

Jurisprudencia extranjera comentada

Por Juan P. Fridenberg

La presente columna pretende acercar al público especializado algunos precedentes de relevancia recaídos en los Tribunales de distintos países, cuyas conclusiones puedan ser analizadas en referencia al derecho positivo argentino.

Tema: República Oriental del Uruguay. Artículo 110 del Código Tributario. Denuncia penal tributaria. Control jurisdiccional. Sentencia 314/2012, del Tribunal de lo Contencioso Administrativo, del 21 de junio de 2012.

I.- El caso

Se trata de una demanda de nulidad interpuesta por los representantes de una empresa, contra la resolución de la Dirección General Impositiva N° 1038/2009 del 30/6/09, en tanto ordena realizar una denuncia penal contra los comparecientes. Argumentan que se trata de un caso concreto. La resolución carece de la nota de ser "fundada", conforme requiere el art. 110 del Código Tributario¹. Expresaron que jamás se escuchó ni investigó a los comparecientes ni se inspeccionó la empresa de la que son titulares; por lo que resulta imposible fundar siquiera liminarmente por qué se realiza instancia penal contra los citados. Argumentan una situación de indefensión,

¹ Código Tributario (R.O.U.), Artículo 110: (Defraudación tributaria).- El que, directamente o por interpuesta persona, procediera con engaño con el fin de obtener, para sí o para un tercero, un provecho indebido a expensas de los derechos del Estado a la percepción de sus tributos, será castigado con seis meses de prisión a seis años de penitenciaría. Este delito se perseguirá a denuncia de la Administración Tributaria, mediando resolución fundada.

puesto que los actores jamás han podido articular defensas en vía administrativa; y a la vez demuestra la liviandad con que la DGI resuelve realizar denuncias penales en forma indiscriminada. Advirtió la existencia de desviación de poder, y entendió que era imprescindible que la vista previa se configurara antes de decidir la realización de una denuncia penal, y su ausencia determina que la DGI carece de elementos de juicio como para evaluar si debía o no denunciar penalmente a los comparecientes.

Por su parte, la Dirección General Impositiva, respondió expresando que la jurisprudencia del Tribunal es contundente en afirmar la improcesabilidad tanto del acto de decisión, es decir la resolución que dispone la presentación de denuncia, así como del acto de ejecución de dicha decisión, mediante la presentación efectiva de la denuncia

Rechazó las objeciones formuladas por la actora en cuanto a que la resolución no fue fundada, y que el acto resulte violatorio de su derecho a ser oído, presentar pruebas y articular defensa. El actuar de la Administración no tiene otra finalidad que poner en conocimiento del organismo con competencia constitucional, hechos que en apariencia contravienen una norma penal, a los efectos de que el sospechoso articule todas las defensas que estime oportunas.

II.- Fundamentos de la mayoría

Como primer considerando, el Tribunal expresa se encuentran satisfechos los requisitos procesales (formales y temporales) para que ingrese al tratamiento del fondo del asunto.

Recapitulando, el acto administrativo impugnado en autos es la resolución Nº 1038/2009 del 30 de junio de 2009, dictada por el Director General de Rentas, en cuanto dispuso en su numeral 3º *"Formular y presentar ante el Juzgado competente la correspondiente denuncia penal"*.

En lo que aquí importa, se trata de analizar la revisabilidad jurisdiccional, en sede contencioso administrativa, del acto administrativo que dispone la viabilidad de la formulación de la denuncia penal tributaria.

Para la mayoría de los integrantes que conforman la voluntad del Tribunal, el acto que dispone la formulación de denuncia penal es procesable ante esa sede.

Tres de los cinco Ministros son contestes en sostener que la volición de ordenar denunciar penalmente a un sujeto, es susceptible de configurar el ejercicio de función administrativa teñida de abuso, exceso o desviación de poder, o versar sobre una errónea percepción de los hechos. La resolución fundada que constituye un requisito de procedibilidad del delito, no es más que el fruto del ejercicio de función administrativa y, como tal, no se haya exenta del contralor jurisdiccional de este Tribunal.

Esta posición no es compartida por los otros dos Ministros, para quienes la formulación de la denuncia penal no es revisable ante esa sede, en virtud de que no lesiona derecho subjetivo ni un interés personal, directo y legítimo del administrado, en razón de que la mera denuncia determinante del inicio de un procedimiento para averiguación de si existe o no delito, no perjudica, en estricto rigor jurídico, a nadie.

Ahora bien, dentro del voto mayoritario, y adentrados en el análisis de la cuestión de fondo, dos de los tres Ministros que lo componen consideran que no aparece indicio alguno que vicie el acto impugnado, ni que permita inferir la existencia de una motivación espuria por parte de la Administración en la decisión de proceder a realizar la denuncia penal. en palabras de la Ministra Dra. Sassón: "La vista previa, no sería pertinente, dado lo dispuesto en el art. 177 del Código Penal que impone la obligación de los funcionarios públicos de denunciar

inmediatamente los delitos que entiendan se están cometiendo y que afecten al organismo. Esta obligación no permite esperar a efectuar descargos a la Administración; se cede la competencia en la determinación del delito al Poder Judicial y la propia acción penal, en la medida que no se está ante la elaboración de un título ejecutivo, sino una mera obligación de denunciar la comisión de delitos”.

III.- Fundamentos de la minoría (Discordia)

En su disidencia, los restantes Ministros consideraron que "a pesar de que el art. 110 del C.T. no determina se otorgue vista previa al inculpado, tal circunstancia no habilita a sostener inexistencia de preceptividad u obligatoriedad de la misma". Argumentan que el conocimiento del delito de parte de los funcionarios públicos en el ejercicio de sus funciones, implica acceder a la verdad, y que el conocimiento de los hechos potencialmente configurativos de un ilícito penal, demanda la posibilidad de efectuar descargos de parte del particular para desentrañar la verdad de los mismos o, sustancialmente, con finalidad de despejar la verdad material subyacente, que solo puede lograrse en satisfacción previa de la instancia de contradicción.

Por otra parte, agregan que no se advierten diferencias ontológicas entre el acto que decide formular la denuncia penal y aquel por el cual se resuelve solicitar a la justicia ordinaria la clausura de un establecimiento comercial, porque tanto la infracción como el delito, en principio, tienen idéntica raíz aflictiva sobre el administrado, razón por la cual, no parece adecuado adoptar soluciones diferentes para situaciones que revisten idéntica naturaleza. De ese modo, concluye en que "corresponde disponer la anulación del acto administrativo impugnado en los presentes procedimientos".

III.- El fallo

Conforme lo reseñado, el Tribunal por mayoría resuelve desestimar la demanda.

IV.- Comentario

En el derecho argentino, la evasión impositiva es regulado como delito de acción pública, por lo que se rige de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 5 del Código Procesal Penal de la Nación, en tanto dispone que "La acción penal pública se ejercerá por el Ministerio fiscal, el que deberá iniciarla de oficio siempre que no dependa de instancia privada. Su ejercicio no podrá suspenderse, interrumpirse ni hacerse cesar, excepto en los casos expresamente previstos por la ley".

Al mismo tiempo, la formulación de la denuncia no es monopolio de ningún sujeto en particular, por lo que, facultativamente, cualquier ciudadano puede denunciar la comisión de delitos fiscales. De acuerdo a la jurisprudencia dominante, tampoco existen obstáculos procesales en nuestro derecho para el normal ejercicio de la vindicta pública por parte del Ministerio público fiscal².

En contrapartida, otros ordenamientos prevén la necesaria formulación de denuncia por parte de sus administraciones

² CNAPE, Sala A, in re "Asbon", del 07/05/02; y Sala B; in re "Kowsef S.A.", del 15/9/00), entre muchos otros. Con relación al derecho español, COLOMA CHICOT explica que "toda vez que el Delito Fiscal es perseguible de oficio, y que para tal tipo de delitos se establece en el artículo 101 de la Ley Procesal Criminal la posibilidad de la acción popular, también se dará origen al procedimiento penal, cuando por parte de cualquier ciudadano, se presente querrela, en la cual se ponga de manifiesto su pretensión de ejercicio de la acción criminal respecto del presunto defraudador, o simplemente se denuncien los hechos". Cfr. COLOMA CHICOT, José A.; La Responsabilidad Civil en el Delito Fiscal; Marcial Pons; Madrid; 2001; Pg. 237.

tributarias, como requisito de procedibilidad del ejercicio de la acción penal.

En ese sentido, podemos enunciar al derecho chileno. El artículo 162 de su Código Tributario establece que "las investigaciones de hechos constitutivos de delitos tributarios sancionados con pena corporal sólo podrán ser iniciadas por denuncia o querrela del Servicio. Con todo, la querrela podrá también ser presentada por el Consejo de Defensa del Estado, a requerimiento del Director". De tal modo, el delito fiscal no es perseguible de oficio, sino a instancia de parte, la Administración Tributaria, que delimita el objeto procesal a través de la querrela³.

En esa línea se inscribe el Artículo 110 del Código Tributario uruguayo, al regular lo atinente a la denuncia por el delito de defraudación tributaria, indicando que: "Este delito se perseguirá a denuncia de la Administración Tributaria, mediando resolución fundada". Como expresa DELL' ISOLA, "hasta tanto no se cumplan ambos requisitos, o sea, la existencia de una resolución fundada dictada por la administración tributaria en vía administrativa cumpliendo con las garantías del debido proceso y la presentación efectiva de una denuncia penal por defraudación tributaria que sea acompañada por la prenombrada resolución fundada, el Poder Judicial, no podrá dar curso ni sustanciar válidamente una denuncia penal por el referido delito fiscal"⁴.

³ 9º Juzgado del Crimen de Santiago de Chile, in re "SII C/Alvaro Patricio Herrera Silva - Jueza Subrogante Sra. Francisca Arteaga Smith", del 09/04/2007: "...no puede ordenarse la instrucción de sumario por figuras o hechos diversos de las señaladas por el exclusivo sujeto activo en la querrela", disponible en http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/judicial/2007/fallos_materia_penal/jj2195.htm

⁴ DELL' ISOLA, Marccello; Delitos Fiscales cometidos contra la Administración Tributaria; Editor Carlos Álvarez; Montevideo; 2009; Pg. 300.

Es decir que el derecho uruguayo impone como condición de procedibilidad de la denuncia y posterior impulso de la acción penal, el dictado de un acto administrativo que preceda a la denuncia.

He aquí lo interesante del fallo en comentario, proveniente de Tribunal de lo Contencioso Administrativo⁵, donde se discute la facultad de revisar la validez jurídica del citado acto administrativo, abriendo juego a un paralelismo de discusiones sobre el fundamento de una denuncia penal, tanto en sede penal como en la antedicha jurisdicción.

En efecto, consideramos recomendable reservar el análisis de la denuncia penal y sus fundamentos al exclusivo resorte de la justicia competente en materia penal, haciendo responsable a quien la formula en caso de error, falsedad o calumnia. La requisitoria legal de un acto administrativo que la anteceda y le brinde fundamento genera como consecuencia la apertura de una instancia paralela de revisión, contencioso administrativa, ineficiente y riesgosa en términos de seguridad jurídica.

Vale poner de resalto el interés del precedente en comentario, considerando lo dispuesto por el art. 45 del Código fiscal de la Pcia. de Jujuy. En ese sentido, recordemos que la última reforma a la Ley Penal tributaria argentina, operada mediante Ley 26.735, en el sentido de ampliar el bien jurídico tutelado a las haciendas públicas provinciales y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, motivó el dictado de normas procedimentales en

⁵ Se trata de un órgano emanado de la Constitución uruguayo, distinto de los tres tradicionales poderes del Estado, que se encuentra encargado del control de la legalidad a nivel de toda la Administración. El Tribunal se compone de cinco miembros, cuyas calidades para su designación y demás prerrogativas son las mismas asignadas a los miembros de la Suprema Corte de Justicia. El TCA conoce de las demandas de nulidad de actos administrativos definitivos, cumplidos por la administración en el ejercicio de sus funciones, contrarios a una

ejercicio de tal potestad legisferante por parte de algunas de esas jurisdicciones.

En ese marco, encontramos que la provincia de Jujuy se apartó de la normativa procedimental dispuesta en el Título V de la Ley 24.769, imponiendo al organismo recaudador provincial similar requisito procesal al previsto por el Art. 110 del Código Tributario uruguayo, lo que habilita a presumir la posibilidad de análoga litigiosidad a la analizada en esta colaboración.

Es por ello que buena parte de la doctrina especializada favorece la consideración del delito fiscal como de acción pública, en atención a la posibilidad de investigación oficiosa que brinda, así como la de anotar la posible comisión de delitos por parte de toda la ciudadanía⁶, evitando interponer obstáculos procesales al ejercicio de la acción penal por parte de sus titulares.

Ello redundaría en un enaltecimiento del interés general, en una materia caracterizada por tal incumbencia, tomando en consideración la naturaleza supraindividual del bien jurídico protegido por la normativa penal tributaria.

En este aspecto, señala RODRÍGUEZ MOURULLO que resultaría "paradójico que se conceda acción popular a los ciudadanos para perseguir un delito que afecta a la propiedad privada de otro particular y se le niegue para perseguir un delito que afecta al Erario público, y por consiguiente, al patrimonio común"⁷.

regla de Derecho o con desviación o abuso de poder.

⁶ RANCAÑO MARTÍN, María A.; *El Delito de Defraudación Tributaria*; Marcial Pons; Madrid; 1997; Pg. 185.

⁷ RODRÍGUEZ MOURULLO, G.; "El Nuevo Delito Fiscal"; en *Revista Española de Derecho Financiero*; 1977; Pg. 734. Del mismo modo, expresa RANCAÑO MARTÍN que la caracterización del delito contra la hacienda pública como semipúblico "fue ampliamente criticada por la doctrina, pues de ella derivaba la triste consecuencia de negar la persecución del mismo de oficio a la autoridad judicial, así como el ejercicio por parte de los ciudadanos de la acción popular"; RANCAÑO MARTÍN, María A.; *El Delito de Defraudación Tributaria*; Marcial Pons;



Madrid; 1997; Pg. 185.