

COMISIÓN III.2: INCIDENCIA DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS SOBRE LA ORGANIZACIÓN SOCIETARIA Y CONTRACTUAL. Ilícitos Tributarios

RELATOR LOCAL: *José Carlos Bocchiardo*

1. PLANTEO INTRODUCTORIO

El gran desarrollo que han adquirido en el mundo las relaciones económicas, tanto en el orden nacional como en el internacional, ha traído como consecuencia que la ciencia jurídica se viera obligada a dar respuestas a las nuevas realidades que aquel fenómeno genera, y esa exigencia se ha hecho patente, especialmente, en el ámbito del Derecho Societario y Empresario y en el del Derecho Tributario.

Cabe advertir, como bien lo señala Embid Irujo (T^o III, p. 392), que el derecho tributario se anticipó en las demás ramas del derecho en la consideración de algunos aspectos de esas nuevas realidades; es así que los grupos de concentración, colaboración o coordinación societaria o empresaria fueron considerados destinatarios legales tributarios de algunos tributos, independientemente de que no gozaran de personería jurídica o personalidad propia conforme al Derecho Privado.

De igual manera, el Derecho Tributario tuvo que contemplar los cada vez más frecuentes fenómenos de reorganización empresaria, transformación, fusión, escisión, resolución y disolución de sociedades, como así también la responsabilidad patrimonial y penal de los socios, directores, síndicos, gerentes, administradores, representantes, etcétera. En orden a las relaciones económicas internacionales y a los impuestos directos, necesitó dar solución a los problemas que surgieron con motivo de la doble imposición, de las relaciones entre la casa matriz residente en el exterior y sus filiales locales, de las sociedades binacionales en los procesos de integración y de los agrupamientos de interés económico a nivel internacional.

Lo expuesto pone de manifiesto la íntima relación existente entre el Derecho Societario y Empresarial y el Derecho Tributario, y la necesidad de estudios coordinados, como lo demuestra la importancia que se les otorga a ambas materias en los planes de estudio de las carreras de grado y posgrado en

Derecho Empresarial de las más importantes universidades e institutos superiores nacionales y extranjeros.

2. PONENCIAS PRESENTADAS: MÉTODO DE ANÁLISIS

Para la elaboración de este informe, se han tomado en consideración los valiosos trabajos presentados por Mario Augusto Saccone, Gonzalo Barrio y Gilberto Santamaría, Susana Beatriz Ferro, Daniel Roque Vítolo, Patricia Valery y Susana Aime, Diuvigildo Yedro, Alberto Rabistein y Lilián Alanís, Joaquín Martínez Tenreiro y Sergio Raúl Picasso, Carlos Blanc, Israel Creimer y Alicia Seijas, Luis Fadda, Francisco Marchetti, Héctor E. Villegas Ninci, Daniel P. Carrera, Carlos Arturo Ochoa, María Esther Cafure de Battistelli, Pedro Caballero, Mario A. Della Vedova, y Roberto Emilio Spinka.

La diversidad de temas tratados y de normas citadas, relativos tanto a la organización societaria como a la empresarial, determina que, para su mejor análisis y a fin de darles un adecuado sentido de unidad, debemos agruparlos según se trate de temas o normas comprendidos dentro del campo del Derecho Tributario Material, formal internacional o penal. Al ocuparnos de cada uno de estos campos, hemos de considerar aquellas cuestiones de mayor relevancia, citándose la posición sostenida por cada uno de los ponentes.

3. CUESTIONES DE DERECHO TRIBUTARIO MATERIAL

Los temas planteados, y comprendidos en esta parte del Derecho Tributario, se refieren principalmente a la estructuración del hecho generador de la relación jurídico-tributaria y en especial al elemento personal o subjetivo de la misma.

En torno a ese aspecto personal o subjetivo cabe establecer una diferencia entre el supuesto en que el destinatario legal del tributo sea alguno de los tipos de organización societaria receptados por la legislación -que como tales tienen personalidad como sujetos de derechos y obligaciones- y aquel en que aquellos no son considerados como sujetos de derechos y obligaciones por el Derecho Civil y el Comercial, pero sí por el Derecho Tributario, el que les atribuye el hecho generador de la obligación tributaria, cual es el caso de los agrupamientos empresarios de subordinación o cooperación (concentración societaria, colaboración o coordinación empresaria, etcétera).

3.1. En relación a la organización societaria

Para los supuestos en que el sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria es una organización societaria, las ponencias presentadas se refieren a:

3.1.1. *El principio de la realidad económica y la sociedad unipersonal*

Según lo entiende la doctrina mayoritaria, los arts. 11 y 12 de la ley 11.683 receptan en nuestro sistema tributario nacional el denominado *principio de la realidad económica*, que en síntesis significa la posibilidad de distinguir en todo negocio una intención jurídica (*intentio juris*), de la intención empírica (*intentio facti*), con prevalencia de esta última a los fines de interpretar los hechos generadores de la obligación tributaria. Los efectos de tal dispositivo legal se proyectan en diversas direcciones dando lugar entre otros a la doctrina de la *penetración*, de la *transparencia fiscal*, del *órgano* o de los *conjuntos económicos*.

Del análisis de las disposiciones legales precitadas y de la jurisprudencia sobre la materia, los ponentes Barrio y Santamaría (T^o III, p. 222), llegan a la siguiente conclusión: 1) los arts. 11 y 12 de la ley 11.683 y modif. son aplicables a las sociedades unipersonales, sea en el caso previsto por el art. 94, inc. 8^o de la ley 19.550, o en el previsto por el art. 1648 de la ley de unificación del Código Civil y Comercial de la Nación o cuando se utilice socios aparentes; 2) la normativa tributaria debería contemplar expresamente entre tipo de sociedades para evitar que los empresarios individuales deban acogerse a tipos societarios que exceden sus reales necesidades, para poder acogerse a beneficios impositivos, y 3) su aplicación irrestricta puede resultar manifiestamente inequitativa, al entenderse que se ha abusado de las formas jurídicas cuando en realidad no es así, o en los casos de falta de sustento en el hecho generador de la obligación tributaria de determinados impuestos.

3.1.2. *Exención del Impuesto de Sellos a las S.A. abiertas (D. 2284/91)*

El art. 77 del Decreto de Desregulación Económica N^o 2284, B.O. 01/11/91, establece la exención del Impuesto de Sellos a los instrumentos, actos y operaciones de cualquier naturaleza, incluidas las garantías, "vinculadas y/o necesarias para posibilitar incrementos de capital social, emisión de títulos valores representativos de deudas de sus emisoras y cualesquiera otros títulos valores destinados a la oferta pública en los términos de la ley 17.811... sean anteriores, simultáneos, posteriores o renovaciones de estos últimos hechos", en las condiciones previstas en el mismo artículo.

Esta exención comprende únicamente a las "sociedades debidamente

autorizadas por la Comisión Nacional de Valores a realizar oferta pública de dichos títulos valores", es decir sociedades abiertas. El ponente Vítolo (T^o III, p. 241), sostiene que esta exención debería extenderse a las sociedades cerradas, en lo que pueda resultar aplicable, por considerar que éstas son sujetos u operadores que contribuyen al desarrollo económico y social como medios idóneos y eficientes para la inversión y circulación de capitales. Además, entiende que contribuiría a regularizar y sanear situaciones de aportes irrevocables no capitalizados por razones tributarias, a fortalecer la estabilidad societaria y al emprendimiento de proyectos de largo alcance.

3.1.3. Tratamiento Tributario de la S.A., la S.R.L. y demás formas societarias

Es materia de permanente preocupación y consulta por parte de los operadores económicos, la relativa a las ventajas y desventajas de naturaleza Tributaria, derivadas de la adopción de algunos de los tipos admitidos por las respectivas leyes de sociedades en especial entre las S.A. y las S.R.L..

Los particulares tienen libertad de elección de las formas jurídicas que más convengan a sus intereses, incluso de aquellas que importen un tratamiento tributario más ventajoso, lo que es perfectamente lícito por encontrarse dentro del amplio campo de la *economía de opción* y nadie está obligado a adoptar las más gravosas, salvo que recurra a un abuso adoptando formas manifiestamente inadecuadas con el único propósito de evadir sus obligaciones tributarias.

Para una toma de decisión en tal sentido es necesario realizar un prolijo análisis comparativo, tomando en cuenta todos y cada uno de los tributos vigentes en un país en un momento determinado. El análisis comparativo de los ponentes incluye los siguientes gravámenes:

a) *Tributos Provinciales y Municipales*: refiriéndose al sistema tributario argentino, Valery y Aime (T^o III, p. 243) demuestran que respecto a la contribución que incide sobre la actividad Comercial, Industrial y de Servicios, de competencia Municipal, y al Impuesto sobre los Ingresos Brutos, de orden provincial, no existen diferencias en cuanto al tratamiento impositivo, cualquiera sea el tipo societario adoptado.

b) *Impuesto al Valor Agregado (I.V.A.)*: a una conclusión idéntica arriban los precitados autores respecto al I.V.A., de competencia Nacional (ley 23.349 y modif.).

En el mismo sentido se pronuncian Blanc, Creimer y Seijas (T^o III, p. 721), respecto a la República Oriental del Uruguay.

c) *Impuesto a los Activos y Patrimonio*: en cuanto al impuesto a los activos (ley 23.760 y modif.), la única diferencia que advierten Valery y Aime es que en el caso de las S.A. no son computables como activos los saldos pendientes

de integración por parte de los accionistas, mientras que en las S.R.L. y demás sociedades personales, la solución es contraria.

En el impuesto al patrimonio vigente en Uruguay en cambio, según la misma ponencia, las S.A. son contribuyentes si las acciones son al portador y con una alícuota del 2% sobre la base imponible, pero si las acciones son nominativas el carácter de contribuyentes lo tienen los accionistas, con una alícuota del 2% si se trata de personas jurídicas y del 0,7 al 3% si se trata de personas físicas. Las S.R.L. y demás sociedades no son sujetos pasivos de este impuesto, aunque sí lo son los socios por su participación, con igual tratamiento que los accionistas de las S.A.

d) *Impuesto a las Ganancias*: en lo que respecta al Impuesto a las Ganancias en la República Argentina, Valery y Aime advierten una notoria diferencia en el tratamiento otorgado a las S.A. con respecto a las S.R.L.. En primer lugar porque las S.A. son destinatarios legales tributarios de este impuesto, mientras no lo son las S.R.L. (y nosotros agregamos las demás sociedades personales) pues el tributo recae sobre los socios. Existe también un tratamiento diferencial en cuanto a las retenciones, el cómputo de los pagos a cuenta del Impuesto a los activos, las utilidades según sean o no distribuidas, la disposición de fondos y los honorarios y/o sueldos de los directores y socios. En general consideran más ventajoso el tratamiento tributario otorgado a la S.R.L. que a la S.A..

Según Blanc, Creimer y Seijas, en Uruguay, el sujeto gravado con el Impuesto a las Rentas de la Actividad Industrial y Comercial (I.R.I.C.) es la empresa, considerándose como tal a "toda unidad productiva que combina capital y trabajo para producir un resultado económico, intermediando para ello en la circulación de bienes o en el trabajo ajeno", excepto en el caso de las explotaciones agropecuarias, cuyos beneficios están gravados por el Impuesto a las Rentas Agropecuarias (I.R.A.).

En la medida en que las sociedades obtengan rentas netas de fuente uruguaya derivadas del desarrollo de una actividad empresarial, tal como fue definida precedentemente, estarán alcanzadas por el I.R.I.C., independientemente del tipo de sociedad adoptado y con una alícuota del 30%.

Ello no obsta a que en el caso de las S.A. se distinga entre un régimen general con un tratamiento especial para las personas jurídicas residentes en el exterior según tengan o no sucursal o representación, y un régimen específico para las S.A. *usuarias de zonas francas* (que están exentas) y *financieras de inversión*.

3.2. En relación a los grupos de concentración, colaboración o coordinación societaria o empresaria

Si bien no podemos confundir estas figuras legales, cuya caracterización por otra parte no es uniforme, su tratamiento desde el punto de vista tributario resulta similar, por lo que serán consideradas conjuntamente.

Las principales cuestiones a considerar están referidas a estos grupos como sujetos pasivos de:

3.2.1. *La relación jurídico-tributaria principal*

Como lo señaláramos en el punto 1 citando a Embid Irujo, fue el Derecho Tributario el que primeramente consideró a los grupos de concentración societaria, o de colaboración o coordinación empresaria como sujetos pasivos de los tributos, tomándolos como unidades o conjuntos económicos y prescindiendo de la personalidad de las sociedades o empresas que los integran.

Esta observación, referida al derecho español, es aplicable al derecho argentino, pues antes que fueran introducidas estas figuras por la ley 22.903 ya merecían un tratamiento especial por parte de la ley 11.683 en su art. 15, e incluso en la ley que estableció el impuesto a los beneficios extraordinarios vigente hasta 1961. Más recientemente en el art. 4º de la ley de I.V.A. se incluye como sujeto pasivo del impuesto a las U.T.E., los agrupamientos de colaboración empresaria, consorcios, agrupaciones sin existencia legal como personas jurídicas, agrupamientos no societarios, etcétera.

Como lo advierte Saccone (Tº III; p. 211), ello es consecuencia de la autonomía del Derecho Tributario, que posibilita que se considere como sujetos de derecho a los fines de la atribución del hecho generador a entes que carecen de esa calidad según el derecho privado.

3.2.2. *Impuesto a las ganancias o rentas*

Según la ley de impuesto a las ganancias Nº 20.628 y modif., en nuestro país no se considera a las "unidades o conjuntos económicos", sean grupos de concentración, colaboración o cooperación, como sujetos pasivos de este tributo a título de contribuyentes, sino que las ganancias son atribuidas a sus componentes. Sobre el particular existen coincidencias entre Saccone, Rabinstein y Alanís (Tº III, p. 273), aunque estos últimos se limitan a considerar las U.T.E..

En cuanto al sistema tributario de la República Oriental del Uruguay, Blanc, Creimer y Seijas señalan que los grupos de interés económico no están

alcanzados por el Impuesto a las Rentas de la Actividad Industrial y Comercial (I.R.I.C.). En cambio, se considera como contribuyentes a los consorcios, equivalentes a nuestras U.T.E. a pesar de no reconocérseles personalidad jurídica por el derecho privado.

3.2.3. Impuesto al Valor Agregado (I.V.A.)

Conforme al art. 4º de la ley de I.V.A., Nº 23.349 y modificatorias, ya citado en el punto 3.2.1., se considera como sujetos pasivos a estos grupos o agrupamientos societarios o empresarios.

Existe coincidencia entre los ponentes en criticar esta disposición legal. Así Saccone afirma que carece de precisión científica y técnica, mientras que Rabinstein y Alanís entienden que, si bien se cumplimenta con el recaudo formal previsto en el art. 15, inc. c) de la ley 11.683, no se logra cumplimentar la exigencia sustancial prevista en dicha norma, por cuanto las U.T.E. no constituyen una unidad económica por carecer de patrimonio propio. Por su parte Martínez Tenreiro y Picasso (Tº III, p. 283), consideran que no siendo las U.T.E. sociedades ni sujetos de derecho (según el art. 377 de la ley 19.550 y modif.) no pueden ser sujetos pasivos del I.V.A. habiendo incurrido el legislador en un error conceptual. Concluyen señalando que es inconveniente este tratamiento tributario porque desalienta su formación y puede dar lugar a contratos no regulados, que crean inseguridad jurídica.

3.2.4. Impuesto a los Activos y al Patrimonio

La ley argentina Nº 23.760 y sus modificatorias, en su art. 2º enumera los sujetos pasivos de este impuesto, sin incluir en forma expresa a los grupos de concentración empresaria, agrupamientos de colaboración o las U.T.E.. No obstante, en el último párrafo del artículo precitado expresa: "En el caso de las uniones transitorias de empresas comprendidas en este inciso (se refiere al f), el responsable sustituto será el representante a que alude el art. 379 de la ley de sociedades comerciales".

Interpretando este último párrafo, Saccone entiende que el legislador, reiterando una defectuosa técnica legislativa, con ligereza y por vía indirecta, incluye como sujetos pasivos a las U.T.E., inclusión que considera incorrecta por carecer ellas de patrimonio o activo; si se deseaba considerar como activo al *fondo operativo* debió indicarse qué tratamiento se le dará al mismo en la tributación de los participantes.

Para Rabinstein y Alanís, en cambio, las U.T.E. no son sujetos pasivos de este impuesto.

En Uruguay los grupos de interés económico y los Consorcios no son sujetos pasivos del Impuesto al Patrimonio, según lo expresan Blanc, Creimer y Seijas.

3.2.5. *Impuesto sobre los Ingresos Brutos*

Varios estados provinciales han incorporado en su legislación a las U.T.E. como sujetos pasivos del I.S.I.B., tal el caso del Código Tributario de Córdoba (ley 6006, t.o. 1988) en su art. 147, correlacionado con el art. 27, inc. 4º.

Esta inclusión es criticada por Saccone desde que significa establecer hechos imposables prescindiéndose de la realidad económica, sobre todo en el I.S.I.B. que por ser un impuesto en cascada tiene efecto piramidal. Señala que el Derecho Tributario, en virtud de su autonomía, puede atribuir el hecho imponible a las U.T.E. prescindiendo de sus integrantes, o atribuírselos a éstos, sin alcanzar a aquéllas, para no generar duplicidad de imposición.

3.3. **Cuestiones comunes a 3.1. y 3.2.: los anticipos impositivos**

Es un tema muy debatido en la doctrina tributaria el referido a la facultad del fisco para exigir el pago de anticipos impositivos. La polémica se plantea especialmente en relación a la interpretación del art. 28 de la ley 11.683, que dio lugar a un abundante desarrollo doctrinario y jurisprudencia en relación a su naturaleza, caracteres, caducidad de la facultad del fisco para exigirlo, actualización e intereses de los anticipos no ingresados, etcétera.

Diuvigildo Yedro (Tº III, p. 251) realiza un prolijo análisis del texto legal citado y de las cuestiones mencionadas, considerando además los antecedentes, la base de cálculo, el régimen de reducciones y/o eximición, la utilización de saldos de DD.JJ. el régimen general y el especial del I.G. y el I.A. y la utilización de los créditos del I.G. en el I.A.. Realiza una acertada crítica al art. 6º de la R.G. Nº 3306, el que, entiende, es violatorio del principio de legalidad, pues crea por vía de anticipos un verdadero impuesto a la iniciación de actividades empresariales, y a la ley 23.760, al exigir a los contribuyentes del I.A. que no lo son del I.G., el ingreso del 100% de los anticipos, sin admitir la detracción prevista en el art. 10 de esta última disposición legal.



4. **CUESTIONES DE DERECHO TRIBUTARIO FORMAL**

Si bien las normas de derecho tributario material son las fundamentales, porque se refieren a los elementos, al nacimiento y a la extinción de la relación

jurídica tributaria principal, lo cierto es que cada día adquieren mayor trascendencia las que establecen deberes formales a cargo de los contribuyentes, responsables y terceros. Estas obligaciones formales no solamente se encuentran establecidas en la ley sino que lo más frecuente es que ésta delegue su creación y la fijación de las demás exigencias -como formalidades y plazos- en el Poder Ejecutivo y éste, a su vez, en el organismo recaudador, que en definitiva se convierte en un legislador más.

Siendo las obligaciones formales cada vez más numerosas y complejas tienen una considerable incidencia en la organización societaria y empresarial, debido al alto costo administrativo que representan y a las graves consecuencias que de su incumplimiento se pueden derivar.

Las ponencias presentadas se refieren a las siguientes cuestiones de real significación:

4.1. Facultades del Director General de la D.G.I. para dictar normas de cumplimiento obligatorio

En el trabajo presentado por Luis Fadda (Tº III, p. 289) se analizan las facultades generales y especiales otorgadas al Director General en los arts. 7º, 31 y 40 de la ley 11.683 para dictar resoluciones generales obligatorias en relación a responsables y terceros. Las resoluciones se pueden referir a quiénes y en qué casos deberán intervenir como agentes de retención o percepción, a los requisitos y formalidades para los registros, comprobantes y facturaciones, etcétera. El ponente trata, además, la posibilidad de revisión de las resoluciones mencionadas por parte del propio director, el ministerio o la Justicia.

4.2. Facultades del Director General de la D.G.I. para dictar Resoluciones Interpretativas

El mismo autor se refiere a las facultades otorgadas en el art. 8º de la ley 11.683 al director general para dictar resoluciones interpretativas, a sus efectos, a los recursos en su contra, a la posibilidad de su rectificación de oficio, a la jurisprudencia administrativa en la materia y al espinoso problema de la consulta.

4.3. Facultad de verificación de la D.G.I.

Según el ponente, esta facultad se encuentra otorgada por el art. 21 de la ley 11.683 y en el art. 41 del mismo cuerpo legal, disposiciones legales que pasa luego a examinar detenidamente.

4.4. Determinación de oficio subsidiaria

En su comunicación técnica Francisco Marchetti (Tº III, p. 295), desarrolla exhaustivamente el procedimiento de determinación de oficio establecido por los arts. 23 a 26 de la ley 11.683, los diversos métodos previstos, el plazo de emisión, contenido, forma y requisitos esenciales de la resolución determinativa, como así también todo lo relativo al plazo y forma de su notificación.

Desarrolla, además, el sistema recursivo contra tales resoluciones, que con toda razón considera hartamente complicado.

5. CUESTIONES DE DERECHO INTERNACIONAL TRIBUTARIO

Entre los temas principales que integran el contenido del Derecho Internacional Tributario en sentido estricto podemos mencionar los referidos a la doble imposición internacional, a la teoría del *órgano*, y a los problemas tributarios en los procesos de integración económica regional.

A esta última cuestión se refiere la ponencia de Susana Beatriz Ferro (Tº III, p. 229), quien se fija como objetivo considerar la problemática que plantea la vigencia del tratado de Asunción que dio nacimiento al Mercosur.

En orden a ello parte de lo que, a su criterio, es una necesidad impostergable, como la reforma de la Constitución Nacional, con el objeto de establecer certeza y claridad en la distribución de las potestades tributarias entre nación, provincias y municipios procurando de esa manera, en lo interno, evitar tener que recurrir a leyes inconstitucionales como la de Coparticipación Federal, y en lo regional, el establecimiento de un sistema fiscal similar y coordinado entre los estados contratantes.

Pasa luego a considerar las presunciones y ficciones en el derecho tributario y su implicancia respecto a la vigencia del principio de capacidad contributiva y la evasión tributaria.

Seguidamente trata las reformas estructurales necesarias para hacer viable el MERCOSUR, en especial la necesidad de armonizar (no igualar) las políticas fiscales en todos los niveles para otorgar certeza, racionalidad y transparencia a los sistemas tributarios globales, desarme arancelario mutuo, arancel externo común, promoción industrial y tratado sobre doble imposición internacional.

A continuación, se refiere al neurálgico tema de la libertad para establecer sociedades en el ámbito de los países del MERCOSUR y a las empresas binacionales Argentina-Brasil. Respecto a estas últimas, considera que el

tratado que las crea es vinculante para ambos países aunque no modifica el derecho societario interno, porque no crea un nuevo tipo societario sino que se remite al derecho nacional de cada Estado. Destaca que esta empresa tendrá en el país de actuación igual tratamiento que las de capital nacional de ese país en relación a cuatro materias, entre las que se encuentra la tributación interna, y que en Brasil las sociedades más utilizadas son las S.A. y las S.R.L., las que tienen igual régimen fiscal. Afirma que los países firmantes se han comprometido a la libre transferencia de utilidades al país de origen del capital.

En cuanto a los contratos de Cooperación Industrial Internacional, considera que no tiene un marco jurídico especial, aunque ello se impone como necesidad, y que el distinto marco regulatorio que corresponde varía según que el contrato de cooperación conduzca o no a la constitución de una sociedad común.

Finalmente, concluye diciendo que el "*ritmo de los acontecimientos requiere de herramientas jurídicas capaces de dar respuesta a un cambio profundo*", frente a lo cual no podemos sentirnos espectadores.

6. CUESTIONES DE DERECHO PENAL TRIBUTARIO

El sistema penal tributario argentino, se caracteriza por su gran complejidad. En primer lugar, porque existen tres ordenamientos tributarios distintos: el nacional, el provincial y el municipal; y en segundo lugar, por la diversidad de infracciones y sanciones que existen en cada uno de ellos.

Si tomamos como objeto de conocimiento el sistema penal tributario de la nación, podemos determinar la coexistencia de un régimen general previsto en la ley 23.771, con diversos regímenes especiales, contemplados en las leyes 11.683, 17.250, de Impuestos Internos, de Impuesto de Sellos y en el Código Aduanero.

Las ponencias presentadas, se limitan exclusivamente a las infracciones y sanciones contenidas en la ley 11.683 y 23.771, que pasaremos a tratar en el mismo orden.

6.1. Infracciones y sanciones en la ley 11.683

Sobre este cuerpo legal, Héctor E. Villegas Ninci (T^o III, p. 305), realiza un prolijo análisis del sistema de infracciones y sanciones que contiene y que se encuentra así conformado: a) Incumplimiento de las obligaciones tributarias formales (arts. 43 y 44); b) Incumplimiento omisivo de la obligación tributaria sustancial (art. 45), y defraudación fiscal (arts. 46 y 47).

Particulariza luego el examen, en las infracciones formales de los tres incisos del art. 44 de la misma ley, que en determinados supuestos pueden dar lugar a la aplicación de la sanción de clausura de 3 a 10 días de los establecimientos comerciales, industriales o de servicios.

Completa su trabajo con dos prácticos e ilustrativos cuadros sinópticos, referidos al procedimiento penal tributario previsto en la ley 11.683, como previos a la aplicación de las penas de multa o clausura.

6.2. Infracciones y sanciones en la ley 23.771

En relación a esta ley, los trabajos presentados se refieren a las siguientes figuras o cuestiones:

6.2.1. *Defraudación previsional*

El Dr. Daniel P. Carrera (T^o III, p. 311), sostiene que la ley 23.771, en esta materia, reconoce dos formas de defraudación penal, que exigen daño patrimonial efectivo, a saber: a) La evasión o estafa previsional del art. 3^o, y b) el incumplimiento del agente de retención previsional del art. 8^o.

Afirma que en ambos supuestos, cuando se trate de personas colectivas privadas, la pena recae sobre las personas físicas mencionadas en el art. 12, debiendo intervenir las primeras en la determinación de la deuda previsional a los fines de la extinción de la acción penal o la excarcelación (arts. 3^o, 14 y 17 ley cit.).

Considera además, que son inconstitucionales los arts. 8^o última parte, en cuanto contiene una presunción probatoria, y 14 y 17 en cuanto subordinan a la pretensión o perjuicio patrimonial, la extinción de la acción y la excarcelación y eximición de prisión.

6.2.2. *Ocultación de patrimonio (art. 1^o)*

El ponente Carlos A. Ochoa (T^o III, p. 313), en una detallada exégesis del texto del art. 1^o de la ley 23.771, considera que el bien jurídicamente protegido en esta figura, es la "incolumidad de la correcta fiscalización tributaria y la integral percepción de los tributos en tiempo propio", que el sujeto activo es el responsable por deuda propia o ajena y que el tipo legal es de peligro. Se detienen luego en el análisis de los elementos del tipo, como la acción, el objeto sobre el que recae, el elemento objetivo y subjetivo, la culpabilidad y el momento de consumación.

Caracteriza a esta figura legal como subsidiaria y residual. La considera

subsidiaria, porque su aplicación queda condicionada a que "el hecho no importe un delito más severamente penado", en este caso quedaría absorbida por la del art. 2º. Por otra parte entiende que es residual, porque si los montos evadidos no superan el fijado por el art. 2º, el hecho quedará atrapado por el tipo del art. 1º.

6.2.3. Evasión tributaria

En un meduloso trabajo, María E. Cafure de Battistelli (Tº III, p. 324), examina las figuras del Incumplimiento Fraudulento de las obligaciones contables reveladoras de la situación patrimonial o económica del contribuyente (art. 1º de la ley 23.771), la Defraudación Fiscal por Evasión Impositiva y la Defraudación Fiscal por Aprovechamiento Indebido de Beneficios Fiscales (art. 2º, de la ley cit.). De cada figura, realiza un análisis sobre el sujeto activo, la acción, los elementos objetivo y subjetivo, la culpabilidad, el momento en que se configura y las condiciones objetivas de punibilidad.

Considera que el bien jurídicamente protegido por la ley 23.771, es el "orden público económico, al afectarse la hacienda pública, entendida esta como un todo dinámico".

Respecto al art. 1º, sostiene que: a) El ardid o engaño debe ser idóneo para hacer incurrir en error al fisco; b) Requiere del dolo directo calificado, por lo que no es admisible la tentativa; c) Puede ser de verificación instantánea o continuada; d) el error de derecho extrapenal o la errónea interpretación de la norma legal, torna atípica la conducta; e) Si el infractor está exento del tributo, no es de aplicación el art. 1º.

En cuanto a la evasión impositiva del art. 2º, entiende que la norma es aplicable a cualquier evasión, sea de tributos nacionales, provinciales o municipales, y que el error de cálculo o de interpretación de la misma excluye la culpabilidad. A los fines del cálculo del daño fijado como condición objetiva de punibilidad, que rige para todos los infractores, considera que debe tenerse en cuenta cada categoría de tributo y el período dentro del cual se debe abonar.

Cabe puntualizar su posición, en relación a que considera que la defraudación fiscal por aprovechamiento indebido de beneficios fiscales que importen reintegros, recuperos, devoluciones o subsidios, queda comprendida dentro del art. 174, inc. 5º del Código Penal.

6.2.4. Omisión de depositar tributos retenidos o percibidos o aportes retenidos

El ponente Pedro Caballero (Tº III, p. 337), entiende que el ámbito de aplicación del art. 8º de la ley 23.771, queda limitado al sistema previsional e

impositivo nacional y que en él quedan comprendidas tres acciones sustancialmente distintas entre sí. Considera a todas las figuras comprendidas en este dispositivo legal, como de verificación instantánea, de daño, dolosas y de pura omisión. En forma coincidente con Carrera, sostiene la inconstitucionalidad del art. 8º por la presunción de autoría que establece, al igual que el art. 15, por violar el principio "nom bis in idem".

Para las figuras referidas a los tributos no previsionales, afirma que no existen montos mínimos, como ocurre con los previsionales. En este último caso, si el tope retenido y no depositado no supera el mínimo legal, el hecho es atípico.

6.2.5. *La extinción de la acción penal*

El art. 14 de la ley 23.771, admite que se extinga la acción penal de las infracciones contempladas en ella cuando: a) Se estimare presuntamente que en caso de condena, corresponderá la condena condicional; b) La pena requerida por la acusación, también admita tal forma de condena; c) El infractor acepte la pretensión fiscal o previsional; d) No haber ejercido antes este derecho; e) Se corra vista previa al fiscal y al querellante, o damnificado, y f) El infractor haga efectivo el cumplimiento de la obligación.

Della Vedova (Tº III, p. 352), considera que: a) La norma legal citada, es de cumplimiento obligatorio por el juez si se cumplen los requisitos señalados; b) Lo que motiva su procedencia es un hecho y no un acto jurídico; c) no pueden obviarse las vistas a los sujetos que en ella se mencionan; d) El infractor no está obligado a aceptar ciegamente la pretensión fiscal o previsional.

6.2.6. *Las personas jurídicas ante la ley penal tributaria y previsional*

Esta cuestión es objeto de permanente discusión en la doctrina tributaria. El ponente Roberto E. Spinka (Tº III, p. 359), efectúa un meduloso examen de las disposiciones del art. 12 de la ley 23.771, partiendo de sus antecedentes, los artículos correlativos del Código Civil, de la Ley de Sociedades 19.550 y modif., del Código Penal, de la ley 11.683 y de la ley 20.658 y de los problemas que se plantean en relación a las personas colectivas de carácter público, la responsabilidad de las personas jurídicas y de las personas físicas pasibles de la pena de prisión.

El desarrollo de cada uno de los temas planteados le permitió llegar a las siguientes conclusiones: a) La enumeración del art. 12 es taxativa y reafirma la irresponsabilidad penal de las personas jurídicas; b) El art. 12 precitado, no

deroga lo dispuesto por los arts. 45 y 46 del C.P. en cuanto a la noción de autor, coautor, cómplice o instigador; c) Quedan excluidos los directores, gerentes, síndicos, miembros del consejo de vigilancia, administradores, mandatarios y representantes de las personas jurídicas de derecho público; d) es necesario modificar el art. 12, precisándose que debe existir una intervención de las personas mencionadas en el mismo en la comisión del hecho y que dichas personas serán responsables también en los supuestos de multa, a fin de que quede comprendida la figura del art. 6º de la ley 23.771.