de cada año, se advierte que el ejercicio anual 2008 se encontraba integrado con las liquidaciones de los períodos fiscales correspondientes a los meses de noviembre 2007 a octubre 2008, ambos inclusive. Por lo tanto, la fecha de consumación de la presunta evasión del pago del Impuesto al Valor Agregado correspondiente al ejercicio anual 2008 de la sociedad mencionada se perfeccionó el 22 de noviembre de 2008 (fecha de vencimiento para el pago de la obligación del período fiscal 10/08 del impuesto referido –cfr. fs. 2 vta–) (voto del juez **BORINSKY** al cual adhirieron las juezas **FIGUEROA** y **CATUCCI**).

CNAPE, SALA "A". "RHD". EXPEDIENTE CPE 668/2018/3/CA1. REG. N° 52/2021, 25/2/2021

"[L]a defensa de R. H. D. se agravió por entender que los hechos vinculados al Impuesto al Valor Agregado correspondiente a los períodos mensuales 6/12 a 3/13, cuya evasión se investiga en los autos principales, se encontrarían prescriptos en tanto no corresponde que se considere como hecho único al período 2013 sino que debe computarse cada período mensual como hechos independientes. En sustento de ese agravio refirió: 'Entendiendo que debe considerarse como fecha de consumación del hecho, aquélla en la cual se produjo el vencimiento del plazo para el ingreso de los montos correspondientes al tributo mensual, respecto al Impuesto al Valor Agregado, devengado dentro del ejercicio anual investigado, en que se presentó la declaración jurada supuestamente engañosa, se solicitó se declare la prescripción de aquellos períodos cuyo vencimiento exceda los seis (6) años, al momento de presentarse espontáneamente el suscripto en autos' [...].

[E]n primer lugar, corresponde resaltar que se ha establecido en numerosas oportunidades que por la circunstancia que el Impuesto al Valor Agregado se liquide y se pague por mes calendario, aquello no implica atribuir la calidad de 'ejercicio fiscal' al período mensual de pago, en los términos del delito de evasión tributaria, cuando el mismo ente recaudador exige a los contribuyentes que presenten, anualmente, una declaración jurada informativa (confr. Regs. Nos. 812/01, 503/04, 943/05, 1020/06 y 492/07, entre otros, de la Sala 'B' de esta Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico), y el texto de la norma penal dispone expresamente que lo evadido por cada tributo, debe ser contemplado por períodos anuales. En efecto, por el art. 1° del Régimen Penal Tributario actual (conf. art. 279 de la Ley 27.430) se reprime con pena de prisión al '...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' (el resaltado y el subrayado pertenecen a la presente, y coincide en la parte destacada, con el texto de la ley penal tributaria 24.769 vigente en la época de comisión de los hechos).

[C]uando se trata del Impuesto al Valor Agregado, que, salvo excepciones, debe liquidarse mensualmente (confr. art. 27 de la ley 23.349, t.o. por decreto 280/1997, y sus modificaciones), la ley penal inequívocamente otorga unidad a las múltiples acciones que constituyen las liquidaciones del impuesto al vencimiento de cada período mensual que integran el ejercicio anual de la contribuyente. Es decir

que la ley sanciona como un hecho único todos los actos de evasión de aquel tributo que se verifiquen dentro de un mismo ejercicio anual. En efecto, '[h]ay tipos en los que no sólo queda abarcada la conducta que lo consuma, sino que eventualmente también abarcan la hipótesis de un número indeterminado de repeticiones de la conducta consumativa dentro de idénticas o similares circunstancias. Una racional interpretación de los tipos muestra que en algunos la norma no abarca la reiteración de la conducta como una nueva conducta típica independiente, sino como una mayor afectación del bien jurídico, que se traduce en un mayor contenido de injusto de la única conducta típica, pues otra interpretación se presenta como absurda o aberrante' (confr. Eugenio E. ZAFFARONI, Alejandro ALAGIA, Alejandro SLOKAR, "Derecho Penal Parte General", Ediar, 2.000, pág. 824); (confr. voto del Dr. HORNOS en el Reg. N° 726/06, de la Sala 'B' de esta Cámara).

[P]or una interpretación racional del art. 1° del Régimen Penal Tributario establecido por el art. 279 de la ley 27.430, que armonice con el resto de los delitos tipificados por aquella ley, los distintos actos de evasión de tributos de períodos de liquidación inferior a un año (por ejemplo el I.V.A.), aun cuando el monto evadido supere la suma de \$ 1.500.000, no constituyen hechos independientes que concurren materialmente entre sí, sino un hecho único conformado por la suma de los montos evadidos en cada presentación mensual correspondiente a un mismo ejercicio anual [...].

[E]n el caso, debe señalarse que en fecha 29/03/19, se convocó a prestar la declaración indagatoria a R. H. D. por, en lo que interesa a la presente, su presunta intervención en la evasión del pago del Impuesto al Valor Agregado correspondiente al ejercicio anual 2013 (periodos 06/2012 a 05/2013), al que se encontraba obligada P. R. S.A.

Por lo tanto, se advierte que desde la fecha de vencimiento de la última declaración jurada del ejercicio anual 2013 (26/06/13), fecha que debe ser tenida en cuenta para comenzar a computar el plazo de la prescripción, hasta la fecha del llamado a prestar la declaración indagatoria a R. H. D., primer acto con entidad interruptiva del curso de la prescripción, y desde aquel momento hasta la fecha de la resolución recurrida (27/08/19), o hasta el presente, no ha transcurrido el plazo de extinción de la acción penal por prescripción (arts. 62 inc. 2 y 67 del C.P. y el art. 1 de la ley 24.769)" (voto de los jueces **HORNOS** y **ROBIGLIO**).

"[L]a Sala I de la Cámara Nacional de Casación Penal ha establecido: '...El ejercicio [...] es siempre anual y correrá entre las fechas de apertura y cierre para las personas jurídicas [...] y será el año calendario para las personas físicas y sucesiones indivisas [...] y aunque el período fiscal puede ser anual o mensual como sucede con el impuesto al valor agregado, la mención de ambos no deja lugar a dudas de que el legislador quiso asegurar la anualidad...' (in re, FENOGLIO S.A. - FENOGLIO, DARIO Régimen Penal Tributario; rta. el 26/03/98).

[A]l respecto, se ha expresado '...En este sentido, resulta de aplicación la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, por la que se expresó que: '...debe atenderse al fin con el que las leyes ... han sido dictadas, ya que es misión del intérprete indagar el verdadero sentido y alcance de la ley, mediante un examen atento y profundo de sus términos que consulte la realidad del precepto y la voluntad del legislador. Cualquiera que sea la índole de la norma' no hay método de interpretación mejor que el que tiene primordialmente en cuenta la finalidad de aquélla' (Fallos 316:1533)".

“La finalidad de la norma –sancionar la evasión por ejercicio o período fiscal anual– no sólo se fundamenta en los motivos expresados precedentemente, sino también encuentra sustento en la ley por la que se establece la tributación al valor agregado –ley 23.349–”.

“[S]i bien por el art. 23 de la mencionada ley se dispone que la liquidación de aquel tributo deberá efectuarse por mes calendario, a continuación se instituye la necesidad de presentar ante la D. G. I. ‘una declaración jurada anual informativa’, mediante la cual se concluye y se define la situación económico-financiera del contribuyente ante el Fisco, debido a que en aquella declaración se consigna el balance de créditos, de débitos y de saldos deudores y acreedores”.

“La circunstancia que el impuesto se liquide y se pague por mes calendario se debe a la finalidad de la instrumentación, que obedece, por tratarse de un tributo de recaudación simple y rápida, a la necesidad imperiosa del Estado de recaudar el I.V.A. con mayor celeridad y más estrecha periodicidad. Pero esto no implica atribuir la calidad de ‘ejercicio fiscal’ al periodo mensual de pago, cuando el mismo ente recaudador exige a los contribuyentes que presenten, anualmente, una declaración jurada informativa (confr. C.N.C.P., Sala II in re FERROCCHI, Reg. N° 1379 del 12/5/97)” (voto del juez **BONZON**).

En sentido similar, puntualizando como fecha de comisión aquélla del vencimiento y/o presentación de las declaraciones juradas correspondientes al último mes de cada ejercicio anual:

- CFSanMartín, Sala II. Causa FSM 76001452/2010/1/CA2, 4/11/2016, voto de los jueces Gurruchaga y Lugones;
- CFSanMartín, Sala I. Causa N° FSM 62432/2014/2/CA1, 6/5/2016, Reg. N° 10722, voto de los jueces Fernandez, y Soto;
- CFBahíaBlanca, Sala II. “GMA Y OTROS”, Expediente FBB 12000099/2012/CA002, 30/11/2016, voto del juez Tripputi al que adhiere el juez Candisano Mera y, exclusivamente sobre este punto, el juez Ferro;
- CFRosario, Sala “A”. “DLB S.A.”, expediente FRO 49336/2019/1/CA1, 21/8/2020, juez Barbara;
- CFRosario, Sala “B”. Expediente N° FRO 51759/2018/1/CA1, 12/12/2019;
- CFMendoza, Sala “B”. “QHVH”, expediente FMZ 21882/2014/CA001, 29/11/2016, voto conjunto de los jueces González Macías, Cortés y Parra.

CFBAHÍABLANCA. “OAE Y RAO”. EXPEDIENTE FBB 16612/2018/CA1. 14/6/2019.

“En el impuesto (quizás, sanción) a las salidas no documentadas [...] El delito se consuma, siguiendo el ejercicio anual y respetando la anualidad estatutaria de las personas jurídicas, al momento de vencer el pago de la última salida, considerándola desde el último día del ejercicio anual’ (cfr. Laporta, Mario H., Delito Fiscal. El hecho punible, determinación del comportamiento típico. ED B de Ltda., Edición 2014, pág.348 y sus citas: CNAPE, Sala A, Panelli, Jorge, del 20/6/07)” (voto del juez **LARRIERA**).

1.2. EVASIÓN TRIBUTARIA AGRAVADA

En principio, más allá de la exigencia de ciertas modalidades comisivas que agravan la figura básica y elevan la pena hasta 9 años, no existen diferencias en cuanto al momento consumativo respecto del tipo simple.

1.3. APROVECHAMIENTO INDEBIDO DE BENEFICIOS FISCALES

El artículo 3 del Régimen Penal Tributario castiga

...con prisión de tres (3) años y seis (6) meses a nueve (9) años [al] obligado que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, se aprovechar, percibiére o utilizare indebidamente reintegros, recuperos, devoluciones, subsidios o cualquier otro beneficio de naturaleza tributaria nacional, provincial o correspondiente a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires siempre que el monto de lo percibido, aprovechado o utilizado en cualquiera de sus formas supere la suma de un millón quinientos mil de pesos (\$ 1.500.000) en un ejercicio anual.

Se afirma que esta figura se trata de la verdadera defraudación tributaria y que concurren los mismos elementos que en la estafa: el ardid o engaño, que ocasiona un error (en función de la falsa apariencia de la corrección del otorgamiento del subsidio/beneficio) que motiva el desprendimiento por parte del Estado (perjuicio patrimonial). Los casos más usuales suelen ser involucrar reintegros de créditos fiscales (Impuesto al Valor Agregado) a exportadores. Pues bien, aquí la presencia del elemento “ejercicio anual” genera problemas equivalentes a los tratados para el delito de evasión.

Se ha afirmado que este delito se consuma con el desplazamiento patrimonial indebido por parte del fisco a favor del obligado y que, en los casos en los cuales se verifica más de un desplazamiento patrimonial indebido en el ejercicio anual en cuestión, el cómputo del plazo de la prescripción de la acción penal debe comenzar desde la fecha de la percepción del último beneficio obtenido indebidamente en aquel ejercicio. Ello, sin necesidad de que transcurra totalmente el periodo anual.

Por su parte, una postura minoritaria afirma que “... si bien cabe reconocer una consumación formal cuando la disposición patrimonial que produce el Estado afectado ingresa en la esfera de control del patrimonio del sujeto activo, es decir, cuando efectivamente lo puede aprovechar, la limitación temporal establecida en relación con la cuantía [ejercicio anual] impediría que el delito se considere materialmente consumado antes del vencimiento de ejercicio del agente” (Borinsky, Galvan Greenway, López Biscayart y Turano, Régimen Penal Tributario y Previsional, Santa Fe: Rubinzal Culzoni, 2012, pp. 88/89).

Finalmente, si bien acá no cabría apartarse de lo que ya se explicó en cuanto a cómo debe interpretarse el elemento normativo “ejercicio anual”, una posición minoritaria (representada por Catania, Alejandro, Régimen Penal Tributario: estudio sobre la ley 24.769, Buenos Aires: Del Puerto, 2005, p. 125) afirma que aquí debe equipararse en todos los casos al año presupuestario, es decir, al año calendario.

Se cita a continuación jurisprudencia que ilustra las distintas posiciones explicadas.

CFCP, SALA I. “PD”, EXPEDIENTE CPE 868/2010/2/CFC1, 15/10/2020.

“En primer término, cabe aclarar que en el caso se investigaba el aprovechamiento indebido de reintegros de C. S.A. durante el ejercicio anual 2008; y que dicha contribuyente cerraba sus ejercicios comerciales en diciembre de cada año. [...] Definido el delito de aprovechamiento indebido de beneficios fiscales por el legislador en los referidos términos, con el objeto de dar una adecuada respuesta al planteo de la parte recurrente, debemos precisar cuándo acaece su momento consumativo.

En ese sentido somos de la opinión de que ello sucede cuando el Estado efectúa la disposición patrimonial en beneficio del patrimonio del sujeto activo, es decir, en este caso, cuando se materializa la percepción, circunstancia que sucedió el 26 de febrero de 2008.

De tal modo, consideramos que el delito tipificado en el art. 3º de la Ley 24769 se consuma cuando el agente lleva adelante la infracción a su deber, mediante la realización de alguna de las acciones de los verbos típicos descritos en la citada norma, a saber: ‘aprovechar’, ‘percibir’ y ‘utilizar’ como expresiones de dominio material –en comisión– de sus conductas de defraudación respecto a sus deberes extrape-nales prefijados.

Es en aquel momento cuando se consuma –y en este caso por ser una única maniobra, se agota– la conducta típica y ello independientemente de la fecha de cierre del ejercicio anual de la sociedad.

Ello es así, por cuanto esta clase de delitos lo que tratan de proteger es la capacidad de función en los diversos campos de la vida, en donde las expectativas del portador del rol consisten en mantener un mundo con realidades previamente ya conformadas, en este caso, de acuerdo a su rol de obligado prefijado (cfr. en igual sentido, Bacigalupo, Silvina, Autoría y participación en los delitos de infracción de deber. Una investigación aplicable al Derecho Penal de los negocios, Marcial Pons, Madrid, 2007, p. 58 y ss.)...” (voto del juez **BARROETA VEÑA** al que adhirió el juez **PETRONE**).

En disidencia, la jueza **FIGUEROA** hizo extensiva a esta figura el momento de consumación definido para la evasión tributaria de acuerdo con el criterio ya reseñado.

CFCP, SALA I. “ORD”, EXPEDIENTE 17189, 30/12/2013.

“[E]l delito de aprovechamiento indebido de subsidios previsto en el art. 3º de la ley 24.769 se consuma con la efectiva percepción del dinero en concepto de reintegro de créditos fiscales inexistentes, y que es a partir de allí que debe computarse el plazo de prescripción. En el caso, ello ocurrió el 23 de marzo de 2001 con el embargo de fondos sobre una cuenta del ente recaudador”.

Con cita de la CFMardelPlata (expediente FMP 31014333/2012/CA001, “CM”, 17/2/2016, voto del juez Ferro), agregó: “...surge la existencia de un ardid o engaño derivado en un error en el sujeto pasivo permitiendo la obtención de un certificado o reconocimiento de un beneficio fiscal y el posterior aprovechamiento del mismo, ya sea mediante una devolución en efectivo, una compensación o una acreditación del monto a reintegrar contra otras obligaciones impositivas de la contribuyente, por lo cual o hubo un desplazamiento de fondos del Fisco hacia el contribuyente o, en su defecto, se vio beneficiado

con la compensación y/o cancelación de determinados impuestos” (voto del juez **CABRAL** al que adhirió el juez **GEMIGNANI**).

CFCP, SALA IV. “YEF”, EXPEDIENTE 16.670, 15/8/2014.

“[L]a conducta típica en cuestión puede exteriorizarse por un hecho único basado en la conducta del autor en violación de sus deberes, dirigida a perjudicar los intereses confiados u obligar con abuso a su titular (Estado), o, también, este comportamiento puede expresarse por pluralidad de actos y/o comprendido en diversos movimientos, lo que conlleva la posibilidad de que intervengan varios posibles autores o partícipes.

Sentado ello, en el caso en estudio y en virtud de la ampliación de la imputación formulada por la que-rella corresponde concluir que los hechos investigados han constituido una maniobra integral de aprovechamiento indebido de subsidios (artículo 3 de la ley 24.769) que abarcó los períodos de enero de 1992 a mayo de 2005, durante cuya ejecución, cometida en forma sistemática, la contribuyente defraudó al fisco valiéndose del procedimiento regulado por la ley para que los exportadores soliciten reintegro de IVA y así lograr que el Estado desembolsara a su favor sumas de dinero que en modo alguno le correspondían [...].

En tal sentido, el comienzo del plazo de extinción de la acción penal por prescripción en relación al objeto procesal de la presente causa se completó al momento en que se efectivizó el perjuicio al erario público, en el caso, no antes del 23/3/2001 en que se embargaron y luego se debitaron los fondos sobre la cuenta de la AFIP del Banco de la Nación Argentina.

Es que, fue entonces que se consolidó el daño patrimonial causado al Estado en relación con la maniobra del aprovechamiento de subsidios que ha sido materia de juzgamiento...” (voto del juez **HORNOS**).

CNAPE, SALA “B”. “OC S.A.”, EXPEDIENTE 1558/2018/1/CA1, REG. N° 355/2019, 23/5/2019

“[P]or el art. 3 de la ley 24.769 se dispone que el monto de lo percibido debe calcularse por cada ejercicio anual, por lo que la ley inequívocamente otorga unidad a las percepciones múltiples que se producen en un mismo ejercicio por parte de un mismo contribuyente. [...] En efecto, el delito de aprovechamiento indebido de reintegros se describe típicamente por período anual, de modo que los distintos montos percibidos improcedentemente por un contribuyente en un mismo período anual no constituyen hechos independientes que concurren materialmente entre sí, sino un hecho único conformado por la sumatoria de todos los montos percibidos en un mismo ejercicio anual” (voto del juez **HORNOS**).

CFTUCUMÁN. “GA”, EXPEDIENTE FTU 401027/2007/CA001, 21/11/2016.

“La consumación opera contra la entrega del dinero, se lo considera un delito doloso de comisión de resultado. Admite tentativa” (voto de los jueces **SANJUAN, COSSIO** y **WAYAR**).

1.4. APROPIACIÓN INDEBIDA DE TRIBUTOS Y DE RECURSOS DE LA SEGURIDAD SOCIAL

Dichas figuras coinciden sustancialmente y difieren únicamente en cuanto a los sujetos activos y el objeto material del delito. En ambos casos la pena aplicable resulta de dos (2) a seis (6) años de prisión.

En la apropiación indebida de tributos se castiga al

...agente de retención o de percepción de tributos nacionales, provinciales o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, que no depositare, total o parcialmente, dentro de los treinta (30) días corridos de vencido el plazo de ingreso, el tributo retenido o percibido, siempre que el monto no ingresado, superare la suma de cien mil pesos (\$100.000), por cada mes (art. 4 del Régimen Penal Tributario).

Por su parte, la apropiación indebida de recursos de la seguridad social reprime al

...empleador que no depositare total o parcialmente dentro de los treinta (30) días corridos de vencido el plazo de ingreso, el importe de los aportes retenidos a sus dependientes con destino al sistema de la seguridad social, siempre que el monto no ingresado superase la suma de cien mil pesos (\$ 100.000), por cada mes. [...] Idéntica sanción tendrá el agente de retención o percepción de los recursos de la seguridad social que no depositare total o parcialmente, dentro de los treinta (30) días corridos de vencido el plazo de ingreso, el importe retenido o percibido, siempre que el monto no ingresado superase la suma de cien mil pesos (\$ 100.000), por cada mes.

Se trata de figuras en las cuales se castiga la falta de ingreso de sumas oportunamente retenidas (o percibidas) por el sujeto activo, quien resulta ser un intermediario entre un obligado tributario (a quien practica la retención o percepción impositiva) y el fisco nacional (en virtud de cuyas disposiciones tiene que actuar en tal carácter y que resulta ser el acreedor de la obligación del sujeto retenido).

CNAPE, SALA "A". "KOVAK", EXPEDIENTE CPE 777/2017/3/CA2, 19/12/2023.

"[C]abe recordar que '...[l]os agentes de retención y los de percepción manejan, en cumplimiento de [un] mandato legal, fondos que no les son propios sino que pertenecen a los contribuyentes a quienes les han distraído el impuesto al efectuarles un pago o intervenir en un acto de tal naturaleza, o se lo han cobrado juntamente con el precio del bien o servicio que comercian [...] Ello pone de resalto que el dinero retenido o percibido proviene del patrimonio del contribuyente que es quien, estrictamente, efectúa el pago y no del patrimonio del agente de retención o percepción quien desde el punto de vista técnico sólo ingresa dicha suma en las cuentas del Fisco [...] Esto implica, además, reconocer que en esa relación interpatrimonial, la situación de los agentes de retención o percepción reviste el carácter de intermediación en virtud de un mandato legal expreso, que lo sujeta incluso a consecuencias de naturaleza patrimonial y penal en caso de incumplimiento o cumplimiento deficiente de sus deberes. Retiene o percibe esencialmente en interés del Fisco y cuando ingresa los fondos, dicho pago es imputado, desde el punto de vista impositivo, al contribuyente sin perjuicio de que lo libera de sus propias responsabilidades...' (confr. el dictamen del señor Procurador Fiscal cuyos fundamentos y conclusiones, en lo sustancial, fueron compartidos por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el pronunciamiento publicado en Fallos 306:1548)" (voto de los jueces **HORNOS** y **ROBIGLIO**).

En el mismo sentido: **CNAPE, SALA "B". REGS. NOS. 76/2022, 429/2021, 324/2020, 247/2020, 225/2019; Y CNAPE, SALA "A", REG. N° 237/2021.** En ambos casos se trata de delitos de omisión pura (o simple omisión, u omisión propia), de carácter instantáneo, que se consuman en el momento preciso en que la conducta debida debió llevarse a cabo, esto es, una vez transcurridos los 30 días corridos posteriores al vencimiento de las respectivas obligaciones de ingreso de los aportes (o tributos) oportunamente retenidos. Por ello, debemos fijarnos la fecha del vencimiento administrativo establecida por la resolución general que corresponda (dictada por AFIP) y, a partir de ahí, contar 30 días corridos. Por esta razón, tanto los pagos como las regularizaciones mediante planes de facilidades consolidados extemporáneamente (es decir, con posterioridad al vencimiento legal) son hechos postconsumativos, irrelevantes desde el punto de vista de la tipicidad. En todos los casos, voto de los jueces **HORNOS** y **ROBIGLIO**).

CNAPE, SALA "B". "ISDO S.A.", EXPEDIENTE CPE 434/2017/2/CA2, REG. 267/2019, 29/4/2019.

"[C]on relación al primero de los argumentos reseñados por el considerando anterior, cabe señalar que el delito previsto por el art. 6 de la ley 24.769, sustancialmente análogo al art. 4 del régimen establecido por el art. 279 de la ley 27.430, se trata de un delito de omisión, de carácter instantáneo y que se consuma en el aspecto material u objetivo, en el momento preciso en que el acto omitido debería haberse realizado (confr., en similar sentido, con respecto al texto legal del primer párrafo del art. 8 de la ley 23.771, Fallos 320:2271).

[L]os montos regularizados no pueden tener incidencia en el examen referente a la concurrencia del tipo penal previsto por la norma recordada, en tanto los montos correspondientes a una apropiación

indebida de tributos presunta deben ser merituados al momento en que se habrían consumado los supuestos hechos ilícitos investigados con independencia de las sumas que, actualmente, pudiesen adeudarse con motivo de los ingresos posteriores que el contribuyente habría efectuado (confr. en lo pertinente, con un criterio que resulta aplicable a casos como el examinado, no obstante haberse formulado respecto de un tipo penal distinto –art. 1 de la ley 24.769–, Regs. Nos. 934/99, 646/11, CPE 1239/2011/2/CA2, res. del 13/04/15, Reg. Interno N° 117/15, CPE 1677/2012/6/CA1, res. del 21/10/15, Reg. Interno N° 506/15 y CPE 720/2014/2/CA2, res. del 25/11/2016, Reg. Interno N° 725/16, entre otros, de esta Sala ‘B’ (confr. CPE 484/2018/4/CA1, res. del 27/12/18, Reg. Interno N° 1129/18, de esta Sala ‘B’).

Consecuentemente, la pretensión de la defensa de que se pondere el ingreso tardío de las retenciones de las que se trata como una circunstancia que impediría considerar configurado el tipo objetivo del delito previsto por el art. 6 de la ley 24.769 (texto según la ley 26.735), no puede prosperar” (voto de los jueces **HORNOS** y **ROBIGLIO**).

En el mismo sentido: **CNAPE, SALA “B”, REGS. NOS. 1041/2019 Y 319/2019; CNAPE, SALA “A”, REG. 490/2019, 418/2019, 409/2018.**

CNAPE, SALA “B”. “JZDLCDBA S.A.”, EXPEDIENTE 1333/2017, REG. N° 758/2021, 1/12/2021.

“[E]s de destacar que, por tratarse la apropiación indebida de recursos de la seguridad social de un delito propio de omisión, la tipicidad objetiva se verifica a partir de tres presupuestos: a) la situación de hecho que genera el deber de actuar; b) la omisión de realizar la acción en cuestión y c) el poder de hecho para ejecutarla. En el caso del delito “sub examine” la situación típica se genera con la efectiva retención de los haberes de los empleados de la contribuyente que, por disposición legal, actúa como agente de retención de aquel impuesto, mientras que la omisión del mandato legal se verifica cuando, transcurridos los diez días hábiles, o treinta corridos, del vencimiento de los plazos administrativos de ingreso de aquellas sumas, el obligado no deposita los aportes retenidos destinados al S.U.S.S., sin que medie ninguna causal excepcional que le impida hacerlo” (voto de los jueces **HORNOS** y **ROBIGLIO**).

CNAPE, SALA “B”. “SEDBHE”, EXPEDIENTE CPE 1197/2014/2/CA1, REG. N° 52/2019, 20/2/2019.

“[A]l interpretar el texto legal del art. 8 de la ley 23.771, sustancialmente análogo al del art. 9 de la ley 24.769, la Corte Suprema de Justicia de la Nación expresó que se trata de un delito de omisión, de carácter instantáneo y que se consuma en el aspecto material u objetivo, en el momento preciso en que el acto omitido debería haberse realizado (Fallos 320:2271). En consecuencia, por tratarse el imputado de un delito de omisión propia, para afirmarse la tipicidad objetiva de este delito, deben constatarse tres elementos: a) la situación generadora del deber de actuar, b) la capacidad individual de acción y c) la ausencia de la acción esperada” (voto de los jueces **HORNOS** y **ROBIGLIO**).

En similar sentido: **CFMARDELPLATA, “LEL”, EXPEDIENTE FMP61008285/2012/2/CA001, 5/2/2016**, voto conjunto de los jueces **TAZZA, FERRO** y **JIMÉNEZ**.

CNAPE, SALA “B”. “CSDSGN”, EXPEDIENTE 1067/2013/4/CA1, REG. 310/2022, 11/7/2022.

“[E]s en ese momento consumativo en el cual debe evaluarse la concurrencia de los elementos objetivos y subjetivos atinentes a los tipos penales previstos por las normas mencionadas y los montos regularizados con posterioridad a los plazos establecidos legalmente no pueden tener incidencia en el examen referente a aquella concurrencia, pues los montos correspondientes a una apropiación indebida de recursos de la seguridad social presunta deben ser merituados al momento en que se, habrían consumado los supuestos hechos, ilícitos investigados con independencia de las sumas que, actualmente, pudiesen adeudarse con motivo de los ingresos posteriores que el contribuyente habría efectuado, (confr. en lo pertinente, Regs. Nos. 934/99, 646/11, CPE 1239/2011/2/CA2, res. del 13/4/15, Reg. interno N° 117/15, CPE 1677/2012/6/CA1, res. del 21/10/15, Reg. Interno N°- 506/15, CPE 720/2014/2/CA2, res. del 25/11/2016, Reg. Interno N° 725/16 y CPE - 484/2018/4/CA1, res. del 27/12/2018, Reg. Interno N° 1129/18, de esta Sala ‘B’)” (voto conjunto de los jueces **HORNOS** y **ROBIGNLIO**).

En el mismo sentido: **CNAPE, SALA “B”, REG. N°395/2020; CNAPE, SALA “A”, REG. N° 379/2021.**

CFMENDOZA, SALA “A”. “DPA S.R.L.”, EXPEDIENTE FMZ 542/2019/CA001, 2/11/2020.

“[L]a falta de ingreso de tales recursos debe considerarse por período fiscal como un hecho independiente en caso que la falta de ingreso corresponda a distintos periodos fiscales, sean estos consecutivos, alternados o aislados temporalmente. De allí que, basta la omisión de ingreso de un solo período fiscal para vulnerar el bien jurídico protegido, y en caso de ser varios, corresponde considerar cada período como un hecho distinto” (voto conjunto de los jueces **PORRAS, PIZARRO** y **PEREZ CURZI**).

1.5. EVASIÓN PREVISIONAL

El artículo 5 del RPT establece que

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, evadiera parcial o totalmente al fisco nacional, provincial o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, el pago de aportes o contribuciones, o ambos conjuntamente, correspondientes al sistema de la seguridad social, siempre que el monto evadido excediere la suma de doscientos mil pesos (\$ 200.000) por cada mes.

Todo lo afirmado en torno al delito de evasión tributaria es trasladable a esta figura, con la única aclaración de que aquí no existe “periodo anual” sino “mes” como factor temporal. Ello no presenta problema alguno ya que las obligaciones del Sistema Único de la Seguridad Social se liquidan mensualmente en el formulario 931. Es decir, el factor temporal consagrado por el tipo penal coincide con el periodo de liquidación de las obligaciones previsionales. A su vez, cada ejercicio mensual va a constituir un hecho independiente.

CNAPE, SALA “B”. “CA S.R.L.”, EXPEDIENTE CPE 366/2022/1/CA1, REG. 66/2023, 7/3/2023.

Invocaron las mismas consideraciones que hicieron respecto de la consumación del delito de evasión fiscal, dada su estructura análoga con la evasión de los recursos de la seguridad social (con cita de “Reg. N° 175/12; y CPE 191/2015/4/CA2, res. del 5/8/19, Reg. Interno N° 554/19, de esta Sala “B”, y lo expresado por los suscriptos como jueces subrogantes de la Sala “A” de esta Cámara de Apelaciones, por el considerando 9° del pronunciamiento CPE 151/2018/CA2, res. del 02/09/22, Reg. Interno N° 398/22, de aquel Tribunal”) (voto conjunto de los jueces **HORNOS** y **ROBIGLIO**).

CNAPE, SALA “A”. “E S.A.”, EXPEDIENTE CPE 151/2018/CA2, REG. 398/2022, 2/9/2022.

Aquí se destacó que el tipo penal del artículo 7° de la ley 24.769 presenta una “estructura análoga” a aquél instaurado por el artículo 1° (evasión impositiva) –con cita del Reg. N° 175/2012 de la Sala “B” de la CNAPE– (voto conjunto de los jueces **HORNOS** y **ROBIGLIO**).

1.6. SIMULACIÓN DOLOSA DE CANCELACIÓN DE OBLIGACIONES

El artículo 10 del RPT prevé que

Será reprimido con prisión de dos (2) a seis (6) años el que mediante registraciones o comprobantes falsos, declaraciones juradas engañosas o falsas o cualquier otro ardid o engaño, simulare la cancelación total o parcial de obligaciones tributarias o de recursos de la seguridad social nacional, provincial o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, o derivadas de la aplicación de sanciones pecuniarias, sean obligaciones propias o de terceros, siempre que el monto simulado superare la suma de quinientos mil pesos (\$ 500.000) por cada ejercicio anual en el caso de obligaciones tributarias y sus sanciones, y la suma de cien mil pesos (\$100.000) por cada mes, en el caso de recursos de la seguridad social y sus sanciones.

Como se observa, aquí se castigan maniobras tendientes a aparentar al fisco la extinción de la obligación tributaria, previsional o de sanciones del mismo tipo.

La inclusión de dos elementos temporales (y también de montos) diferenciados en función del objeto material del delito constituyó una de las novedades más importantes de la reforma introducida al Régimen Penal Tributario por la ley 27.430. Previamente, la simulación dolosa (de pago) de la ley 24.769 no preveía ejercicio o monto alguno; razón por la cual se afirmaba que se trataba de un delito de peligro que no exigía perjuicio fiscal alguno.

Ello va a suscitar interrogantes que no han sido zanjados hasta el momento por la jurisprudencia. En primer lugar, si el “ejercicio anual” o el “mes” se refieren al momento en el cual se despliegan las maniobras de simulación, o si se trata del ejercicio en el cual repercute la simulación (es decir, el destino específico del ardid). Por ejemplo, durante el año 2022 puede simularse la cancelación de obligaciones correspondientes a varios períodos anuales (2018, 2019 y 2020). ¿Se trata de un hecho, o de tres distintos (en función del periodo de “destino”)?

Por otro lado, ¿“ejercicio anual” debe interpretarse al igual que en la evasión o se trata del año calendario en todos los casos? Lo que sí queda claro es que, más allá de cómo se interpreten estos elementos normativos, al igual que en la evasión tributaria o el aprovechamiento indebido de beneficios fiscales, va a existir “unidad de conducta” respecto de cada uno de los comportamientos que se hayan llevado a cabo dentro del “ejercicio anual” o “mes”.

TIPO PENAL PREVISTO POR LA LEY 24.769

CFMARDELPLATA. “SAA”, EXPEDIENTE FMP 030120/2015/2/CA001, 13/3/2020.

“[L]a simulación dolosa de cancelación de obligaciones, implica un delito de peligro abstracto, es decir la conducta produce un daño potencial al bien jurídico tutelado, no requiriéndose un efectivo perjuicio de la actividad recaudatoria del fisco (CFAMDP, Reg. 10.141 del 7/11/12). [...] Es decir que al tratarse de un delito de peligro, lo que se incrimina es el simple fingimiento (CNPE, sala B, ‘Marítima Austral S.A. s/ Inf. ley 24.769’, reg. 635/06, 17.VIII.06, ver CFAMDP Expte.: 5745, Registro: 10.141, del 07/11/2012)” (voto del juez **JIMÉNEZ**).

CFPARANÁ. “DGD”, EXPEDIENTE FPA 15028/2015/8/CA002, 24/8/2020.

“[A]l respecto la doctrina ha expresado que ‘...se trata de una verdadera figura de peligro, que pretende proteger anticipadamente a los bienes jurídicos tutelados, criminalizando aquellos hechos que puedan ponerlos en riesgo... se intenta reprimir la simulación del pago de obligaciones tributarias o previsionales, que si bien pueden constituir actos preparatorios de otro tipo de delitos, inducen a error al fisco sobre el cumplimiento de las obligaciones tributarias o previsionales’ (Edwards, Carlos E., ‘Régimen Penal Tributario. Leyes 24.765 y 24.769’; 4° ed. actualizada y ampliada, Ed. Astrea, 2000, pág. 65)” (voto de la jueza **GÓMEZ** al cual adhirieron los jueces **ARANGUREN** y **BUSANICHE**).

TOFPARANÁ. “GGG”, EXPEDIENTE FPA 012012889/2011/TO01, 20/10/2017.

“La doctrina ha definido este delito como de mera actividad, pues para su consumación basta la utilización del instrumento que presenta datos adulterados, que ponga en peligro el bien jurídico protegido por la figura. [...] Y en cuanto a la estructura de la antijuridicidad (relación de la conducta con el bien jurídico protegido), se trata de un delito de peligro, que no requiere el efectivo perjuicio en la actividad recaudatoria del Estado” (jueza **CARNERO**).

TIPO PENAL CONSAGRADO POR LA LEY 27.430

CFCP, SALA III. “H Y TIB”, EXPEDIENTE FSM 70980/2016/1/CFC1, 18/7/2019.

“El legislador, además, introdujo el monto mínimo vinculado a otro elemento del tipo, que tampoco se encontraba previsto en la norma anterior. Este elemento es el período en el que la simulación dolosa de cancelación de las obligaciones de que se trate debe superar dicha suma para encuadrar en la figura penal. En los casos de obligaciones tributarias como el presente, ese plazo es el ejercicio anual. Éste coincide, para las personas físicas, con el año calendario y, para las personas jurídicas, con el ejercicio económico de la sociedad [...]. Con la redacción dada al delito en el artículo 11 de la ley 24.769, cualquier representación falsa, fingimiento o imitación del pago de obligaciones tributarias, de recursos de la seguridad social o derivadas de la aplicación de sanciones pecuniarias, llevada a cabo mediante alguno de los modos previstos en la norma, podía configurar el delito. La suma de pesos a superar y el período a valorar, introducidos por la ley 27.430, obligan a analizar todas las simulaciones acontecidas en ese plazo en conjunto. Entonces, hechos que antes podían constituir una multiplicidad de delitos de simulación dolosa de pago en concurso real, actualmente quedan unificados en un único hecho de

simulación dolosa de cancelación de obligaciones” (voto del juez **MAHIQUES** al que adhirieron los jueces **RIGGI** y **CATUCCI**, con sus propios fundamentos).

FCFÓRDOBA, SALA “A”. “FED”, EXPEDIENTE FCB 29357/2015/CA4, 28/10/2019.

“[M]ás allá de que la declaración jurada del pago a cuenta del impuesto al valor agregado presuntamente simulado fue consignado como correspondiente al mes de mayo del año 2009; de las constancias de la causa surge que tanto la presentación de la declaración jurada rectificativa –que configura la acción tendientes a simular mediante ardid o engaño–, como las compensaciones –que suponen la cancelación de obligaciones tributarias– fueron efectuadas en forma consecutiva durante el transcurso del año 2014. Concretamente, como señalé oportunamente, las maniobras ilícitas involucradas habrían sido efectuadas entre el 12.05.2014 y el 28.05.2014 y se encuentran amparadas por elementos de cargo suficientes.

Desde otro costado, en orden a los montos de dinero involucrados en las maniobras referidas, se advierte que tanto la simulación del pago a cuenta –por la suma de \$525.000–, como los importes correspondientes a la cancelación de las obligaciones fiscales –vía compensación, por un importe total de pesos \$507.031,85– superan la condición objetiva de punibilidad de pesos quinientos mil (\$500.000) al haber sido efectuadas, como señalé precedentemente, dentro del ejercicio anual correspondiente al año 2014.

En cuanto este último punto, debo decir que la interpretación del cómputo de la condición objetiva de punibilidad deriva de una interpretación restrictiva del tipo penal de simulación dolosa de cancelación de obligaciones y su relación con las maniobras ilícitas y montos dinerarios involucrados en el caso de autos que, en forma alguna, puede ser equiparada análogamente al delito de evasión fiscal.

El alcance del concepto ‘ejercicio anual’ en el delito de evasión deriva del deber que pesa en cabeza de los contribuyentes cuando se les ‘exige una declaración jurada anual que es la que en definitiva clausura o decide la condición económica del contribuyente frente al fisco a lo largo de un ejercicio final o año calendario’ (Fallos 322:1699).

Por ello, el delito de evasión fiscal, concretamente, reprime el no pago de las obligaciones tributarias luego de transcurrido el ejercicio fiscal y al momento de presentar la declaración jurada del impuesto de que se trate.

Contrariamente, coincido con que la definición que entiende que el delito de simulación dolosa de cancelación de obligaciones no reprime en forma directa el incumplimiento de las obligaciones tributarias y sus sanciones, sino la conducta ardidosa de desplegar una serie de artificios para simular dicha cancelación y, de tal modo, evitar su pago (Cámara Federal de San Martín, Sala I en autos “Supermercados mayoristas Makro S.A. s/ Infracción a la Ley 24.769 (Expte. N° 33000384/2011/CA5).

En este orden de ideas, tratándose en el caso de autos de una norma penal, para determinar la validez de su interpretación, debe tenerse en cuenta que la primera fuente de exégesis de la ley es su letra a la que no se le debe dar un sentido que ponga en pugna sus disposiciones, sino el que las concilie y conduzca a una integral armonización de sus preceptos, propósito que no puede ser obviado por los jueces con motivo de las posibles imperfecciones técnicas en la redacción del texto legal, las que deben

ser superadas en procura de una aplicación racional (Fallos 304.1820; 314:1849, 313:1149; 327:769, 310:937; 312:1484)” (votos de los jueces **ÁVALOS** y **VÉLEZ FUNES**).

“[D]urante el mes de mayo de 2014 aquél habría simulado el pago de obligaciones de IVA correspondientes a los períodos noviembre de 2013 por \$ 126.202.84 (hecho 1), agosto de 2013 por \$ 7.329.29 (hecho 6), septiembre de 2013 por \$ 14.157.32 (hecho 7), octubre de 2013 por \$ 44.014.55 (hecho 8), enero de 2014 por \$ 82.381.74 (hecho 2), febrero de 2014 por \$ 19.298.58 (Hecho 3), marzo de 2014 por \$ 79.967.18 (hecho 4), y abril de 2014 por \$ 133.680.35; todo mediante la presentación de formularios de solicitud de compensación provenientes de saldos a favor presuntamente apócrifos originados en la declaración jurada rectificativa de IVA N° 1 del mes de mayo de 2009.

Entonces, los períodos correspondientes al ejercicio anual 2013 de IVA, identificados en los hechos 1, 6, 7 y 8, suman un total de pesos ciento noventa y un mil setecientos cuatro (\$ 191.704), mientras que los correspondientes al ejercicio anual 2014 -hechos 2, 3, 4 y 5- arrojan un total de pesos trescientos quince mil trescientos veintisiete con ochenta y cinco centavos (\$ 315.327,85)...”.

“Repárese que la actual redacción del tipo penal bajo estudio, contenida en el art. 10 del artículo 279 del Régimen Penal Tributario previsto por la Ley 27.430, requiere que en el caso de obligaciones tributarias y sus sanciones el monto simulado supere la suma de quinientos mil pesos (\$ 500.000) por cada ejercicio anual, como así también la suma de cien mil pesos (\$ 100.000) por cada mes en el caso de recursos de la seguridad social y sus sanciones.

Por lo tanto, aun cuando las maniobras tendientes a la simulación de la cancelación de las obligaciones Tributarias se habrían llevado a cabo durante el año 2014, entiendo que a los fines de la configuración del tipo penal bajo estudio debe distinguirse entre aquellas obligaciones tributarias correspondientes al ejercicio anual 2013, de las que responden al ejercicio anual 2014, siendo ésta la interpretación auténtica que resulta de la literalidad de la norma que mejor se identifica con la finalidad y el espíritu del Régimen Penal Tributario actual.

Realizada esta disquisición, se observa que en ninguno de ambos casos se supera el monto establecido por el tipo penal como condición objetiva de punibilidad, esto es en el particular, que el monto simulado supere la suma de pesos quinientos mil (\$500.000) por cada ejercicio anual...” (voto en disidencia de la jueza **MONTESI**).

2. ¿DELITO CONTINUADO EN MATERIA PENAL TRIBUTARIA?

Hasta acá se ha afirmado reiteradamente que cada suceso vinculado a un “periodo anual” o “ejercicio mensual” –según el delito que se trate– configuran hechos independientes entre sí, con plazos de prescripción autónomos. Pero si se considera aplicable en la materia la figura del “delito continuado”, el cómputo del plazo de la prescripción –que sería único– recién comenzaría a computar a partir de la fecha de consumación del último suceso comprendido por el “delito continuado”. Recuérdese que el artículo 63 del Código Penal establece que “La prescripción de la acción empezará a correr desde la medianoche del día. [...] Si éste fuese continuo, en que cesó de cometerse”.

Pues bien, la mayoría de la jurisprudencia se inclina por descartar la utilización del delito continuado en este tipo de delitos. Se afirma que, dado que en la mayoría de estas figuras existen períodos anuales o mensuales que confieren unidad delictiva, ya no podría pensarse que existe unidad de conducta y dolo en hechos sucesivos. Máxime cuando se trata del incumplimiento de obligaciones que, al consumarse el primer hecho, ni siquiera eran exigibles o siquiera se habrían perfeccionado los hechos imponibles. El infractor debe renovar su voluntad al vencimiento de cada ejercicio o periodo.

La utilización del “delito continuado” podría resultar perjudicial en materia de la prescripción penal porque podría permitir continuar investigando hechos que, de considerarse en forma separada cada plazo, podrían encontrarse prescriptos. Del mismo modo, la jurisprudencia minoritaria que utiliza esta figura suma los montos presuntamente evadidos, aprovechados o apropiados a fin de determinar los umbrales mínimos establecidos por la ley (es decir, aquí tampoco favorece al imputado si cada uno de esos montos por separado no alcanza la cuantía mínima exigida por la ley).

TESIS MAYORITARIA (NEGATIVA)

CFCP, SALA I. “FLE”, CAUSA 17.513, 24/6/2015.

“[E]n el delito de evasión tributaria, que se perfecciona por períodos o ejercicios y por impuesto, la repetición da lugar a un concurso real y no a un delito continuado toda vez que se trata de hechos independientes que no pueden ser relevados como una unidad de acción (Conf. CFCP, Sala I, causa n° 129/2013, “[Simone]” Registro n° 21417.1, rta. el 12/7/13)” (voto de la jueza **FIGUEROA**).

CFCP, SALA I. “FLE”, CAUSA 16.379, 25/2/2014.

“[E]n relación con la cuestión sometida a estudio lleva dicho esta Cámara que ‘la circunstancia de que resten concretar el pago de ciertos períodos fiscales, no es óbice para que proceda la desvinculación del imputado en orden a aquellos respecto de los cuales se ha satisfecho la pretensión fiscal, toda vez que en el delito de evasión tributaria, que se perfecciona por períodos o ejercicios y por impuesto, la repetición da lugar a un concurso real y no a un delito continuado’ (conf. Sala III, c. n° 10.987, ‘[Orteu]’ rta. el 5/10/09, Reg. n° 1384.09.3 y Sala I, c. n° 129/13 “[Simone]” rta. el 12/7/13, Reg. n° 21.417)” (voto del juez **CABRAL**).

CFCP, SALA III. “PGL”, EXPEDIENTE FLP 56002885/2000/CFC1, 7/4/2017.

“Una vez más he de recordar que el legislador dispuso expresamente en el artículo 1 de la ley 24.769 que la evasión se configura ‘por cada tributo’ y ‘por cada ejercicio anual’. [...] Es decir que el delito de evasión tributaria se perfecciona por períodos o ejercicios fiscales y por impuestos. De ahí la ausencia de unidad de dolo dado que el infractor renueva el mismo al vencimiento de cada ejercicio o período (confr. in re: ‘[Yunes]’; ‘[Crespo Campos]’, cn° 7094, reg. n° 1549 del 20/12/06, Sala III de la CFCP). [...] Resultaría errado considerar que los hechos aquí investigados forman parte de una secuencia continuada, pues la independencia de los mismos la da el vencimiento anual del pertinente ejercicio (cfr. in re: ‘[Arecha]’, cn° 16.051, reg. n° 625/13 del 2/4/13, Sala III de la CFCP). [...] En consecuencia, la reiteración de conductas delictivas en diversos ejercicios fiscales da lugar a la existencia de un concurso real y no a un delito continuado” (voto de la jueza **CATUCCI**).

CFCP, SALA III. “PLA”, EXPEDIENTE CPE 963/2009/4/CFC001, 25/8/2015.

“[L]a propia ley 24.769 (B.O. 15/01/1997), determinó el alcance del concepto de ‘ejercicio o período fiscal’ al establecer expresamente en su art. 1° que, a los efectos de la configuración del delito de evasión simple se deberá atender ‘cada tributo’ y ‘cada ejercicio anual, aun cuando se tratase de un tributo instantáneo o de período fiscal inferior a un año’, requisito que se mantiene incólume tras las recientes modificaciones introducidas por la ley 26.735 (B.O. 28/12/2011). Exigencias que se extienden a los supuestos agravados contemplados en el art. 2 de la ley 24.769.

De este modo, por aquella previsión legal se confiere unidad delictiva a la evasión que pudiera verificarse, con respecto a un determinado tributo, a lo largo y dentro de un mismo ejercicio anual (cfr. en lo pertinente y aplicable, causa n° 12.854 ‘[Legaspi]’, rta. el 04/04/2012. Reg. n° 444/12.4 de la Sala IV de esta Cámara).

Precisadas estas cuestiones, cabe concluir que la alegada unidad de la conducta y dolo requerido para afirmar la existencia de un delito continuado (art. 63 del C.P.) no se avizora en las presentes actuaciones pues los delitos aquí investigados constituyen hechos independientes que habrían acontecido durante los años 1999 y 2000 y, como tales, no resultan susceptibles de ser comprendidos bajo una unidad de acción con aquellos hechos que eventualmente, hubieran podido ocurrir durante los años subsiguientes y hasta el año 2005, conforme así lo postula la parte recurrente.

En consecuencia, el análisis de los hechos investigados a la luz de las reglas establecidas para la configuración de un delito continuado, como pretende la querella, es erróneo” (voto del juez **BORINSKY**).

“[L]a pretensión de la querella de sustentar un posible delito continuado verificado hasta el año 2005, resulta contraria a la jurisprudencia de esta Sala, donde inveteradamente hemos sostenido que el delito de evasión tributaria se perfecciona por ejercicios o períodos y por impuestos, lo cual obsta a la posibilidad de considerar una unidad de conducta (conf. causa n° 9849 caratulada “AGUILAR, José María s/recurso de casación”, registro n° 1649/08, Sala III, del 24/11/2008); de allí que conceptuamos que entre cada ejercicio evadido medie un concurso real cuya extinción de la acción corre de manera paralela” (voto del juez **RIGGI**).

En el mismo sentido: **CFCP, SALA IV. “CGOO”, EXPEDIENTE FCR 3419/2015/TO1/CFC1, 28/11/2018**, voto del juez **BORINSKY** –al cual adhiere el juez **HORNOS**–.

CNAPE, SALA “B”. “ES”, EXPEDIENTE 818/2009/2, REG. N° 31/2016, 5/2/2016.

“[E]n principio, no podría sostenerse la existencia de un plan único o de una resolución única de evasión de pago de los montos correspondientes a dos períodos fiscales distintos cuando al vencimiento de la obligación tributaria correspondiente al primer período fiscal, la obligación respecto del segundo período aún no se habría tornado exigible y, en algunos casos, ni siquiera se habría producido el acaecimiento del hecho generador de aquella obligación (confr. Reg. N° 724/07, entre muchos otros de esta Sala “B”). [...] Por lo tanto, corresponde descartar la posibilidad de considerar la evasión de pago de los montos correspondientes a distintos períodos de un impuesto como un caso de delito permanente o continuo, aun cuando aquellos períodos sean consecutivos, pues ‘...la unidad de plan y la unidad de resolución son requisitos para que haya unidad de conducta ...’ (confr., Eugenio R. ZAFFARONI, Alejandro ALAGIA, Alejandro SLOKAR, 'Derecho Penal Parte General', Ediar, Buenos Aires, 2.000, pág. 822)” (voto conjunto de los jueces **GRABIVKER** y **HORNOS**).

CFLAPLATA, SALA I. “DJC. Y PGL”, EXPEDIENTE FLP 56002885/2000/CA1, 17/12/2015.

“[E]s menester aclarar que, a los fines del cómputo del monto adeudado, esta Sala en oportunidad de expedirse en la causa N° 6048/I caratulada ‘Las Tres del Sur S.R.L. s/Pta. Inf. Ley 24.769’, resuelta el 30 de abril de 2013, ha señalado que ‘...la ley tributaria es clara al expresar que a los fines de la configuración del delito se tendrá en cuenta ‘...cada tributo y por cada ejercicio anual, aun cuando se tratare de un tributo instantáneo o de período fiscal inferior a un año’, lo que implica que la ‘...condición objetiva de punibilidad fijada en la ley penal tributaria cuando se refiere a la evasión durante un ejercicio o

período fiscal, debe entenderse como anual...' (Conf. Corte Suprema de Justicia de la Nación en causa 'Valerga, Oscar Alfredo y otros', resuelta el 28 de agosto de 2007).

Lo expuesto, permite descartar la presencia del llamado delito continuado; la omisión en el pago de los tributos vence con cada uno de los ejercicios anuales, por lo tanto, cada uno de los períodos o ejercicios fiscales son independientes entre sí...'.
En el mismo sentido se ha señalado, respecto de los delitos tributarios, '...que se perfecciona por períodos o ejercicios y por impuestos, amén de verificarse en cada caso la condición objetiva de punibilidad, la repetición da lugar a un concurso real y no a un delito continuado. Como lo determinante para establecer si hay delito continuado o no es la presencia de unidad de conducta y en consecuencia una unidad de dolo, dado que en la evasión tributaria el infractor renueva su dolo al vencimiento de cada período o ejercicio, ello obsta a la unificación de las conductas reprochadas bajo la modalidad de delito continuado en los términos del art. 54 del C.P...' (CNCP, Sala III '[Yunez]'; '[Crespo Campos]', causa nº 7094, Reg. Nº 1549.06.3)" (voto de los jueces **COMPAIRED** y **LEMON ARIAS**).

En sentido similar, descartaron la posibilidad de delito continuado: **CFMARDELPLATA, "LMR", EXPEDIENTE FMP 61007863/2009/3/CA002, 20/3/2017; CFMARDELPLATA, "BLL", EXPEDIENTE FMP 31014409/2007/9, 15/11/2016**, voto conjunto de los jueces **JIMÉNEZ** y **TAZZA**.

TESIS MINORITARIA (POSITIVA)

CFCP, SALA III. "PGL", EXPEDIENTE FLP 56002885/2000/CFC1, 7/4/2017.

"[C]orresponde recordar que también se ha endilgado a G. L. P. haber retaceado a las arcas estatales lo debido respecto al Impuesto al Valor Agregado un total de \$16.762.850,80 (dieciséis millones setecientos sesenta y dos mil ochocientos cincuenta con ochenta centavos), monto que según las denuncias de AFIP [...] se desglosa de la siguiente manera por los ejercicios fiscales 2000/2001: \$1.623.381,51 [...], 2001/2002: \$2.130.234,14 [...], 2002/2003: \$9.917.235,67 [...] 2003/2004: \$3.091.999,48 [...].

En ese sentido, resulta palmario que la maniobra pesquisada respecto del Impuesto al Valor Agregado, prima facie desde luego, constituye lo que en doctrina se ha dado en llamar delito continuado (en este sentido, confr. nuevamente, el precedente "Burotto" ut supra mencionado), lo que cabe inferir del hecho que aquélla presenta los factores subjetivos y objetivos que hacen a la esencia de esas modalidad delictiva, a saber: a) unidad de resolución; b) pluralidad de hechos; c) identidad de lesión jurídica.

El desenvolvimiento de dicha modalidad, en principio llevada a cabo por el encartado, permite colegir válidamente que ella fue ejecutada con el concurso de una única resolución de parte de la agente; los hechos contrarios a derecho involucrados se hallan jurídicamente vinculados; y, finalmente, la norma lesionada, y el sujeto pasivo del delito también, coinciden en cada uno de los comportamientos ventilados, escenario que indica que la práctica enrostrada al imputado, no obstante comportar varias acciones, constituye un solo delito, en el sentido de que éstas se exhiben dependientes unas de otras.

De ello se sigue, naturalmente, que el valor en dinero que ha de tomarse en consideración para determinar si los sucesos ventilados quedan o no enmarcados en la letra de la nueva redacción del art. 2º inc. a) de la ley 24.769, es la sumatoria de los montos consecutivos reclamados por el Fisco para cada categoría de tributo, esto es en el caso de autos \$16.762.850,80 [...], en cuanto importe resultante de sumar los totales de cada período que el ente federal de recaudación determinó de oficio, y que el justiciable no ingresó en concepto de Impuesto al Valor Agregado” (voto del juez **GEMIGNANI**).

En el mismo sentido: **CFCP, SALA I, “FLE”, 25/2/2014, VOTO DEL JUEZ GEMIGNANI; CFCP, SALA IV, “CGOO”, EXPEDIENTE FCR 3419/2015/TO1/CFC1, 28/11/2018**, voto del juez **GEMIGNANI** (en disidencia); **CFCP, SALA IV, “DLVM”, EXPEDIENTE 1898/2013, 22/12/2014**, voto del juez **GEMIGNANI; CFCP, SALA IV, “LA S.A.”, EXPEDIENTE CPE 358/2011/3/CFC1-CA1, 19/6/2015**, voto del juez **GEMIGNANI**.

CNAPE, SALA “B”. “ES”, EXPEDIENTE 818/2009/2, 5/2/2016.

“[L]as circunstancias específicas del legajo propician interpretar que se trata de una única maniobra delictiva. La defraudación tributaria en perjuicio del Fisco Nacional presenta similitudes que determinan una compleja perpetración; las condiciones de tiempo, modo y persona interviniente, permiten concatenar los hechos denunciados, de modo tal que se les considere como un ‘delito continuado’, llevado a cabo por la reiterada voluntad ilícita de quien intervino en él” (voto en disidencia del juez **REPETTO**).

CFLAPLATA, SALA II. “ES”, EXPEDIENTE FLP 1071/2009, 10/12/2013.

“Según el denunciante, se constató que la firma, cuya actividad principal es la provisión de servicios de saneamiento y recolección de residuos, habría ocultado la existencia de operaciones efectuadas y que configurarían hechos impositivos, omitiendo por tanto declarar su respectiva deuda impositiva, mediante la presentación de Declaraciones Juradas engañosas correspondientes al Impuesto al Valor Agregado por los períodos fiscales comprendido entre Agosto de 2001 y Julio de 2002, y entre Agosto de 2002 a Julio de 2003, por un monto de \$329.983,66 y de \$ 211.991,93 respectivamente.

Que con tal intención se habrían valido de crédito fiscal inexistente, ocultando la realidad económica del giro comercial la firma, con el claro objeto de no ingresar el impuesto adeudado en su real medida”.

“El criterio que viene sosteniendo esta Sala, en forma unánime, es considerar a la evasión fiscal, en casos como el presente, como delito continuado, en los que se unifica la imputación en razón de la dependencia que exhiben los distintos segmentos.

En efecto, de acuerdo al criterio sentado en autos ‘[Rotondo]’, expte 1907, del 20/12/01; y ‘[Miche]’, expte. 1876, del 8/4/03 –siguiendo la opinión acerca del tema expuesta por los doctrinarios Ricardo Núñez y Sebastián Soler–, la figura del delito continuado requiere tres elementos fundamentales: a) unidad de resolución: una única conciencia de delito más allá de que sea ejecutada en tiempos o lugares diversos; b) pluralidad homogénea de acciones: varias actuaciones cada una de ellas por sí misma completa y constitutiva de un delito perfecto y autónomo; y c) unidad de lesión jurídica: cada acción debe caer bajo la misma disposición legal.

Si bien el Código Penal Argentino no define en forma expresa el delito continuado, Soler sostiene que está admitido tácitamente. En tal sentido, advierte que el artículo 55 del C.P. se refiere a varios hechos independientes, con lo cual acepta, a contrario sensu, la unidad de hecho (concurso ideal) y la pluralidad de hechos no independientes (delito continuado).

Por otra parte, el artículo 63 del C.P. establece que la prescripción de la acción comenzará a contarse desde la medianoche del día en que el delito cesó de cometerse (ver Ricardo Núñez, Derecho Penal Argentino, Parte General II, Bibliográfica Omeba, Buenos Aires; y Sebastián Soler, Derecho Penal Argentino, T. II, Tipográfica Editora Argentina, Buenos Aires, 1988).

En el sub examine, las conductas que en principio se les reprochan a los imputados consistirían en una evasión fraudulenta de tributos, a través de una unidad de resolución, tratándose de una simple sucesión de acciones cometidas por las mismas personas, como elementos del mismo curso de ilicitud, existiendo una identidad en cuanto al objeto lesionado.

La misma descripción del tipo penal efectuada por el art. 1 de la ley 24.769, al requerir que el monto evadido excediere la suma de cien mil pesos por cada tributo y por cada ejercicio anual, aún cuando se tratare de un delito instantáneo o de período fiscal inferior a un año, nos da la pauta de la existencia de un período de tiempo durante el cual se acumulan los resultados de acciones cometidas en diversos momentos, pero unidas todas en orden a su finalidad.

Ahora bien, el delito en cuestión, conforme lo señala el magistrado de primera instancia, habría terminado de cometerse en el mes de julio de 2003, esto es, la última declaración jurada presentada durante el ejercicio fiscal 2003..." (voto en disidencia del juez **ÁLVAREZ**).

En igual sentido: **CFLAPLATA, SALA II. EXPEDIENTE FLP 1071/2009/CA1, 12/11/2013**, voto en disidencia del juez **ÁLVAREZ**. También acogen la posibilidad de delito continuado: **TOCF COMODORO RIVADAVIA, "CGOO", EXPEDIENTE FCR 3419/2015/TO01, 14/5/2018**.

3. CAUSALES DE INTERRUPCIÓN Y SUSPENSIÓN DEL PLAZO DE PRESCRIPCIÓN

3.1. INCIDENCIA DE LAS LEYES DE MORATORIA (REGULARIZACIÓN IMPOSITIVA) Y BLANQUEO

Desde el retorno de la democracia, se han sancionado múltiples leyes de moratoria, blanqueo y amnistía fiscal. Entre esas leyes, podemos mencionar a las siguientes: 26.476, 26.860, 27.260, 27.541, 27.562, 27.653 y 27.743. En términos generales y más allá de las particularidades de cada una de estas leyes, si se regulariza bajo estos regímenes la deuda involucrada en la causa penal tributaria y se la cancela totalmente, corresponde declarar extinguida la acción penal instada en orden al delito fiscal que se trate. También otorgan la posibilidad de consolidar planes de facilidades de pago, lo que conlleva a la suspensión de la acción penal mientras estén vigentes.

Lo relevante aquí es destacar que muchas de estas leyes tienen disposiciones sumamente importantes en materia de prescripción de la acción penal. ¿Por qué? El acogimiento a planes de facilidades de pago para regularizar deuda tributaria o previsional suele tener efectos suspensivos (o interruptivos) respecto del plazo de la prescripción. Por eso, debe verificarse si el contribuyente consolidó estos planes de pagos para poder determinar correctamente el transcurso del plazo de la prescripción.

Por ejemplo: a) el artículo 54 de la ley 27.260 establecía: “El acogimiento al presente régimen producirá la suspensión de las acciones penales tributarias y aduaneras en curso y la interrupción del curso de la prescripción penal, aun cuando no se hubiera efectuado la denuncia penal a ese momento o cualquiera sea la etapa del proceso en que se encuentre la causa, siempre y cuando la misma no tuviere sentencia firme”; b) el artículo 10 de la ley 27.541 preveía que “[e]l acogimiento al presente régimen producirá la suspensión de las acciones penales tributarias y penales aduaneras en curso y la interrupción de la prescripción penal respecto de los autores o las autoras, los coautores o las coautoras y los partícipes o las partícipes del presunto delito vinculado a las obligaciones respectivas, aun cuando no se hubiere efectuado la denuncia penal hasta ese momento o cualquiera sea la etapa del proceso en que se encuentre la causa, siempre y cuando ésta no tuviere sentencia firme” y c) el artículo 5 de la ley 27.734 dispone que “[e]l acogimiento al presente régimen producirá la suspensión de las acciones penales tributarias, aduaneras y de los recursos de la seguridad social en curso y la interrupción del curso de la prescripción penal, aun cuando no se hubiera efectuado la denuncia penal a ese momento o cualquiera sea la etapa del proceso en que se encuentre la causa, siempre y cuando la misma no tuviere sentencia firme”.

A su vez, dichas leyes suelen establecer que, si los planes de facilidades consolidados caducan por falta de pago, el cómputo del plazo de la acción penal se reanuda (téngase presente que, mientras el plan se encuentre vigente, la acción penal se encontrará suspendida, supeditada al momento de la cancelación total). La redacción legal de estas leyes (que impone conjuntamente la suspensión e interrupción de la acción penal) ha generado cierta confusión, lo que se trasladó a diversos fallos jurisprudenciales. Se ha discutido, a su vez, si la suspensión o interrupción se produce a partir del acogimiento al régimen en sede administrativa (a través de la consolidación y aceptación del plan de facilidades) o si en rigor ello sucede con el pronunciamiento judicial que declara suspendida la acción penal oportunamente instada.

CFMARDELPLATA. “RPSA”, EXPEDIENTE CPE 488/2016/3/CA001, 6/10/2020.

“Aclara el juez de la instancia anterior en esa resolución que ‘...la acción se suspende a partir de[l] momento en el cual el suscripto así lo decretó [...], sin tomar en cuenta la fecha en que realmente existió el trámite administrativo por el que se adhirió la empresa a los planes de pago indicados. Con la misma lógica, se asume que esa suspensión caduca –y continúa en consecuencia el plazo de la prescripción– a partir de la fecha 27 de junio del 2018, momento en el cual el suscripto así lo determinó [...]’.

Esta interpretación, continuó argumentando el juez interviniente, resultaba armoniosa con la legislación pertinente ya que ni la suspensión ni la reanudación de la acción penal se ejecutarían automáticamente desde la ley, sino que es necesario el acto jurisdiccional que así lo disponga. En ese sentido, consideró que la suspensión no era automática y que no se debería computar desde la adhesión administrativa al plan de pagos ofrecido por la AFIP –tal como sostiene el Fiscal actuante– pues ello determinaría que la suspensión caducará a partir del primer vencimiento sin pago del plan acordado; y no desde la resolución judicial que así lo establece como lo sostiene el magistrado en el marco de su facultad interpretativa. [...]

Tal acogimiento –en cuanto al presente interesa– produce ‘...la suspensión de las acciones penales tributarias y aduaneras en curso y la interrupción del curso de la prescripción penal, aun cuando no se hubiera efectuado la denuncia penal a ese momento o cualquiera sea la etapa del proceso en que se encuentre la causa, siempre y cuando la misma no tuviere sentencia firme. La cancelación total de la deuda en las condiciones previstas en el presente régimen de contado o mediante plan de facilidades de pago producirá la extinción de la acción penal, en la medida que no exista sentencia firme a la fecha de cancelación...’ (art. 54).

Como se aprecia, en su primer párrafo, esta norma determina un supuesto de suspensión del ejercicio de la acción penal, de carácter excepcional, para luego referirse a la interrupción de la prescripción de la acción penal y, en relación a este último instituto, se puede observar –conforme destacada y afinada jurisprudencia– que ‘...se aparta de las reglas derivadas del principio de legalidad en el ejercicio de la acción penal pública previsto por los Art. 71 del CP, Art. 5 del CPP y Art. 25, inc. c) de la Ley 24946, y se estableció, ampliando el marco restrictivo previsto por la redacción otorgada al Art. 67 del CP por Ley 25188, también de manera excepcional, un supuesto nuevo de interrupción de la prescripción de la acción penal...’ (CNAPEcon, Sala “B”, causa nro. CPE 1157/2013/1/CA1, Autos: ‘T., E. R.’ del 6/3/18, Reg. 95/2018, reiterado en CPE 1225/2012/5/CA2, Autos: ‘P., D. R.’ del 23/3/18, Reg. 145/2018, entre otros).

Esta excepcionalidad también se encuentra referida a la naturaleza de los hechos en relación a los cuales podrían tener aplicación las disposiciones legales, al plazo con el cual se limita por la Ley 27.260 la aplicación de la normativa y con relación a aquellos hechos y a la posibilidad única en que pueden resultar utilizados los institutos en cuestión, conforme los arts. 52 y 54 de la ley citada (en el mismo sentido CNAPEcon, Sala “B”, Reg. 49/2019, del 20/2/19).

Ahora bien, mediante decreto N° 895/2016 (modif. por Dec. 1206/2016) el Poder Ejecutivo reglamentó el Libro II de la ley N° 27.260 (conf. Art. 99 inc. 2 CN) y a su vez la AFIP reguló el procedimiento mediante la RG 3920/2016 (por delegación del art. 93 de aquella ley y acorde al art. 7° del Decreto N° 618/97).

En la referida Resolución General, a través del art. 18 se reguló el alcance del art. 54 de la ley N° 27.260, en el entendimiento que la suspensión de las acciones penales vigentes y la interrupción del curso de la prescripción de la acción penal previstas en el art. 54 ‘...se producirán a partir de la fecha de acogimiento al régimen. El nuevo plazo de prescripción comenzará a contarse a partir del día siguiente a aquel en que haya operado la caducidad del plan de facilidades de pago...’ y mediante el art. 19 de la misma se dispuso que ‘...la reanudación de la acción penal por caducidad del plan de pagos propuesto, operará a partir de la fecha en que esta última adquiera carácter definitivo en sede administrativa...’.

Teniendo ello en cuenta, apartarse de lo establecido significaría crear mediante una interpretación judicial excepciones no contempladas por la ley, olvidándose de tal modo que la primera fuente de exégesis es la letra del texto legal y que cuando la norma no exige esfuerzo de interpretación debe ser aplicada directamente, por lo tanto, entiendo que el pronunciamiento recurrido debe ser revocado parcialmente, lo que así se propone al acuerdo.

Ello en el entendimiento que no cabe apartarse del principio primario de la sujeción de los jueces a la ley ni atribuirse el rol del legislador, para crear excepciones no admitidas por éste (Fallos: 316:1247). [...]

Del mismo modo, debe recordarse que, a diferencia de la suspensión –que sólo impide que ese término comience a correr o que siga corriendo– la interrupción de la acción penal aniquila el término de prescripción ya corrido. Es decir que ‘...Interrumpida la prescripción, queda sin efecto el tiempo transcurrido, y se inicia un nuevo término...’ (Núñez, Ricardo C. “Manual de Derecho Penal. Parte General”, Marcos Lerner Editora, Córdoba, marzo de 1999, pág. 213)” (voto del juez **JIMÉNEZ** al que adhirió el juez **TAZZA**).

CNAPE, SALA “B”. “CDTSA”, EXPEDIENTE CPE 1401/2019/1/CA1, REG. N° 343/2022, 9/8/2022.

“[C]on respecto al punto IV de la resolución recurrida por el cual el juzgado ‘a quo’ dispuso suspender parcialmente el curso de la prescripción de la acción penal con relación a la omisión de depósito de los aportes al Régimen Nacional de la Seguridad Social retenidos a los dependientes de CDTSA, correspondiente al período enero de 2019 y respecto de JMD, de MND y de CDTSA, cabe expresar que por el art. 10 de la ley 27.541 se establece: ‘El acogimiento al presente régimen producirá la suspensión de las acciones penales tributarias y aduaneras en curso y la interrupción de la prescripción penal, aun cuando no se hubiere efectuado la denuncia penal hasta ese momento o cualquiera sea la etapa del proceso en que se encuentre la causa, siempre y cuando la misma no tuviere sentencia firme...’.

Asimismo, por la RG 4667/2020 se establece: ‘CAPÍTULO I. SUSPENSIÓN DE ACCIONES PENALES E INTERRUPTIÓN DE LA PRESCRIPCIÓN. ARTÍCULO 18. La suspensión de las acciones penales en curso y la interrupción del curso de la prescripción de la acción penal previstas en el artículo 10 de la Ley N° 27.541, se producirán a partir de la fecha de acogimiento al régimen. El nuevo plazo de prescripción comenzará a contarse a partir del día siguiente a aquel en que haya operado la caducidad del régimen de regularización’.

En consecuencia, toda vez que el acogimiento al régimen examinado no prevé la suspensión del curso de la prescripción de la acción penal [...] debe revocarse lo resuelto en el punto dispositivo IV y declarar

que mediante el acogimiento al régimen aludido se ha producido la interrupción del curso de la prescripción de la acción penal con relación a los hechos consistentes en la omisión de depósito, dentro del plazo legal, de los aportes al Régimen Nacional de la Seguridad Social retenidos a los dependientes de la contribuyente CDTSA con relación al período fiscal 1/2019, que fueron incluidos en el plan de facilidades de pagos N° M558136 [...] (confr. en el mismo sentido, CPE 200/2020/1/CA1, res. del 15/09/2021, Reg. Interno N° 584/21, de esta Sala 'B')" (voto conjunto de los jueces **HORNOS** y **ROBILIO**).

Teniendo en cuenta el desarrollo de estrategias defensivas, resulta trascendental la jurisprudencia minoritaria que afirma que, sí el juez penal no dispuso la suspensión de la acción penal, el hecho de que un obligado tributario se acoja a un plan de facilidades otorgado en el marco de una ley de moratoria NO tiene efecto suspensivo o interruptivo alguno del plazo de prescripción.

CNAPE, SALA "A". "LM S.R.L.", EXPEDIENTE CPE 636/2019/CA2, REG. N° 12/2024, 5/2/2024.

6°) Que, por una lectura integral de las previsiones legales que rigen la cuestión, se arriba a la conclusión de que para que se produzca la suspensión del ejercicio de la acción penal por acogimiento al régimen de regularización impositiva y de los recursos de la seguridad social introducido por las leyes citadas precedentemente y para que tenga lugar la consecuente interrupción del término de la prescripción de aquella acción, no basta, pese a lo que podría sugerir el análisis aislado de lo previsto por el artículo 54 de la ley N° 27.260 y por el artículo 10 de la ley N° 27.541, modificado por la ley N° 27.562, con el acogimiento a un plan de facilidades de pago.

Por el contrario, no bien se advierte que median previsiones legales que prohíben la aplicación de las disposiciones de la ley citada en supuestos determinados (art. 84 de la ley 27.260 y art. 16 de la ley N° 27.541, modificado por la ley N° 27.562), y que median exigencias a ser cumplidas por los beneficiarios de las normas sancionadas, corresponde establecer que el solo acogimiento al plan de facilidades de pago no puede producir, si no se verifican otras condiciones, la suspensión del ejercicio de la acción penal (confr., en este sentido, CP.E 191/2019/2/CA2, res. del 11/11/2021, Reg. Interno N° 715/21 de la Sala 'B' de este Tribunal).

7°) Que, en el sentido aludido por el considerando que antecede, este Tribunal ha establecido que '...para tener por configurada una situación de suspensión del ejercicio de la acción penal, en las condiciones y con las consecuencias previstas legalmente, como regla general, resulta necesaria la declaración de un órgano jurisdiccional que así lo establezca, determinando la fecha en que ha tenido lugar la suspensión, pues aquellos órganos tienen competencia para la verificación previa de la presencia de los requisitos positivos y de la inexistencia de los negativos contemplados al efecto, así como para establecer aquel momento...' (confr. CPE 33000029/2007/13/CA5, res. del 24/4/17, Reg. Interno N° 240/17, CPE 735/2015/1/CA4, res. de fecha 25/02/2019, Reg. Interno N° 63/2019 y CPE 191/2019/2/CA2, res. del 11/11/21, Reg. Interno N° 715/21 de la Sala 'B' de esta Cámara).

Asimismo, con un criterio que mutatis mutandi resulta aplicable a la cuestión traída a estudio por el presente, se ha establecido que '...la interrupción del término de la prescripción prevista [...] para el

caso del acogimiento al régimen previsto [...] se encuentra íntimamente vinculada a la suspensión [del ejercicio] de la acción en curso –también prevista por aquella norma–, pues la interrupción del término de la prescripción se advierte necesaria para que, en caso en que se produjere el incumplimiento total o parcial del plan de facilidades de pago previsto por el régimen en cuestión y, en consecuencia, correspondiera la reanudación del ejercicio de la acción penal –conforme lo prevé [...] la norma [...]–, aquella no se encuentre eventualmente extinguida por prescripción...’ (confr. CPE 33000029/2007/13/CA5, res. del 24/04/2017, Reg. Interno N° 240/17 de la Sala “B” de este Tribunal).

8°) Que, de acuerdo con lo expresado por los considerandos que anteceden, si bien el acogimiento de la contribuyente LM S.R.L. a planes de facilidades de pago en los términos de las leyes 27.260 y 27.541 podría haber dado lugar –de corroborarse los requisitos necesarios al efecto– a la suspensión del ejercicio de la acción penal instada respecto de algunos de los períodos investigados, en tanto no existió en el caso una declaración del juzgado de la instancia previa que así lo estableciera, no ha operado en el caso ni aquella suspensión ni la interrupción del término de la prescripción prevista legalmente como consecuencia” (voto conjunto de los jueces **HORNOS** y **ROBIGLIO**).

En virtud de sus facultades legales, el fisco otorga múltiples planes de facilidades de pago, instaurados a través de resoluciones generales: estos planes NO poseen ningún tipo de eficacia interruptora o suspensiva del plazo de prescripción; únicamente tendrían relevancia los planes consolidados en el marco de una ley de moratoria fiscal dictada por el Congreso de la Nación.

3.2. LA INVESTIGACIÓN DE MÚLTIPLES HECHOS SUCESIVOS

En la mayoría de los casos, las causas penales tributarias se inician a raíz de denuncias formuladas por el fisco luego de inspecciones que suelen involucrar distintos tributos y períodos fiscales. Por eso, no resulta extraño que en una misma causa se investiguen muchos hechos independientes entre sí, pero sucesivos. Aunque esto no constituye un problema específico del derecho penal tributario, debe recordarse que cada uno de esos hechos posee un plazo de prescripción que corre en forma paralela, y que los hechos cometidos presuntamente con posterioridad no poseen entidad interruptiva del curso de la prescripción de aquellos hechos previos, en la medida en que no haya recaído sentencia condenatoria firme.

Entre muchos otros: C.S.J.N. Fallos: 312:1351; en el mismo sentido Fallos: 322:718 y 323:3699 y C.N.C.P. Sala I, causa “RASO, Eugenio s/rec. de casación”, rta. el 30/06/2005, N° 5933, reg. 7588, “ALMOSNI DE SANANES, Liliana s/ rec. de casación”, rta el 15/04/2005 y causa N° 6134, reg. N° 7713; Sala II: “REYES, Dalmira s/ recurso de casación”, rta. 27/08/1997; en sentido similar “ROBLEDO, Jorge Darío s/ recurso de casación”, rta. 20/09/2004; Sala III causa N° 7037, Reg. N° 29/07; y Sala IV causa N° 5944, Reg. N° 7534, “GORALI, Diego Carlos s/ rec. de casación”.

Ello no impide que muchos/as representantes del Ministerio Público Fiscal entiendan que la decisión respecto de la posible prescripción de la acción penal instada en orden a distintos (pero sucesivos) delitos fiscales deba adoptarse en el juicio al momento de dictar sentencia final; pues recién allí se establecerá la condena o absolución respecto de cada uno de esos hechos (y, por ende, allí se determinará si los hechos posteriores poseen –o no– eficacia interruptiva del plazo de la prescripción de los sucesos previos).