



Poder Judicial de la Nación

FC

CÉDULA DE NOTIFICACIÓN

21000040579929



TRIBUNAL: JUZGADO FEDERAL DE JUJUY 1, SITO EN

FECHA DE RECEPCIÓN EN NOTIFICACIONES:

Sr.: FEDERICO MAXIMILIANO GARCIA SARVERRY
Domicilio: 20243992169
Tipo de Domicilio: Electrónico
Carácter: Sin Asignación
Observaciones Especiales: Sin Asignación

Table with 9 columns: N° ORDEN, EXPTE. N°, ZONA, FUERO, JUZGADO, CIVIL 1, SECRET., COPIAS, PERSONAL, OBSERV. Values: 4482/2020, N, N, N

Notifico a Ud. la resolución dictada en los autos:

CONSEJO PROFESIONAL DE CIENCIAS ECONOMICAS DE JUJY c/ AFIP s/MEDIDA CAUTELAR AUTÓNOMA

QUEDA UD DEBIDAMENTE NOTIFICADO

S.S. Jujuy, de enero de 2021.

Fdo.: CECILIA CASAS CORNEJO, SECRETARIA
Secretario/a.

En .....de.....de 2021, siendo horas .....
Me constituí en el domicilio sito en.....

*Y requerí la presencia de.....*

*y no encontrándose .....*

*fui atendido por: .....*

*.....*

*D.N.I; L.E; L.C; N°.....*

*Ni respondiendo persona alguna a mis llamados, requerí la presencia de un testigo quien manifiesta ser:*

*.....*

*.....*

*Acto seguido , e impuesto del motivo de mi presencia , le hice entrega de .....*

*procedí a fijar en el acceso de la vivienda una copia de la presente*

*FIRMADO ANTE MI PARA CONSTANCIA.-*



## **ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS**

### **DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA**

#### **Disposición 52/2011**

**Designación de representantes del FISCO NACIONAL (AFIP) para actuar ante los Tribunales del Interior del país.**

Bs. As., 3/5/2011

VISTO la ACTUACION SIGEA AFIP N° 11088-27-2011 del registro de la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS, y

CONSIDERANDO:

Que por la actuación citada en el VISTO y en virtud de las necesidades funcionales del área, la Dirección Regional Salta propone designar nuevas representantes del FISCO NACIONAL (ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS), para actuar en esa jurisdicción.

Que ha prestado su conformidad la Subdirección General de Operaciones Impositivas del Interior.

Que la Subdirección General de Asuntos Jurídicos ha tomado la intervención que resulta de su competencia.

Que de acuerdo a lo dispuesto por los Artículos 4º y 6º del Decreto N° 618 del 10 de julio de 1997, procede a disponer en consecuencia.

Por ello,

EL DIRECTOR GENERAL  
DE LA DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA  
DISPONE:

ARTICULO 1º — Desígnanse a las abogadas Claudia Elcira GARCIA (D.N.I. N° 20.702.433 - Legajo N° 39.776/53) y Liliana Elizabeth PALOMO (D.N.I. N° 20.166.455 - Legajo N° 40.466/18) para que representen al FISCO NACIONAL (ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS) en los siguientes casos:

a) En los juicios contra el FISCO NACIONAL (ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS) que se promuevan o se hayan promovido ante los tribunales del interior del país de cualquier fuero o instancia a raíz de demandas o recursos contenciosos autorizados por las disposiciones legales que rigen los impuestos y las contribuciones previsionales, actualizaciones, multas, recargos, intereses, contribuciones y/o aportes sobre la nómina salarial y demás gravámenes cuya aplicación, percepción y



fiscalización estén a cargo de la DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA.

b) En los incidentes de cualquier naturaleza, que se promuevan para ejecutar o proveer lo conducente a la ejecución de las sentencias dictadas en los juicios antes mencionados y sus accesorios, ejerciendo toda clase de acciones tendientes a tal fin.

c) En todo otro juicio o incidente en que se dé intervención o corra vista al FISCO NACIONAL (ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS), por cuestiones relacionadas con la aplicación, percepción o fiscalización de las obligaciones mencionadas en el inciso a).

d) En las demandas o recursos presentados ante el TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION, en oportunidad de constituirse el mismo en el interior del país.

e) En los juicios en que sea parte la Repartición en materia no impositiva ni previsional.

f) En los recursos de apelación y/o extraordinarios que, de acuerdo con lo previsto en el Artículo 78 de la Ley Nº 11.683 (texto ordenado en 1998 y sus modificaciones) pudieren deducirse contra las sanciones de clausura aplicadas en jurisdicción del interior del país.

g) En todo juicio o incidente en que se dé intervención o corra vista al FISCO NACIONAL (ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS), por cuestiones contempladas en la Ley Nº 23.898 y su modificatoria, de Tasas Judiciales y en la Ley Nº 22.610 y su modificatoria, de Tasa de Actuación ante el Tribunal Fiscal de la Nación.

ARTICULO 2º — Las representantes del FISCO NACIONAL no podrán allanarse, desistir total o parcialmente, transar, percibir, renunciar o efectuar remisión o quita de derechos, salvo autorización expresa y por escrito de la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS.

ARTICULO 3º — Sin perjuicio de las facultades de esta DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA para certificar la personería, ésta también podrá certificarse por el Director Regional de la Dirección Regional Salta.

ARTICULO 4º — La Representación Judicial que se atribuye en esta Disposición no revoca la personería de los funcionarios anteriormente designados para actuar como representantes del FISCO NACIONAL en la expresada jurisdicción.

ARTICULO 5º — Regístrese, comuníquese, publíquese, dése a la Dirección Nacional del Registro Oficial y archívese. — Cont. Púb. ANGEL RUBEN TONINELLI, Director General, Dirección General Impositiva.

e. 10/05/2011 Nº 53078/11 v. 10/05/2011

**Fecha de publicacion:** 10/05/2011



## **ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS**

### **DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA**

**Disposición N° 165/2012**

**Designación de representantes del FISCO NACIONAL (AFIP) para actuar ante los Tribunales del interior del país.**

Bs. As., 23/11/2012

VISTO la ACTUACION SIGEA AFIP N° 11088-59-2012 del registro de la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS, y

CONSIDERANDO:

Que por la Actuación citada en el VISTO y en virtud de las necesidades funcionales del área, la Dirección Regional Salta propone la designación de nuevas representantes del FISCO NACIONAL (ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS), para actuar en esa jurisdicción.

Que la Subdirección General de Operaciones Impositivas del Interior ha prestado su conformidad.

Que la Subdirección General de Asuntos Jurídicos ha tomado la intervención que resulta de su competencia.

Que en ejercicio de las atribuciones conferidas por los Artículos 4° y 6° del Decreto N° 618 del 10 de julio de 1997, procede disponer en consecuencia.

Por ello,

EL DIRECTOR GENERAL  
DE LA DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA  
DISPONE:

ARTICULO 1° — Desígnase a las abogadas María Cecilia BUCHANAN NOVILLO (D.N.I. N° 28.902.206 - Legajo N° 41.180/52), María Candelaria CANNIZZO (D.N.I. N° 29.207.855 - Legajo N° 41.206/38), María Zaira LYNCH PUEYRREDÓN (D.N.I. N° 27.972.164 - Legajo N° 42.189/66) y María de los Angeles RUIZ (D.N.I. N° 27.175.775 - Legajo N° 42.055/76) para que representen al FISCO NACIONAL (ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS), en los siguientes casos:

a) En los juicios contra el FISCO NACIONAL (ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS) que se promuevan o se hayan promovido ante los tribunales del interior del país de cualquier fuero o instancia a raíz de demandas o recursos contenciosos autorizados por las disposiciones legales que rigen los impuestos y las contribuciones previsionales, actualizaciones, multas, recargos, intereses,



contribuciones y/o aportes sobre la nómina salarial y demás gravámenes cuya aplicación, percepción y fiscalización estén a cargo de la DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA.

b) En los incidentes de cualquier naturaleza, que se promuevan para ejecutar o proveer lo conducente a la ejecución de las sentencias dictadas en los juicios antes mencionados y sus accesorios, ejerciendo toda clase de acciones tendientes a tal fin.

c) En todo otro juicio o incidente en que se dé intervención o corra vista al FISCO NACIONAL (ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS), por cuestiones relacionadas con la aplicación, percepción o fiscalización de los gravámenes referidos.

d) En las demandas o recursos presentados ante el TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION, en oportunidad de constituirse el mismo en el interior del país.

e) En los juicios en que sea parte la Repartición en materia no impositiva ni previsional.

f) En los recursos de apelación y/o extraordinarios que, de acuerdo con lo previsto en el Artículo 78 de la Ley Nº 11.683 (texto ordenado en 1998 y sus modificaciones) pudieren deducirse contra las sanciones de clausura aplicadas en jurisdicción del interior del país.

g) En todo juicio o incidente en que se dé intervención o corra vista al FISCO NACIONAL (ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS), por cuestiones contempladas en la Ley Nº 23.898 y sus modificatorias, de Tasas Judiciales y en la Ley Nº 22.610 y sus modificatorias, de Tasas de Actuación ante el Tribunal Fiscal de la Nación.

ARTICULO 2° — Las Representantes del FISCO NACIONAL no podrán allanarse, desistir total o parcialmente, transar, percibir, renunciar o efectuar remisión o quita de derechos, salvo autorización expresa y por escrito de la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS.

ARTICULO 3° — Sin perjuicio de las facultades de esta DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA para certificar la personería, ésta también podrá certificarse por el Director Regional de la Dirección Regional Salta.

ARTICULO 4° — La Representación Judicial que se atribuye en esta Disposición no revoca la personería de los funcionarios anteriormente designados para actuar como representantes del FISCO NACIONAL en la expresada jurisdicción.

ARTICULO 5° — Regístrese, comuníquese, publíquese, dése a la Dirección Nacional del Registro Oficial y archívese. — Cont. Púb. ANGEL R. TONINELLI, Director General, Dirección General Impositiva.

e. 04/12/2012 Nº 120073/12 v. 04/12/2012

**Fecha de publicacion:** 04/12/2012



Roj: **STS 1885/2017** - ECLI: **ES:TS:2017:1885**

Id Cendoj: **28079120012017100359**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Penal**

Sede: **Madrid**

Sección: **1**

Fecha: **24/05/2017**

Nº de Recurso: **1729/2016**

Nº de Resolución: **374/2017**

Procedimiento: **PENAL - APELACION PROCEDIMIENTO ABREVIADO**

Ponente: **LUCIANO VARELA CASTRO**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

RECURSO CASACION núm.: 1729/2016

Ponente: Excmo. Sr. D. Luciano Varela Castro

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. María Josefa Lobón del Río

TRIBUNAL SUPREMO **Sala de lo Penal Sentencia núm. 374/2017**

Excmos. Sres.

D. Andrés Martínez Arrieta

D. José Ramón Soriano Soriano

D. Luciano Varela Castro

D. Alberto Jorge Barreiro

D. Andrés Palomo Del Arco

En Madrid, a 24 de mayo de 2017.

Esta sala ha visto el recurso de casación nº 1729/2016, interpuesto por D. Constantino Geronimo y D. Marcos Benjamin , representados por la procuradora Dª Beatriz Sánchez-Vera Gómez-Trelles, bajo la dirección letrada de D. Javier Sánchez-Vera Gómez-Trelles, contra la sentencia dictada por la Sección 8ª de la Audiencia Provincial de **Barcelona** con fecha 5 de julio de 2016 . Ha intervenido el Ministerio **Fiscal**; y, como parte recurrida La Abogacía del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Luciano Varela Castro.

#### **ANTECEDENTES DE HECHO**

PRIMERO.- El Juzgado de Instrucción nº 3 de Gavá, instruyó Procedimiento Abreviado (DP nº 598/13), contra D. Constantino Geronimo y D. Marcos Benjamin , por tres **delitos** contra la Hacienda Pública, y, una vez concluso, lo remitió a la Audiencia Provincial de **Barcelona**, que en la causa nº 110/2015, dictó sentencia que contiene los siguientes hechos probados:

«El acusado, Constantino Geronimo , mayor de edad en tanto que nacido el NUM000 de 1987 en Argentina, y sin antecedentes penales, residente España desde el año 2000, y con nacionalidad española desde septiembre de 2005, omitió declarar ante la Agencia Tributaria española, en su declaración sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) correspondiente a los ejercicios 2007, 2008 y 2009, los ingresos obtenidos por la explotación de sus derechos de imagen, incumpliendo así su obligación de contribuir. La obtención de dichos ingresos fue ocultada a la Hacienda Pública de nuestro país mediante una estrategia puesta en práctica a comienzos del año 2005, consistente en crear la apariencia de cesión de los derechos de imagen del jugador a Sociedades radicadas en países cuya legislación tributaria permitía la opacidad, tanto sobre la existencia de aquéllas como de la identidad de sus socios y la realidad de sus operaciones. Complementariamente, se formalizaban a su



través contratos de licencia, agencia o prestación de servicios entre aquellas sociedades y otras radicadas en países que tienen suscritos convenios de doble imposición, además de una legislación permisiva respecto de operaciones con sociedades domiciliadas en los primeros países mencionados. Se conseguía, de este modo, que los ingresos obtenidos por el jugador, Sr. Constantino Geronimo , se trasladaran desde las sociedades radicadas en países de legislación **fiscal** permisiva hasta los países de opacidad **fiscal**, sin someterse, por tanto, a la Administración Tributaria española. Así, los progenitores del acusado Constantino Geronimo , Sres. Rosa Amalia y el también acusado Marcos Benjamin , el 3 de marzo de 2005, en el ejercicio de la patria potestad que detentaban sobre su hijo Constantino Geronimo , que entonces contaba con diecisiete años de edad, acordaron la cesión, para todo el mundo, de sus derechos de imagen a la sociedad SPORTCONSULTANTS LTD, por un periodo de diez años, prorrogables a voluntad de la sociedad cesionaria y por una contraprestación única de 50.000 dólares americanos. Además, el contrato otorgaba a la cesionaria la facultad de ceder a tercero la totalidad de los derechos, con la única condición de informar al cedente. En fecha 27 de enero de 2006, siendo ya el acusado Constantino Geronimo mayor de edad, ratificó ante Notario dicho contrato. SPORTCONSULTANTS LTD se encontraba domiciliada en Belice, y el capital y administración de la misma correspondían a la Sra. Rosa Amalia , madre del acusado. El día siguiente, 4 de marzo de 2005, SPORTCONSULTANTS licencia como agente exclusivo para la explotación comercial y publicidad en todo el mundo -a excepción de en Reino Unido- de los derechos de imagen que acababa de obtener, a la sociedad SPORTENTERPRISES LTD, domiciliada en Reino Unido, con efectos desde el 1 de febrero de 2005, a cambio de una comisión general fijada en el 10% del beneficio neto. El capital de esta última sociedad correspondía, en un 50% a Gumersindo Norberto , que también constaba como su administrador, y al acusado Marcos Benjamin , en el otro 50%, a través de la sociedad GOODSHIRE S.A., domiciliada en Uruguay. El 15 de septiembre de este mismo año 2005 SPORTCONSULTANTS LTD contrata la prestación de servicios relativos a la conclusión de contratos de patrocinio, sponsorización y merchandising de los derechos de imagen del jugador, a la sociedad LAZARIO GMBH, a cambio de una comisión de entre un 5% y un 8% sobre los pagos netos que se deriven de tales contratos. LAZARIO GMBH se encontraba domiciliada en Suiza y su capital pertenecía a VITOP CONSULTING AG, sociedad accionista, a su vez, de una treintena de sociedades. A raíz de diversas desavenencias que empiezan a surgir entre los acusados y Gumersindo Norberto , administrador de SPORTENTERPRISES LTD, y al objeto de alejarle de la explotación de los derechos de imagen de Constantino Geronimo , con fecha 12 de marzo de 2007, SPORTCONSULTANTS LTD cede a JENBRIL S.A. todos sus derechos y beneficios derivados del contrato de 3 de marzo de 2005. Esta cesión se hace sin contraprestación alguna, y está, además, firmada, por el acusado Constantino Geronimo , que la consiente expresamente. La sociedad JENBRIL S.A. se encontraba domiciliada en Uruguay y su capital y administración correspondían exclusivamente al acusado Sr. Constantino Geronimo . Previamente, el 18 de diciembre de 2006, JENBRIL S.A. había suscrito un contrato para la prestación de servicios de sponsorización, merchandising y patrocinio de los derechos de imagen de constante referencia, con LAZARIO GMBH. El 22 de marzo de 2007, JENBRIL S.A. contrata la prestación de los servicios relativos a la conclusión de los contratos de patrocinio, merchandising y sponsorización de esos derechos de imagen, con una comisión de entre el 5% y el 8% de los ingresos netos que por ellos se obtengan, con la sociedad SIDEFLOOR LTD, domiciliada en el Reino Unido y vinculada al despacho británico JORDAN especializado en planificación **fiscal** internacional. El 26 de marzo de 2007 JENBRIL S.A. contrata la prestación de servicios de patrocinio, merchandising y sponsorización de los derechos de imagen con la sociedad TUBAL SOCCER MANAGEMENT GMBH (que sustituirá a LAZARIO GMBH, contratada el de diciembre de 2006)). TUBAL SOCCER se hallaba domiciliada en Suiza, con el mismo domicilio y accionista que tenía LAZARIO, es decir, la sociedad VITOP. En virtud de todo este entramado, resultaba que las empresas interesadas en la explotación comercial de la imagen de Constantino Geronimo -cuyos derechos, inicialmente, ostentaba SPORTCONSULTANTS LTD domiciliada en Belice y, después JENBRIL S. . domiciliada en Uruguay- contrataban sus servicios, en un primer momento, a través de las sociedades SPORTENTERPRISES LTD y LAZARIO GMBH, (con domicilio, respectivamente, en Reino Unido y Suiza) y, una vez los derechos fueron cedidos a JENBRIL, propiedad de Constantino Geronimo , contrataban dichos servicios a través de SIDEFLOOR LTD y TUBAL SOCCER MANAGEMENT GMBH (con domicilio, también respectivamente en Reino Unido y Uruguay). Belice y Uruguay eran en el momento de la comisión de los hechos países cuya legislación permitía la residencia en su territorio de sociedades con opacidad en cuanto a la identidad de sus propietarios y rentas, y que permitían acciones al portador, accionistas y administradores fiduciarios y sin inscripción en registros públicos. No exigían la presentación de declaraciones **fiscales** ni informes o cuentas anuales, eximiendo de la tributación por las rentas obtenidas fuera de su territorio. Reino Unido y Suiza, por su parte, eran también en aquel momento países con una amplia red de convenios suscritos para evitar la doble imposición, y cuya legislación no penalizaba fiscalmente las operaciones realizadas con sociedades residenciadas en países como Belice y Uruguay. SPORTCONSULTANTS y posteriormente JENBRIL, suscribieron en el periodo que va desde el año 2005 al 2009 con la intervención de las sociedades mencionadas más arriba, una multitud de contratos por los que se percibieron unos importes netos que en los periodos objeto de enjuiciamiento, ascendieron, en total, a las sumas de 2.570.729 euros en el año 2007, por los contratos suscritos con





ADIDAS, FC **BARCELONA**, FIN, ESSE, BANCO DE SABADELL, PEPSI/PLATRES, PVA EVENTS, CARVAJAL EL CID y GLOBALIA; 3.846.612,23 euros en el año 2008, por la suscripción de contratos con ADIDAS, FC **BARCELONA**, KONAMI, ASIRE, DANONDE, BANCO DE SABADELL TELEFÓNICA/PLAYERS PROCTER & GAMBLE PEPSI/PLAYRES, BICO, EL CID, CARVAJAL Y GLOBALIA; y 3.806.745,15 euros en el año 2009, por la suscripción de contratos con FC **BARCELONA**, ADIDAS, KONAMI, BANCO DE SABADELL, PEPSI/PLAYERS, TELEFÓNICA/PLAYERS, KUWAIT y GLOBALIA, ingresos, todos ellos, que fueron ocultados a la Hacienda Pública española, consiguiendo, de este modo, eludir su tributación en nuestro país. En su condición de titular de la empresa JENBRIL S.A., y consecuencia de las legislaciones **fiscales** de los países mencionados más arriba, el acusado Constantino Geronimo percibió dichos ingresos con total opacidad para la Hacienda española, sabedor, no obstante, de sus obligaciones **fiscales**, siendo que el, despacho Juárez & Asociados Abogados S.L., se ocupaba de presentar las correspondientes declaraciones sobre el IRPF de los ejercicios 2007, 2008 y 2009, además de llevar a cabo labores de asesoramiento en materia **fiscal** internacional, y por cuya intervención se gestó, además, la titularidad del acusado Constantino Geronimo sobre la empresa JENBRIL, en cuyo nombre y como administrador de la misma este acusado suscribió el contrato de 12 de marzo de 2007 por el que JENBRIL recibía todos los derechos y beneficios del contrato de 3 de marzo de 2005. Marcos Benjamin, padre del obligado tributario, se ocupó, y controló, desde el principio, la gestión de los intereses económicos de su hijo, y también de la explotación de sus derechos de imagen, y continuó en esa gestión una vez alcanzada la mayoría de edad de Constantino Geronimo, y con el conocimiento de éste. Suscribió en nombre de su hijo el contrato de 3 de marzo de 2005 y era propietario del 50% del accionariado de SPORTENTERPRISES LTD a través de la sociedad GOODSHIRE. Actuó en nombre y representación de su hijo, cuando, en el año 2006, siendo ya el jugador mayor de edad, solicitó del despacho de Juárez y Asociados una solución para los problemas que iban surgiendo con el Sr. Gumersindo Norberto, adoptando decisiones relativas a la articulación y utilización de las sociedades de constante referencia para la canalización de los ingresos derivados de la explotación de los derechos de imagen del jugador, además de negociar y, en ocasiones, concluir los contratos publicitarios o de patrocinio que se iban suscribiendo. Controlaba, asimismo, la sociedad FORSYL CORPORATION S.A. domiciliada en Uruguay, con la que el 22 de marzo y el 26 de marzo de 2007 suscribe sendos contratos con SIDEFLOOR y TUBAL SOCCER para la prestación de servicios en relación con los contratos de explotación de los derechos de imagen del jugador. Marcos Benjamin era, con todo ello, sabedor, de que con la utilización del conjunto de sociedades mencionado se evitaba la tributación ante la Hacienda española de los ingresos derivados de los derechos de imagen de Constantino Geronimo. Consecuencia de lo relatado, las cuotas dejadas de ingresar ante la Administración de Hacienda por el obligado tributario Constantino Geronimo alcanzaron las cifras de 1.064.626,62 euros, correspondiente al ejercicio de IRPF del 2007; la de 1.584.601,09 euros, por el IRPF del año 2008, y la de 1.536.775,41 euros por el ejercicio de IRPF del 2008.

La mayor parte de estas sumas han sido ingresadas por el obligado tributario, con más el correspondiente interés tributario, en las arcas de la Hacienda Pública con anterioridad a la celebración del señalamiento, hallándose pendiente de ser satisfecha, al momento del señalamiento, la suma de 21.328,16 euros.»

SEGUNDO.- La Audiencia de instancia, dictó el siguiente pronunciamiento:

«FALLAMOS.- Que debemos CONDENAR Y CONDENAMOS a Constantino Geronimo como autor de TRES **DELITOS** CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA de los artículos 305 y 305 bis C.P., con la concurrencia de la atenuante del artículo 21,5 C.P. como muy cualificada, a las siguientes penas: POR EL **DELITO** DE DEFRAUDACIÓN EN RELACIÓN AL IRPF DEL EJERCICIO 2007, a la pena de 7 meses de prisión, multa de 532.313,31 euros, con 90 días de responsabilidad personal subsidiaria en caso de impago y pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho de gozar de los beneficios o incentivos **fiscales** o de la Seguridad Social, por un plazo de 1 año. POR EL **DELITO** DE DEFRAUDACIÓN EN RELACIÓN AL IRPF DEL EJERCICIO 2008, a la pena de 7 meses de prisión, multa de 792.300,54 euros, con 90 días de responsabilidad personal subsidiaria en caso de impago y pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho de gozar de los beneficios o incentivos **fiscales** o de la Seguridad Social, por un plazo de 1 año. POR EL **DELITO** DE DEFRAUDACIÓN EN RELACIÓN AL IRPF DEL EJERCICIO 2009, a la pena de 7 meses de prisión, multa de 768.387,70 euros, con 90 días de responsabilidad personal subsidiaria en caso de impago y pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho de gozar de los beneficios o incentivos **fiscales** o de la Seguridad Social, por un plazo de 1 año. Que debemos CONDENAR Y CONDENAMOS a Marcos Benjamin como cooperador necesario de TRES **DELITOS** CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA de los artículos 305 y 305 bis C.P., con la concurrencia de la atenuante analógica del artículo 21.7 en relación con el artículo 21,5 C.P., a las siguientes penas:

POR EL **DELITO** DE DEFRAUDACIÓN EN RELACIÓN AL IRPF DEL EJERCICIO 2007 de Constantino Geronimo, a la pena de 7 meses de prisión, multa de 532.313,31 euros, con 90 días de responsabilidad personal subsidiaria en caso de impago y pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho de gozar de los beneficios o incentivos **fiscales** o de la Seguridad Social, por un plazo de 1 año. POR EL **DELITO**



DE DEFRAUDACIÓN EN RELACIÓN AL IRPF DEL EJERCICIO 2008 de Constantino Geronimo , a la pena de 7 meses de prisión, multa de 532.313,31 euros, con 90 días de responsabilidad personal subsidiaria en caso de impago y pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho de gozar de los beneficios o incentivos **fiscales** o de la Seguridad Social, por un plazo de 1 año. POP EL **DELITO** DE DEFRAUDACIÓN EN RELACIÓN AL IRPF DEL EJERCICIO 2009 de Constantino Geronimo , a la pena de 7 meses de prisión, multa de 532.313,31 euros, con 90 días de responsabilidad personal subsidiaria en caso de impago y pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho de gozar de los beneficios o incentivos **fiscales** o de la Seguridad Social, por un plazo de 1 año. Constantino Geronimo deberá indemnizar a la Hacienda en la suma de 21.338,16 euros, con más los intereses, pendiente de satisfacer a fecha de señalamiento, habiendo sido ya pagadas por el acusado el resto de cantidades debidas. Se condena, asimismo, a los acusados al pago de las costas causadas en el presente procedimiento.»

TERCERO.- Notificada la sentencia a las partes, se prepararon recursos de casación, por infracción de ley, precepto constitucional y quebrantamiento de forma, por los procesados, que se tuvieron por anunciados, remitiéndose a esta Sala Segunda del Tribunal Supremo, las certificaciones necesarias para su substanciación y resolución, formándose el correspondiente rollo y formalizándose los recursos.

CUARTO.- La representación de los recurrentes, basan sus recursos en los siguientes motivos:

Recurso de D. Constantino Geronimo

1º.- Al amparo de los arts. 849.1 y 852 LECr ., por vulneración del art. 10 CE , en lo que garantiza la intangibilidad de la dignidad humana.

2º.- Al amparo del art. 852 LECr ., por vulneración del art. 24.2 CE , por vulneración del derecho a la presunción de inocencia.

3º.- Al amparo del art. 851.3º LECr ., por no haberse resuelto todos los puntos objeto de defensa; y al amparo del art. 852 LECr ., por vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva, al derecho a la defensa y a la presunción de inocencia, del art. 24 CE .

4º.- Al amparo del art. 852 LECr ., por vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva y a la presunción de inocencia, del art. 24 CE .

5º.- Al amparo del art. 849.1 LECr ., por indebida aplicación del art. del art. 305 CP , y en su caso del art. 852 LECr ., por vulneración del art. 24.2 CE , por valoración irracional de la prueba.

6º.- Al amparo del art. 852 LECr ., por vulneración del derecho a la presunción de inocencia, art. 24.2 CE .

7º.- Al amparo del art. 849.1 LECr ., por aplicación indebida del art. 305 CP , así como en su caso al amparo del art. 852 LECr ., por vulneración del art. 25.1 CE .

8º.- Al amparo del art. 849.1 LECr ., por inaplicación indebida del art. 14.3 CP (error de prohibición) en relación con el art. 305 CP , así como en su caso al amparo del art. 852 LECr ., por vulneración del art. 24.1 en relación con el art. 120.3 CE por falta de motivación.

9º.- Al amparo del art. 852 LECr ., por vulneración de los derechos a la defensa y a no declarar contra sí mismo del art. 24 CE .

10º.- Al amparo del art. 849.1 LECr ., por indebida inaplicación del art. 74 CP , continuidad delictiva.

11º.- Por infracción de ley, al amparo del art. 849.1 LECr ., por inaplicación indebida de la atenuante de dilaciones indebidas del art. 21.6ª CP como muy cualificada.

12º.- Por infracción de ley, art. 849.1 LECr ., por inaplicación indebida del art. 21.7ª CP , atenuante

13º.- Por infracción de ley, art. 849.1 LECr ., por inaplicación indebida del art. 21.7ª CP , atenuante analógica por haber sufrido el acusado un juicio paralelo en los medios de comunicación.

Recurso de Marcos Benjamin

1º.- Al amparo de los arts. 849.1 y 852 LECr ., por vulneración del art. 10 CE , en lo que garantiza la intangibilidad de la dignidad humana.

2º.- Al amparo del art. 849.1 LECr ., por aplicación indebida del art. 28 CP , cooperación necesaria, en relación con el art. 305 CP , y en su caso al amparo del art. 852 LECr ., por vulneración del art. 24.2 CE , presunción de inocencia.

3º.- Por infracción de ley, al amparo del art. 849.1 LECr ., por indebida aplicación del art. 29 CP , complicidad, y aplicación indebida del art. 28 CP , cooperación necesaria.



4º.- Al amparo del art. 851.3º LECr ., por no haberse resuelto todos los puntos objeto de defensa; y al amparo del art. 852 LECr ., por vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva, al derecho a la defensa y a la presunción de inocencia, del art. 24 CE .

5º.- Al amparo del art. 852 LECr ., por vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva y a la presunción de inocencia, del art. 24 CE .

6º.- Al amparo del art. 852 LECr ., por vulneración del art. 24.1 CE en relación con el art. 120.3 CE , y al amparo del art. 849.1 LECr ., por vulneración del art.14.3 CP en relación con el art. 305 CP .

7º.- Al amparo del art. 852 LECr ., por vulneración de los derechos a la defensa y a no declarar contra sí mismo del art. 24 CE .

8º.- Al amparo del art. 849.1 LECr ., por indebida inaplicación del art. 74 CP , continuidad delictiva.

9º.- Por infracción de ley, al amparo del art. 849.1 LECr ., por inaplicación indebida la de atenuante de dilaciones indebidas del art. 21.6ª CP como muy cualificada.

10º.- Por infracción de ley, art. 849.1 LECr ., por inaplicación indebida del art. 21.7ª CP , atenuante analógica de «cuasi prescripción», en relación con la atenuante de dilaciones indebidas, respecto del primer **delito**.

11º.- Por infracción de ley, art. 849.1 LECr ., por inaplicación indebida del art. 21.7ª CP , atenuante analógica por haber sufrido el acusado un juicio paralelo en los medios de comunicación.

12º.- Por infracción de ley, art. 849.1 LECr ., por incorrecta aplicación de la atenuante muy cualificada de reparación del daño del art. 21.5º CP .

QUINTO.- Instruido el Ministerio **Fiscal** y las demás partes de los recursos interpuestos, la Sala los admitió, quedando conclusos los autos para el señalamiento de fallo cuando por turno correspondiera.

SEXTO.- Hecho el señalamiento del fallo prevenido, se celebró deliberación y votación el día 20 de abril de 2017 habiendo concluido la misma el día 26 abril de 2017, en cuya fecha se dictó auto de prórroga del plazo para dictar sentencia por 10 días hábiles más.

SÉPTIMO.- Ha sido Ponente el Excmo. Sr. D. Luciano Varela Castro, quien formula Voto Particular al Fundamento de Derecho Décimo del que ha sido Ponente el Excmo. Sr. D. Andrés Martínez Arrieta. El Excmo. Sr. D. Andrés Palomo Del Arco, también formula Voto Particular al Fundamento de Derecho Décimo y El Excmo. Sr. D. Alberto Jorge Barreiro ha emitido Voto particular concurrente con la sentencia mayoritaria.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

Recurso de Constantino Geronimo

PRIMERO.- 1.- Con invocación de los artículos 852 y 849.1 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal se formula el primero de los motivos alegando la vulneración del artículo 10 de la Constitución , en lo que garantiza la intangibilidad de la dignidad humana, por cuanto en la sentencia recurrida se ha utilizado al acusado para enviar «un mensaje a la ciudadanía» sobre el cumplimiento del derecho en materia **fiscal**.

Funda tal aserto en que la sentencia justifica la condena como mensaje contrario al que derivaría de la impunidad. De lo que derivaría que el acusado es «utilizado» como ejemplo que realce la sujeción a los deberes **fiscales**.

Esa consideración del acusado como un medio afectaría a la dignidad que, en cuanto al fundamento de los derechos fundamentales, debe tener tanta protección como los derechos mismos que en ella se fundan.

2.- El sujeto se caracteriza por su dignidad que le diferencia éticamente del objeto. Éste es un medio y el sujeto el fin al que se ordena todo medio. El hombre es un ser con dignidad «señor de sus actos». Esa dignidad es el fundamento de los derechos humanos que a todo hombre se reconocen. De los que, protegen su integridad física y libertad, y también de los que se vinculan a su integridad moral, que expresan su dignidad. Y tales derechos tienen una clara fuerza vinculante para los poderes públicos.

Ahora bien, la libertad del hombre es el fundamento también de la imputación al mismo de sus actos. Y cuando éstos resultan éticamente reprobables, hasta el punto de que por la entidad del reproche, incluso en el contexto de un derecho penal de mínima intervención, se hacen merecedores de la sanción de esta naturaleza, la merma de la libertad de su autor es constitucional y éticamente justificada.

Y más si el acto, por sus importantes efectos económicos, debilitan la capacidad del Estado para poder paliar precisamente las necesidades de ciudadanos sometidos a situaciones sociales y económicas mucho más



incompatibles con la dignidad del ser humano que la de quien soporta una pena democráticamente dispuesta por la ley.

Por otro lado, pese a la expresión de la sentencia acotada por el recurso, la misma se construye sobre fundamentos jurídicos cuya corrección es objeto de los demás motivos y que examinaremos al responder a éstos.

Lo que no admite el cauce casacional elegido, por lo demás con plural y poco aceptable conjunción de fundamentos (se invoca amalgamados el artículo 852 y también el 849.1 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal), es el debate sobre conceptos de indeterminación o amplitud tal que impiden examinar la relación entre el caso concreto y la norma específica que por el mismo pueda considerarse vulnerada. Los preceptos procesales invocados exigen la cita del precepto vulnerado en términos tales que pueda afirmarse o negado su correcta aplicación.

Por todo ello el motivo se rechaza.

SEGUNDO.- 1.- El segundo de los motivos, también por el cauce casacional del artículo 852 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, denuncia lo que considera vulneración de la garantía de presunción de inocencia del artículo 24.2 de la Constitución, al no haberse producido en absoluto una valoración de la prueba de una forma racional respecto a la conclusión de que el recurrente fuera autor. Concluye que no hay tipicidad objetiva de una pretendida autoría de D. Constantino Geronimo .

1.1.- Reprocha a la sentencia que atienda más a la demostración de que existió una simulación que a justificar la participación en ella de D. Constantino Geronimo .

Advierte de que éste quedó desvinculado de las declaraciones a Hacienda en virtud de la delegación que hizo en los asesores **fiscales**.

Y fueron solamente estos los que realizaron la que considera el recurrente acción típica que, según el artículo 305 Código Penal, consistiría en preparar, elaborar y presentar las declaraciones **fiscales** ocultando datos a las autoridades **fiscales**. Por ello, conforme al artículo 31 del Código Penal solamente los asesores habrían de considerarse autores.

No bastaría la mera titularidad de la sociedad «JENBRIL S.A» (cesionaria de los derechos del acusado) para atribuirle la ejecución de la acción típica, tal como la concibe el recurrente. Éste afirma que lo que denomina el juicio de autoría debe partir de que fueron los asesores los que idearon la constitución de «JENBRIL S.A» y después llevaron a cabo las declaraciones a la Hacienda.

1.2.- Niega que en la sentencia recurrida tenga aval probatorio la atribución de autoría del recurrente respecto de la simulación en las dos cesiones de derechos a las sociedades «SPORTCONSULTANTS LTD» y «JENBRIL S.A».

Alega el protagonismo en tales cesiones de los sucesivos asesores y la insuficiencia del dato de la participación del acusado en contratos que generaron los derechos gestionados.

Advierte de que, además, firmar un contrato no es dato suficiente para atribuir la acción típica. Esta se constituye por la declaración y liquidación del impuesto. Y eso es algo posterior al acto de la firma de aquellos contratos de cesión de derechos y de contratación de los mismos con terceros.

En todo caso lo que prueba la simulación, no es también necesariamente prueba de la autoría de la simulación. Se pregunta el recurrente ¿quién organizaba todas esas firmas? ¿quién le decía qué, y cuándo sí y cuando no tenía que firmar? Y concluye que fueron los asesores **fiscales**.

También reitera la falta de prueba en relación con los otros contratos que fueron llevados a cabo por las sociedades que eran gestoras por encargo de las cesionarias de los derechos. Cuestiona el valor indiciario del dato constituido por la inexistencia de infraestructura que soporte dichas sociedades gestoras de servicios.

Respecto de «JENBRIL S.A.» advierte como la propia sentencia admite que era imposible que el jugador acusado la gestionara o administrara efectivamente.

Y siempre reprochando la ausencia de prueba sobre la participación del acusado en los actos simulados y que la autoría de estos conduce siempre a las personas que asumieron el encargo de asesores.

Lo que lleva a la tesis del motivo: al acusado no le es imputable objetivamente ni la simulación ni la subsiguiente ocultación.

Protesta que el dato de que, posteriormente, el acusado abonara el importe del tributo correspondiente a los ingresos no declarados a Hacienda, no lleva de manera lógicamente necesaria a la conclusión de que el



acusado admita la autoría de la simulación y ocultación, sino al posterior conocimiento de la pertinencia de aquella tributación, que los asesores habían eludido.

También cuestiona que analice el elemento subjetivo sin el previo establecimiento de la participación como sujeto activo en el tipo objetivo del **delito** de fraude **fiscal**. Y reitera que el dato de la firma de contratos por el acusado, dada la delegación en los asesores, no autoriza a la imputación objetiva el hecho tipificado en el artículo 305 del Código Penal que reconduce el recurrente a la presentación de la declaración y que, insiste, fue llevada a cabo por los asesores y no por el acusado que había delegado en ellos.

2.- Esta construcción retórica del motivo nos emplaza a un doble examen. Por un lado el del tipo objetivo del **delito** de fraude **fiscal**. Por otro el de los presupuestos de la imputación objetiva.

2.1.- Los elementos del tipo objetivo en el **delito** de fraude **fiscal**.

El artículo 305 del Código Penal tipifica el **delito** de fraude **fiscal** estableciendo: El que, por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios **fiscales** de la misma forma, siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios **fiscales** indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de ciento veinte mil euros será castigado con la pena de prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía, salvo que hubiere regularizado su situación tributaria en los términos del apartado 4 del presente artículo.

Y se añade: La mera presentación de declaraciones o autoliquidaciones no excluye la defraudación, cuando ésta se acredite por otros hechos.

El tipo penal así configurado se constituye objetivamente por: a) Un autor caracterizado por ser deudor tributario. Se trata de un «**delito** especial» que solamente puede cometer quien tiene esa condición. Lo que no exige que el autor lleve a cabo el comportamiento típico por su propia mano; b) un aspecto «esencialmente omisivo» en cuanto que supone la infracción del deber de contribuir, que la doctrina clasifica dentro de los «mandatos de determinación», que llevan a clasificar el **delito** dentro de la categoría de «en blanco»; c) pero que no se limita a la mera pasividad, por lo que, asume cualquiera de las modalidades de acción u omisión que el precepto citado prevé, lo que no basta es la mera elusión de la presentación de la preceptiva declaración y liquidación, o la inexactitud de ésta, ya que el desvalor de la acción exige el despliegue de «una cierta conducta o artificio engañoso», que lleva a incluir este **delito** dentro de la categoría de los de «medios determinados» funcionales para mantener oculta a la Hacienda la existencia del hecho imponible; d) que requiere un resultado constituido por el «perjuicio económico para la Hacienda» que será típico si alcanza la cantidad fijada en la norma penal; e) que este perjuicio derive de aquella actuación engañosa, lo que excluye de la tipicidad los casos en que el comportamiento del sujeto no impide u obstaculiza de manera relevante la actuación de comprobación por la Hacienda para la efectividad de la recaudación, diferenciándose por ello de la mera infracción sancionada administrativamente.

A los elementos subjetivos nos referiremos al estudiar los siguientes motivos del recurso.

Se trata ahora de examinar si la sentencia merece el reproche que el recurrente le formula en éste. No por no reunir el acusado las condiciones personales que le habilitan como autor del tipo imputado, sino por no describirse los actos u omisiones que cabe calificar de objetivamente típico.

Y si, de esa forma, se ha vulnerado su derecho a la presunción de inocencia, porque se valoró irracionalmente la prueba en cuanto fundamento de una imputación de un comportamiento que ni siquiera se describe.

2.2.- La imputación objetiva del hecho tipificado significa que el hecho puede ser atribuido a un sujeto como su autor. Con su construcción dogmática se pretende dar respuesta a la pregunta sobre la causalidad jurídica del resultado típico. Parte de un presupuesto: que la conducta del autor genere un riesgo no permitido y típicamente relevante.

Un supuesto específico es el de tal creación mediante conducta fraudulenta cuando el **delito** supone la infracción de deberes positivos. Como ocurre en el caso de la defraudación **fiscal**. Ahí debe recordarse que el sujeto especial está sometido, por su posición en la relación jurídica tributaria, a deberes como el de veracidad y liquidación, que no pueden entenderse de manera meramente formal. Los criterios de valoración penal, diversos a los de otros sectores del ordenamiento (ad exemplum administrativo), impiden dar relevancia a la creación sin más de dicho riesgo.

En segundo lugar se exige, desde la construcción teórica que examinamos, que exista una relación entre el riesgo creado y el resultado típico, que ha de devenir como realización de aquél. Así en los **delitos** de defraudación **fiscal** se requiere que entre el hecho y el sujeto exista una relación de autoría, muy



particularmente cuando son plurales sujetos los que intervienen en la organización del hecho delictivo respecto de las cuales cabe predicar lo que algún sector denomina diversas «competencias».

En el supuesto de **delito** de fraude **fiscal**, y por lo que concierne al sujeto sometido a deberes de tributar como los de veracidad, declaración y pago, (no se nos trae en esta causa el problema de imputación a sujetos extraneus como los asesores), se nos suscita en el motivo del recurso las consecuencias de una organización del hecho en la que el sujeto especial «delega» en un extraneus la función de cumplir determinados deberes que recaen sobre el delegante.

La astucia terminológica del recurrente al emplear el término delegación no puede hacernos olvidar la diversidad de los supuestos en que la acción delictiva se despliega cuando lo hace en el marco de una organización jerarquizada y compleja en lo económico y en lo jurídico (actividad de una empresa de la que derivan daños ambientales) respecto de aquellos otros en los que la pluralidad de intervinientes se desarrolla horizontalmente (codelincuencia). En el primero de los casos la creación del riesgo por la empresa, con pluralidad de sujetos, generalmente relacionados entre si jerárquicamente, obliga a la búsqueda de criterios de imputación para determinar quién de aquellos es criminalmente responsable. Algún sector doctrinal propone el de «competencia», prescindiendo de criterios meramente formales, y partiendo de la delimitación de ámbitos de organización dentro de la empresa. Se operaría así con criterios como el de «confianza» que justifica que la ineludible «delegación», de quienes están en un escalón a favor de subordinados, se traduzca en que queden excluidos de responsabilidad penal, si aquella confianza resulta legítima. Incluso, cuando la responsabilidad penal puede atribuirse, en los específicos casos así tipificados, a la persona jurídica, ésta puede resultar exenta de esa responsabilidad penal. Pero, eso sí, cuando la confianza en el gestor que actúa por ella se antecede de las precauciones del artículo 31 bis. 2. del Código Penal .

Pero, cuando la pluralidad de sujetos concurrentes a la producción delictiva se manifiesta en una especie de «asociación» horizontal, fuera del marco de una organización económica o jurídica compleja, y que puede dar lugar a responsabilidades penales plurales, ya de coautoría ya de participación, resulta extraño el concepto mismo de delegación. La «distribución de funciones» entre los partícipes acarrea entonces acumulación de responsables criminales. En ningún caso exoneración de ninguno.

Se ha planteado la hipótesis de que sea un extraneus quien genere error en el obligado tributario que, por consecuencia de ello, incumpla, sin dolo, el deber que le vinculaba. STS 30-4-2003 . Para solucionar la responsabilidad de ese extraneus, cuando el intraneus resulta absuelto por falta de concurrencia de dolo, se han elaborado tesis diversas de la de la sentencia dictada. Entre ellas la que configura el **delito**, no como de incumplimiento de deber, sino como **delito** especial de dominio. No importaría tanto quien está vinculado por el deber incumplido, como quien tiene el dominio del hecho. Dominio al que accedería el extraneus ya por virtud de la representación que le confiere el sujeto obligado, ya porque éste instrumentaliza al extraño en la relación de deber.

El supuesto de traslación del dominio a través de la representación es el que el recurso considera concurrente. Y, por ello, estima que la aplicación del artículo 31 del Código Penal traslada la responsabilidad al extraño en quien no concurren las condiciones del sujeto especialmente obligado al pago del tributo.

Pero una cosa es que esa representación por razón del artículo 31 del Código Penal pueda suponer una traslación de las calidades exigidas en el sujeto especial, convirtiéndolo en criminalmente responsable por el dominio del hecho que adquiere, y otra que el representado quede desprovisto de tales calidades y por ello, en caso de representación, deba ser eximido de responsabilidad penal. Obviamente si concurren respecto de su comportamiento los presupuestos de ésta.

En la medida que la responsabilidad que hemos de analizar es la del representado, resulta inadecuada la invocación del artículo 31 del Código Penal que concierne precisamente a la de la persona que no puede ser sujeto especial del tipo. Excluida del debate en este caso la situación del -asesor- interviniente, la relación de autoría del sometido al deber **fiscal** eludido fraudulentamente se predica en relación con la conducta típica, referida a cada autor o interviniente. No, por ello, en relación con el hecho típico como unidad objetivada. Porque todo sujeto, autor o interviniente participe, responderá penalmente. Al autor se le imputará por su aportación relevante a la creación del riesgo, presupuesto compartido con los partícipes. Esa aportación permite considerar a quien la efectúa con su conducta como autor del **delito fiscal** si, reuniendo las características típicas de este **delito** (sujeto obligado en la relación tributaria) controla efectivamente el complejo de actos que culmina con la realización del riesgo creado.

Tal dominio del devenir delictivo no desaparece, como pretende el recurrente, por delegar actuaciones en otros sujetos, si conserva la competencia para recabar la información de su cumplimiento por el delegado y si puede revocar la delegación.



La referencia a la ineludible demanda de asesoramiento técnico en sociedades complejas y en el ámbito de actuación referida a determinados deberes, podría dar lugar a reflexiones en el ámbito de la culpabilidad cuestionando la exigibilidad de una conducta diversa a la seguida por el autor. Pero en modo alguno en el ámbito del examen de concurrencia del elemento objetivo del tipo.

3.- La sentencia de instancia da cuenta, como dato de hecho que declara probado, de que ya en el año 2005 se inició una estrategia consistente en crear la apariencia de cesión de los derechos de imagen del jugador a sociedades radicadas en países cuya legislación tributaria permitía la opacidad, y que se logró como resultado que la obtención de dichos ingresos fuese ocultada a la Hacienda Pública de nuestro país.

La primera cesión de derechos del acusado que se hizo fue en el año 2005 y, como el recurso indica, la sentencia de instancia subraya que, cuando D. Constantino Geronimo ya era mayor de edad ratificó ante Notario dicho contrato de cesión de derechos de imagen que había sido suscrito en su nombre al ser menor de edad.

El 12 de marzo de 2007, «SPORTCONSULTANTS LTD» cede a «JENBRIL S.A.» todos sus derechos y beneficios derivados del contrato de 3 de marzo de 2005. Esta cesión se hace sin contraprestación alguna, y está, además, firmada, por el acusado D. Constantino Geronimo, que la consiente expresamente.

La sociedad «JENBRIL S.A.» se encontraba domiciliada en Uruguay y su capital y administración correspondían exclusivamente al acusado Sr. Constantino Geronimo. A su vez, las cesionarias de la titularidad de los derechos, «SPORTCONSULTANTS LTD» y posteriormente «JENBRIL, S.A.», suscribieron en el periodo que va desde el año 2005 al 2009 con la intervención de las sociedades gestoras de servicios, por ellas contratadas a tal efecto, (primero «SPORT ENTREPRISES» Y «LAZARIO» y, después, «SIDEFLOOR LTD» y «TUBAL SOCCER MANAGEMENT GMBH») una multitud de contratos por los que se percibieron unos importes netos en los periodos objeto de enjuiciamiento.

En su condición de titular de la empresa «JENBRIL S.A.», y consecuencia de las legislaciones **fiscales** de los países mencionados más arriba, el acusado D. Constantino Geronimo percibió dichos ingresos con total opacidad para la Hacienda española, sabedor, no obstante, de sus obligaciones **fiscales**.

Esa maniobra negocial no tenía más finalidad que la de ocultar a la Hacienda pública los ingresos generados por la mencionada explotación y quién era el verdadero perceptor de los mismos. A consecuencia de ella se pudo eludir el pago de los impuestos devengados a favor de la Hacienda por razón de los ingresos percibidos por la explotación de los derechos de imagen del acusado D. Constantino Geronimo.

Respecto de tales antecedentes la sentencia subraya, en lo que ahora interesa en relación al motivo del recurso que examinamos, que el acusado D. Constantino Geronimo interviene personalmente en muchos de los contratos que se iban sucediendo.

La cesión de esos derechos significaba, a la vista de la lectura de los contratos, y sin género alguno de dudas en cuanto a su interpretación, la desvinculación meramente formal del jugador de la explotación de su imagen; la causa real de los contratos de cesión divergía de la declarada en ellos. Materialmente el acusado seguía siendo titular real de los derechos y, de hecho, pese a la formal cesión, sigue presente en muchos de los contratos que firma con terceros.

4.- 1. Aplicando los presupuestos dogmáticos del apartado 2 de este fundamento jurídico a los datos de hecho del anterior apartado 3, se encuentra la respuesta a la primera parte de la cuestión suscitada en el motivo y que dejamos expuesta más arriba en el apartado 1.1 de este mismo fundamento jurídico.

No se discute, en efecto, que el recurrente reúna las condiciones que hacen de él el sujeto típico que reclama el artículo 305 del Código Penal: el acusado era sin discusión sujeto del deber de tributar por razón de los ingresos que incrementaron su patrimonio directa o indirectamente como fruto de la gestión que determinadas sociedades llevaron a cabo con terceros para comercializar sus derechos de imagen.

Tampoco se discute que las declaraciones **fiscales**, que concernían a sus ingresos y que constituían base imponible de su obligación tributaria en España, no incluían la información a Hacienda de que aquellos ingresos habían tenido lugar.

Ni siquiera se discute en este motivo del recurso que los contratos de cesión de derechos del acusado a sociedades diversas, pese a la apariencia formal de efectuar tal transmisión, materialmente no la producían porque eran simulados. Aquellos derechos, desde luego en la relación entre aparentes cedentes y cesionarios, nunca salieron del patrimonio del acusado.

Tampoco se discute en este motivo que el resultado fue la no percepción por Hacienda del dinero que como cuota del tributo debería haber percibido.



4.2.- Lo que se discute es si el componente objetivo de la acción típica es imputable al penado recurrente. Y ello por: a) no indicar en el apartado de hechos probados cual sea el acto del recurrente base de dicha imputación y b) no ser suficientes los datos recogidos y los argumentos expuestos en la sentencia para imputarle objetivamente al recurrente los necesarios elementos del tipo objetivo del **delito** de fraude **fiscal**.

La sentencia, contra la tesis del recurso, no se limita a afirmar un incumplimiento del deber de tributar que venía impuesto al acusado y solamente a él. Ni tampoco que se limitara tal incumplimiento a la presentación de una concreta autoliquidación del IRPF. Afirma, antes bien, que ello se produjo a través de un comportamiento activo. Una parte consistió en la presentación de la declaración en la que se omitió comunicar la percepción de ingresos obtenidos por derechos de imagen. Esta parte del comportamiento típico la sentencia la vincula inescindiblemente al disimulo de la percepción por el acusado mediante actos previos de simulación de otro sujeto como receptor (las sociedades formalmente cesionarias) como presupuesto ineludible de su éxito. Y es en la construcción del artificio formal jurídico en la que se describe la ineludible ejecución por el acusado D. Constantino Geronimo de actos materiales de realización del tipo penal, de los que es muestra esencial, el asumir las contrataciones. Y ya hemos dicho que la acción típica, tanto o más que en la presentación de la autoliquidación, se concreta en esa actuación de fraude que hace posible a través de dicha formal liquidación ocultar, primero, la existencia de la base imponible y, después, eludir el pago de la cuota momentos ambos del complejo iter de actos de ejecución típica del **delito**.

Tales asertos reiterados de la sentencia predicen cual ha sido el comportamiento que después subsume en el tipo penal.

4.3.- Resta pues por examinar si la afirmación de los datos de hecho que han llevado a la imputación al recurrente de su participación como autor se acomoda a las exigencias de la garantía constitucional de presunción de inocencia.

4.3.1.- La garantía de presunción de inocencia implica una determinada relación, lógica o científica, entre el resultado de la actividad probatoria y la certeza que el tribunal que condena debe tener respecto a la verdad de la imputación formulada contra el penado.

Esa relación exige, como presupuesto, que aquella actividad probatoria se constituya válidamente por la producción de medios obtenidos de fuentes con respeto de las garantías constitucionales de los derechos fundamentales y libertades constitucionales. Y, además, que la actividad probatoria se haya llevado a cabo en juicio celebrado con publicidad y bajo condiciones de contradicción, sin quiebra del derecho a no sufrir indefensión.

La justificación de la conclusión probatoria establecerá los datos de procedencia externa aportados por medios cuya capacidad persuasoria será tributaria de la credibilidad del medio de prueba directo y de la verosimilitud de lo informado. Siquiera el juicio acerca de esa credibilidad y verosimilitud no se integra ya en la garantía de presunción de inocencia a no ser que tales juicios se muestren arbitrarios o contrarios al sentido común.

La justificación interna de la decisión emplaza a una aplicación del canon que suministran la lógica y la experiencia o ciencia, de tal suerte que pueda decirse que desde aquellos datos se deba inferir que la afirmación de los hechos en los que se sustenta la condena, los elementos objetivos, pero también los subjetivos, son una conclusión coherente que, con absoluta prescindencia de la subjetividad del juzgador, generen una certeza que, por avalada por esos cánones, debe calificarse de objetiva.

En definitiva la argumentación de la conclusión probatoria debe partir de proposiciones tenidas por una generalidad indiscutidamente como premisas correctas (justificación externa) y desde aquellas las inferencias (justificación interna) se debe acomodar al canon de coherencia lógica y a la enseñanza de la experiencia, entendida como «una comprensión razonable de la realidad normalmente vivida y apreciada conforme a los criterios colectivos vigentes».

Y es que, devenido claramente inconstitucional el limitar la valoración de la prueba resultante a la conciencia del juzgador o a su íntima convicción, por notoriamente insuficiente como garantía del ciudadano, aquella objetividad es la única calidad que hace merecer la aceptación de los ciudadanos, sean parte o no en el proceso, y con ello confiere legitimidad a la decisión de condena.

La certeza alcanzada puede, sin embargo, no excluir dudas, por lo demás consustanciales al conocimiento humano. Ciertamente las dudas pueden surgir por un lado respecto de aquella justificación interna, si la conclusión asumida no es la única posible, y, por otro lado, de la razonabilidad de inferencias a partir de otros datos externos con los que cabe construir tesis alternativas excluyentes de la imputación.





Suele decirse que no corresponde a este Tribunal seleccionar entre inferencias o conclusiones valorativas alternativas. Y que la de instancia debe ratificarse si es razonable. Incluso si lo fuere la alternativa. Sin embargo esa hipótesis resulta conceptualmente imposible desde la perspectiva de la garantía constitucional. Porque si la objeción a la inferencia establecida o la hipótesis alternativa a la imputación es razonable, también son razonables las dudas sobre la afirmación acusadora. Y entonces falta la suficiente certeza objetiva. El Tribunal, cualquiera que sea su convicción subjetiva, está en ese caso obligado constitucionalmente a dudar.

Sin que aquella duda sea parangonable tampoco a la duda subjetiva del juzgador, que puede asaltarle pese al colmado probatorio que justificaría la condena. Esta duda también debe acarrear la absolución, pero, y de ahí la relativización antes mencionada, fuera ya del marco normativo de exigencias contenidas en el derecho fundamental a la presunción de inocencia.

Y es que, desde la perspectiva de la garantía constitucional de presunción de inocencia, no importa si el Tribunal dudó o no, sino si debió dudar.

No es acorde a nuestra Constitución mantener una condena en el escenario en que se presentan con no menos objetividad la tesis de la imputación que la alternativa absolutoria.

4.3.2.- No es tarea fácil discriminar en la abigarrada y reiterativa literatura del motivo cual sea el dato de hecho cuya afirmación no avala la prueba practicada. El motivo lo que hace es reiterar lo que la sentencia proclama. Al punto de que bien puede decirse que el recurrente acepta como veraz lo que aquella afirma: cesión de derechos a sociedades que contratan a gestoras que logran contratos con terceros que reportan beneficios económicos al titular de los derechos. Incluso llega a admitir más o menos explícitamente, que los contratos de cesión de derecho del jugador a las sociedades «SPORT CONSULTANS» y «JENBRIL» no reflejan una efectiva y material cesión de tales derechos, que seguían siendo titularidad del jugador acusado.

Se discute en el recurso que tal simulación sea imputable al acusado ya que, según su tesis, el artificio, que se resiste a calificar de «entramado» fue concebido y gestado por los asesores sucesivos del acusado, no por éste.

Y, ya en cuanto a las sociedades que por encargo de las cesionarias gestionaban con terceros la venta de derechos, cuestiona la afirmación de que fueran meras apariencias. Y es que estima que la carencia de infraestructura de las mismas no permite inferir que sean mera apariencia que disimulan el efectivo actuar del acusado y el coacusado en la obtención de los contratos con los terceros. Ni que fuera el acusado quien en definitiva percibía los ingresos reportados por esos contratos con terceros.

También parece cuestionar el motivo que la constitución de esas sociedades tuvieran por finalidad ocultar a Hacienda la percepción de los ingresos por los terceros del importe de los derechos. Se dice así que no se puede establecer una relación objetiva de sentido delictivo el encargar a unos Asesores **fiscales** de prestigio con despacho abierto en **Barcelona** que lleven la fiscalidad, cuando además estos lo hacen a través de sociedades que no se encuentran en paraísos **fiscales**.

Cierra la tesis el recurrente concluyendo que, pese a que se ha condenado como autor a D. Constantino Geronimo (y a su padre como cooperador) la valoración de la prueba que hace la propia Sala conduce directamente a que los autores de la simulación fueron los Asesores, no los asesorados, lógicamente.

4.3.3.- Pues bien, si la prueba documental directa hace incontestable el dato de qué contratos, con qué contenido, en qué fecha y entre quienes fueron otorgados, lo que el propio recurrente, obviamente, admite, también parece incontestable que la inferencia sobre la falta de coincidencia entre lo que aparentan y el real contenido de los mismos es construida por la sentencia de manera coherente, siguiendo elementales cánones de lógica y experiencia.

También constan directamente acreditados aquellos otros datos, como la ausencia de contraprestaciones en las cesiones de derechos a las dos personas jurídicas indicadas, la intervención personal del recurrente en la negociación de derechos cuya titularidad aparentemente había transferido, o que los beneficios reportados reviertan a «JENBRIL S.A.» de exclusivo dominio del recurrente. Y desde estos datos de justificación externa, la conclusión inferida de que se simuló una intervención de sujetos diferente de la de quienes realmente decidían lo contratado, se presenta con justificación interna coherente, ya que entre base y conclusión existe el enlace sólido que suministra el canon lógico y la experiencia.

Y además sin que pueda llegarse a otra conclusión diversa de la que pueda predicarse razonabilidad.

La experiencia da cuenta de que esos comportamientos plasman los más típicos mecanismo de los defraudadores **fiscales**: creación de aparentes sujetos pasivos interpuestos entre el verdadero y la Hacienda - las supuestas cesionarias de los derechos- y su deslocalización, ubicándolos en países diversos que dificulten el seguimiento en caso de investigación del devengo y percepción de los derechos negociados con terceros. La



interposición de otro sujeto entre el aparente pasivo del impuesto y el origen del dinero percibido -las gestoras de servicios contratadas por las cesionarias de los derechos-, son otro paso más para incrementar el poder disimulador de la artimaña, merezca esta o no la consideración de «entramado».

Por otro lado, unir el dato de tal construcción jurídica con la conclusión de su funcionalidad objetiva para ese ocultación a la Hacienda de la realidad económica bajo la apariencia jurídica simulada, es sencillamente una manifestación prístina de sentido común.

Damos aquí por reproducidos los prolijos argumentos del fundamento jurídico segundo de la sentencia recurrida.

Y también la conclusión, sostenible con la certeza objetiva que reclama la garantía constitucional, de que tales actos se vinculan a la voluntad del acusado D. Constantino Geronimo , a quien le son, por ello, objetivamente imputables, sin perjuicio de lo que analizaremos en cuanto al componente subjetivo de tal objetivo comportamiento o a la corrección de la subsunción de los mismos en el tipo penal que se le imputa, objeto de otros motivos del recurso.

El motivo se rechaza.

TERCERO.- 1.- Formula un tercer motivo, al amparo del artículo 851.3.º de la Ley de Enjuiciamiento Criminal , por no ser resueltos todos los puntos que fueron objeto de defensa, así como al amparo del artículo 852 Ley de Enjuiciamiento Criminal , por vulneración del artículo 24 Constitución , al haberse producido condena a pesar de haberse vulnerado igualmente el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva y el derecho de defensa, y con él -de forma mediata- haberse vulnerado la presunción de inocencia, ya que además de no existir valoración probatoria de la supuesta intervención objetiva generadora de la pretendida autoría de D. Constantino Geronimo (motivo anterior), la sentencia habría omitido totalmente la concreta pretensión de aplicación -o al menos de análisis- del artículo 31 del Código Penal , y tal omisión es absoluta -ni siquiera para descartar tal aplicación-, no solo vulnerándose con ello la tutela judicial efectiva sino además tornando con ello indefectiblemente la valoración

2.- Respecto a este motivo casacional tenemos advertido que su admisibilidad se condiciona a la previa solicitud de aclaración de la sentencia. La elusión de ésta determina la preclusión de la oportunidad de acudir posteriormente a la solicitud de nulidad. Así lo dijimos en la STS citada por la Abogacía del Estado en su impugnación del motivo con cita de nuestra STS 629/2016 citando las STS nº 586/2014 de 23 de julio ; nº 272/2012 de 29 de marzo ; la de 3 de Febrero del 2012, resolviendo el recurso: nº 11359/2011 y la nº 1300/2011 de 23 de noviembre , con cita de las de 27 de mayo de 2011 , la nº 1073/2010 de 25 de noviembre y la de 28 de octubre de 2010 .

Tal exigencia, derivada de la redacción del artículo 267.4 y 5 de la Ley Orgánica del Poder Judicial en redacción dada en 2003, encuentra su razón de ser en la necesidad de evitar que este Tribunal casacional se pronuncie sobre eventuales vulneraciones cuya estimación provoque la nulidad de la sentencia cuando ello puede hacerse aún por el propio Tribunal a quo a través de esa vía procesal. Exigencia de agotamiento de esta vía judicial en la instancia que tiende a impedir que se acceda directamente a casación cuando el órgano judicial «a quo» tenía todavía la ocasión de pronunciarse y en su caso, reparar la infracción argüida como fundamento del recurso de casación, evitando así posibles nulidades posteriores en esta sede casacional.

Corroborata tal doctrina la específica previsión del párrafo tercero del artículo 855 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal que impone al que pretenda la casación por quebrantamiento de forma la designación de la reclamación para subsanarlas y su fecha, lo que erige a esa reclamación en presupuesto de admisión del citado recurso. Siquiera, como allí advertíamos, no cabe extender tal consecuencia preclusiva a todos los supuestos de omisiones en la decisión.

Pero además también se condiciona la estimación de ese motivo a los siguientes requisitos: a) La omisión denunciada debe hacer referencia a pretensiones que sean de naturaleza jurídica; b) que hayan sido objeto de debate precisamente porque oportunamente han sido suscitado por las partes, generalmente en sus escritos de conclusiones definitivas; c) que no alcanza a la falta de respuesta a meras alegaciones o argumentos. No incluye la omisión relevante la que se refiere a un dato de hecho que se erige en alegato para fundar la pretensión que sí ha sido resuelta. Basta a este respecto una respuesta global; d) la grave consecuencia de la anulación ha de ajustarse a exigencias de proporcionalidad, no procediendo: 1º.- Si cabe considerar que concurre efectiva decisión, siquiera de manera implícita pero inequívoca en la resolución impugnada, sin quebranto del derecho de tutela judicial sin indefensión; lo que ocurrirá si cabe colegir expresas justificaciones en dicha resolución incompatibles con la pretensión de la parte y 2º.- Cuando la omisión pueda ser subsanada en esta misma casación al examinar los argumentos de fondo sobre la pretensión en cuestión que en los demás motivos del recurso se hayan formulado.



3.- Dos son las razones para la desestimación de este motivo. La primera que la sentencia ha expuesto de manera reiterada, como justificación de su decisión que no excluye en absoluto la responsabilidad criminal del acusado, el dato, que no ignora ni orilla, de que el mismo haya acudido al consejo de especialistas en Derecho **Fiscal**.

Y en ningún caso cabe declarar la nulidad del procedimiento con reposición del mismo a la instancia, si en la casación cabe suplir, partiendo de los datos que suministra la sentencia, la omisión denunciada. Lo que ya hemos hecho aquí más arriba (apartado 2.2 del fundamento jurídico segundo). Y reiteramos ahora.

Por ello este motivo se rechaza.

CUARTO.- 1.- El cuarto motivo se presenta bajo el amparo del artículo 852 Ley de Enjuiciamiento Criminal alegando que se vulneró su derecho fundamental a la tutela judicial efectiva lo que daría lugar también a la vulneración de su presunción de inocencia ya que no se atiende a hipótesis alternativas plausibles obviando importantes fuentes probatorias de descargo.

Enuncia entre los medios probatorios con fuerza persuasoria de descargo y sin embargo preteridos por la recurrida:

a) Documental propuesta por el Ministerio **Fiscal**, Certificado Estudios de D. Constantino Geronimo (f. 403); certificaciones sobre la titularidad del acusado en relación a determinadas cuentas de las sociedades que indica y que no tiene autorización para firmas referidas a cuentas bancarias de aquéllas. Es de resaltar que el propio recurrente, en el caso de la sociedad «JENBRIL S.A.» solamente se refiere a documentación de la que deriva que no es administrador, pero no de que no sea accionista, incluso el único, de tal sociedad.

b) Documental propuesta por las defensas: sentencias relativas al Sr. Gumersindo Norberto ; apoderamientos que D. Constantino Geronimo o su padre D. Marcos Benjamin realizaron en favor de sus asesores **fiscales**, constitución de la Fundación Privada D. Lionel **Messi** y nombramiento de D. Mauricio Nicolas como Secretario (Constituida en el domicilio de «Juárez Abogados»), poder para pleitos y administración otorgado por D. Marcos Benjamin en favor de los asesores **fiscales** de «Juárez y Asociados», actuación de D. Mauricio Nicolas en nombre de «FORSYL CORPORATION S.A.» de Uruguay, páginas impresas de la web de «Juárez-Veciana» Abogados, Asesores **fiscales** de D. Constantino Geronimo .

Mails remitidos por D. Mauricio Nicolas en los que consta que hasta fechas bien recientes los ingresos que recibía D. Constantino Geronimo se liquidaban entre diversas personas, entre los que aparecen también asesores (bajo los términos «spread» o J&A [Juárez y Asociados]), mails que en todo caso son demostrativos de que no es el jugador ni su familia quien realiza la liquidación, sino sus Asesores **Fiscales**. O de que la sociedad «SIDEFLOOR LTD» no es de ningún miembro de la familia Rosa Amalia Marcos Benjamin Constantino Geronimo , la Declaración de Beneficiario Último (Declaration of Trust), con fecha 19 de enero de 2009, de la sociedad «SIDEFLOOR LTD» que evidencia que la «SIDEFLOOR» ni es ni fue nunca de D. Constantino Geronimo , ni de D. Marcos Benjamin , ni de nadie de la familia Rosa Amalia Marcos Benjamin Constantino Geronimo . Y la copia del registro mercantil de Zug de la sociedad «TUBAL SOCCER MANAGEMENT GMBH» que demuestra que la sociedad «TUBAL» tampoco es ni ha sido nunca ni de D. Constantino Geronimo ni de D. Marcos Benjamin .

c) Testigos como D. Mauricio Nicolas , D. Lazaro Saturnino que afirman que el asesoramiento no lo solicita D. Constantino Geronimo , sino su padre, y fue para solucionar las sustracciones deL Sr. Gumersindo Norberto , no para defraudar a Hacienda: y que nunca se informó a los asesorados, incluso manifiestan que D. Constantino Geronimo no era ni tan siquiera interlocutor con los asesores, lo era su padre, y que las declaraciones las confeccionaban los asesores, y no le explicaron nada a D. Constantino Geronimo .

d) O, en fin la declaración del testigo D. Cayetano Fernando , director del «family office» de D. Constantino Geronimo

Aunque el recurrente parece que no postula que nosotros ahora hagamos el omitido examen valorativo de tales medios, sí que nos insta a que declaremos que la ausencia de su valoración por la recurrida la hace incurrir en la vulneración de la garantía de presunción de inocencia.

Argumenta que de los documentos propuestos por Ministerio **Fiscal** y Defensa, así como de las testificales que la sentencia omite, se inferían naturalmente otras muchas hipótesis fácticas razonables que impedían afirmar la autoría, pero ello no ha sido atendido por la recurrida.

Lo que hace irracional el discurso de la condena y en consecuencia deviene incurso en vulneración de la garantía de presunción de inocencia.



2.- En efecto, la no toma en consideración de medios probatorios puede suponer irracionalidad en el resultado extraído de la prueba que ha de referirse a su totalidad. Pero ello no es un efecto automáticamente necesario. Tal consecuencia no se genera cuando los elementos probatorios que se dicen preteridos, si lo fueran realmente, solamente acreditarían la conclusión que, pese a erigirla en fundamento de la tesis exculpatoria, es en realidad totalmente irrelevantes jurídicamente porque la decisión de la sentencia permanecería incólume dando incluso por acreditados los datos que el recurrente vincula a los medios que tan prolija como inútilmente enuncia.

Así lo relativo a los actos ejecutivos del tipo objetivo atribuidos a D. Constantino Geronimo justifican la imputación objetiva del hecho típico, cualquiera que fueran las razones por las que acudió a los asesores **fiscales** o la información devuelta por éstos al acusado. Lo que corroboraremos cuando examinemos el motivo que concierne al elemento subjetivo del **delito** imputado. Ni los demás documentos ensombrecen ni un ápice la conclusión de que el dinero ganado por la explotación de los derechos del jugador acabaron incrementado el patrimonio de éste, cualquiera que fuera el recorrido formal aparente por el de sujetos «velo» creados al efecto de disimular aquella realidad económica.

Tampoco se incurre en deficiencia de tutela judicial si el juzgador no se pliega a cualquier caprichosa superabundancia de inútiles elementos

de supuesto útil rendimiento probatorio. Lo que la tutela judicial exige es que no se prescinda de valorar lo que, aunque con debilidad, concurre a formar correcto juicio sobre los datos que tengan efectiva trascendencia en la construcción retórica que justifica la decisión.

El motivo se rechaza.

QUINTO.- 1.- El quinto motivo acude a la habilitación del cauce casacional del artículo 849.1 Ley de Enjuiciamiento Criminal denunciando indebida aplicación del artículo 305 Código Penal, y en su caso al del artículo 852 de aquélla, por vulneración del artículo 24.2 Constitución, así como haberse producido condena a D. Constantino Geronimo como autor de un **delito fiscal** (tipo objetivo) a pesar de que no era posible la pretendida subsunción, y ello porque la irracional valoración probatoria trae consigo lógicamente una subsunción que ha sido incorrectamente realizada.

Se parte de que D. Constantino Geronimo no ha cometido el **delito** del artículo

305 del Código Penal porque no ha sido quien formalizó la declaración del IRPF ( STS 586/2014 ).

Y la ley penal no responsabiliza al representado por la acción del representante en la que no haya intervenido, pues la misma resulta excluida por el principio de la responsabilidad personal.

Acude a otro triple argumento para fundar la exoneración: a) inexistencia de prueba de que el acusado hubiera sido informado sobre contenido de esas declaraciones antes de su presentación en la «AEAT»; b) En los hechos probados no consta, por otra parte, el menor indicio de que D. Constantino Geronimo haya dado a sus representantes ninguna instrucción sobre cómo debían proceder en la preparación y confección de sus declaraciones del IRPF y c) menos aún, de que se hubieran dado indicaciones de que tal confección de las declaraciones fuese defraudatoria, y la sentencia desde luego no se atreve ni a insinuarlo.

2.- El motivo parece acudir a un doble fundamento: a) Como infracción de ley ordinaria y b) como infracción de precepto constitucional. Y es preciso empezar por este segundo ya que del mismo deriva la pertinencia o no de mantener el hecho probado que declara la sentencia y el primero exige que el debate parta de tal premisa del hecho como resulte en definitiva conformado.

El motivo es una muestra y no la única de la constante inútil reiteración de argumentos en que incurre el recurso, que en realidad se resumen en una simplísima proposición: el acusado acudió a unos profesionales de alto nivel técnico que decidieron por sí solos como se resolvía la relación de aquél con Hacienda, provocando en el acusado la convicción de que, con lo por aquellos hecho, se había dado escrupuloso cumplimiento a su deber **fiscal**.

En cuanto al debate sobre la corrección de la valoración probatoria y el establecimiento de lo que deba tenerse por probado basta con remitirnos a lo dicho en los motivos en los que el recurso, y esta sentencia casacional, reflexionan al respecto. Los fundamentos jurídicos precedentes explican como esa tesis es inaceptable por no compadecerse con los datos referidos al tipo objetivo del **delito** imputado. Por la prueba que valora (fundamento jurídico segundo y tercero de esta sentencia), por cómo la valora, por lo que de ella cabe inferir y porque los elementos de juicio propuestos en pretendido descargo (precedente fundamento jurídico cuarto) dejan incólume la conclusión por la inocuidad suasoria de los mismos.



En cuanto a la cuestión de la corrección de la subsunción de esos hechos en la norma penal, el recurrente alega que la estructura del hecho declarado probado en la sentencia recurrida, sin embargo, revela que el obligado **fiscal** no ejecutó la acción típica, ni tampoco lo hizo conjuntamente con sus asesores.

Pero tal tesis tampoco se circunscribe a la tipificación del comportamiento del acusado, sino que atañe directamente al establecimiento de qué conducta atribuye dicho hecho probado al recurrente. Y, en cuanto a la tipicidad de esa conducta, también nos remitimos a lo dicho en el segundo de los fundamentos jurídicos de esta sentencia.

La manida ad nauseam tesis de la supuesta desresponsabilizadora delegación en los asesores ya ha sido desautorizada en nuestras precedentes explicaciones. La relevancia en referencia al elemento subjetivo del tipo de la información recibida de, o instrucciones dadas a, los asesores es objeto de otro motivo.

Este se rechaza.

SEXTO.- 1.- El sexto motivo se formula al amparo del artículo 852 Ley de Enjuiciamiento Criminal, por vulneración del artículo 24.2 de la Constitución, vulneración del derecho a la presunción de inocencia, en relación a la existencia del dolo, por más que incluso se trate de traer a colación la doctrina de la ignorancia deliberada, que alega ha sido mal aplicada. La prueba, según el recurrente, ha sido valorada de una forma irracional, o, si se prefiere, arbitraria o manifiestamente errónea.

El motivo se cuida de expresar que esta impugnación es subsidiaria para el caso de rechazarse, como hemos hecho, la referida al elemento objetivo del **delito** que funda la condena.

La argumentación del recurrente parte de que la tipicidad objetiva consiste en la acción de ocultar datos a las autoridades **fiscales** y la tipicidad subjetiva del **delito** -lo que indefectiblemente hay que conocer- consiste en conocer la tributación que sigue de los contratos, algo que asumía el bufete «Juárez».

Sin embargo, dice el motivo, el único hecho probado que la Sentencia destaca como indicio del dolo es firmar contratos, o ratificar otros en los que aparecería que el firmante conoce su contenido. Y resta valor indiciario a tales firmas ya que, según el recurrente saber lo que firmas no quiere decir que sepas la fiscalidad de lo que firmas; una inferencia que tilda de inconsistente desde el punto de vista de la lógica.

Por otra parte, se añade en el motivo, no puede afirmarse, como hace la sentencia, vulnerando así la presunción de inocencia, que el recurrente «evitó» pedir información suplementaria, pese a la existencia de una sospecha seria, ni que eso se hiciera tratando de eludir el cumplimiento de la norma. Por lo que no cabría tampoco reprochar al acusado que prefiriera antes «inhibirse que preocuparse», trayendo a colación la doctrina de la ignorancia deliberada. Al contrario, afirma el motivo D. Constantino Geronimo no tuvo razón alguna para sospechar. Ni se desprecupó o inhibió.

Como indicios de su propuesta alternativa de la imputación el recurso subraya: a) La propia sentencia reconoce que se acudió a «Juárez» para solucionar que el Sr. Gumersindo Norberto les estaba engañando, lo que excluye la tesis de que lo hizo para defraudar; b) que no cabe hablar de que el acusado actuó con dolo, que se referiría a una acción que no realizó; c) que tampoco cabe inferir la existencia de tal estrategia dolosa del acusado partiendo del hecho base de que D. Constantino Geronimo ratificase el 27 de enero de 2006 el contrato suscrito en 2005 con la firma «ADIDAS», mientras era menor de edad. Eso, se arguye, no tendría nada de extraordinario ni de llamativo, por lo que tampoco es idónea para despertar ninguna sospecha. Es más, precisamente un acto notarial, a un profano en la materia como era D. Constantino Geronimo, le tiene que significar que nada hay subrepticio o defraudatorio en tal firma ante Notario; d) se acudió al despacho «Juárez» pero antes se había producido otro asesoramiento, el de «Schinocca», y se insiste en que con éste otro asesor se produjeron litigios porque engañó a los asesorados, lo que sería indicio de que no se buscaba en el despacho de «Juárez» la coartada para excluir responsabilidad del **delito** cuya comisión por los asesores debiera sospechar; e) el artículo 20.7ª del Código Penal garantiza a los ciudadanos el efecto justificante del derecho a confiar en el asesoramiento y en la licitud de sus consejos profesionales, dada la autorización estatal que estos tienen para el ejercicio de una profesión; f) la obligación de sospechar, que la sentencia entiende que incumbía a D. Constantino Geronimo, resulta ser totalmente contradictoria con la actitud observada por el Ministerio **Fiscal** y por la propia «AEAT», que, durante la instrucción y, por lo tanto, con conocimiento de todas las circunstancias del caso, omitieron imputar a los abogados del despacho «Juárez», que, de acuerdo con el artículo 31 del Código Penal serían los autores de la defraudación **fiscal** que incorrectamente atribuyeron a D. Constantino Geronimo, como si éste hubiera actuado por sí mismo.

2.- Un error de partida del motivo consiste en hacer pivotar la objetividad del tipo en el momento de la relación tributaria constituido por la presentación de la autoliquidación del impuesto.



Ya hemos expuesto (fundamento jurídico segundo) que el tipo objetivo se manifiesta esencialmente en la maquinación fraudulenta constituida por la interposición de un sujeto pasivo del impuesto diferente del real y en su ubicación en países extranjeros, que, por su organización jurídica, favorece la ocultación de información a la Hacienda española de la que era sujeto deudor el acusado. Podemos incluso decir que la liquidación presentada no es sino el final de un procedimiento construido desde antes para que en aquélla se pueda lograr la ocultación de la base imponible real con razonable esperanza de éxito para el defraudador.

La relevancia típica de esa artimaña es trascendente también en el trance de especificar el objeto del elemento subjetivo y las exigencias probatorias de éste. Porque excluye toda posibilidad de tipificar comportamientos en los que solamente quepa predicar del sujeto una mera imprudencia. Y porque la prueba de tales maniobras constituyen base sólida desde la que se aleja toda duda sobre la concurrencia del dolo de defraudar.

Lo que el sujeto debe saber es: a) que está constituido como sujeto pasivo del tributo, y b) que aquellos actos que se le atribuyen tienen por finalidad eludir el cumplimiento de ese deber, con la importancia económica que exige el artículo 305 del Código Penal. Y lo que debe querer es precisamente lograr como resultado de sus actos impedir la efectividad recaudadora de Hacienda y la evitación del pago a que venía obligado.

Atribuir a un sujeto pasivo aparente la titularidad de los ingresos que constituyen la base imponible del **delito** resulta tan notoriamente ordenado al fin defraudador que, además de constituir un supuesto de agravación de la responsabilidad, es indicio que sugiere la consciencia y voluntad defraudadora de manera inequívoca y concluyente. Fuerza suasoria de tal inequívoca voluntad defraudadora que cabe asimismo predicar de la deslocalización de dicho sujeto, residenciándolo ficticiamente en un país cuya sistema jurídico conjure riesgos de efectividad investigadora de la Hacienda española. Y eso es lo que predica el hecho probado.

Con ingenua pretensión exculpatoria de un comportamiento, para el que incluso se llega a recabar elogio, el recurso alude a la búsqueda por el acusado de unos profesionales dignísimos y de alta formación técnica específica que tendría por única finalidad poder satisfacer mejor los deberes tributarios. Tal alegato resulta poco serio.

No se discute la alta cualificación técnica de los asesores seleccionados. Lo que no empece la eventual puesta en cuestión de la licitud de los criterios jurídicos de su intervención. Esa cualificación no remite inequívocamente a una voluntad de cívico comportamiento **fiscal** del acusado. La confianza que en aquéllos puso éste es compatible con el propósito de garantizarse la información necesaria para obtener el mayor éxito posible en el designio defraudador.

Partiendo de la premisa no cuestionada de una formación cívico social elemental en el sujeto pasivo éste conoce que debe tributar a Hacienda por sus ingresos. Tanto más si éstos resultan de las cuantías que la documentación revela, incluso solamente los limitados a los obtenidos por los derechos de imagen. Se añade a ello la suscripción de contratos como los de cesión de derechos, sin que exista el más mínimo indicio de querer perder tales ingresos ni de que tuviera noticia de que haya dejado de ingresarlos. Tampoco consta que el acusado tuviera noticia de que, tras ello, se haya pagado a la Hacienda española por tal concepto.

De ello cabe concluir que cuando el acusado acude al despacho profesional no es para que éste le informe sobre cual sea su obligación tributaria y cómo darle adecuado cumplimiento, sino para que le indiquen cómo lograr eludirlo, pues solamente desde este designio se comprende los actos materialmente ejecutados por el acusado y que, como ya hemos dicho, realizan el elemento del tipo objetivo del **delito**.

Y ello sin acudir a innecesarias referencias hecha sólo ex abundanti por la recurrida al dolo eventual. Y menos aún a lo que se ha dado en denominar «ignorancia deliberada». Debemos reiterar aquí, como ya hicimos en nuestra STS nº 830/2016 de 3 de noviembre, el rechazo que nos merece el sintagma «ignorancia deliberada» al que ya nos referimos también en la sentencia de 3 de diciembre de 2012: Y hemos de hacerlo reiterando una doctrina de esta Sala que ya proclamaba serias advertencias sobre la difícil compatibilidad de tal método con las exigencias de la garantía constitucional de presunción de inocencia. Así en la sentencia de este Tribunal Supremo nº 68/2011 de 15 de febrero dijimos: En alguno de los precedentes de esta Sala, no obstante, se ha mencionado la «ignorancia deliberada», como criterio para tener por acreditado el elemento cognitivo del dolo, es decir, para tener por probado que el autor obró conociendo los elementos del tipo objetivo

(hecho constitutivo de la infracción penal en la terminología del ( art. 14.1 CP ) o de un hecho que cualifique la infracción penal, como es el caso de la cantidad de notoria importancia discutida en el recurso). Este punto de vista ha sido fuertemente criticado en la doctrina porque se lo entendió como una transposición del «willful blindness» del derecho norteamericano y porque se considera que no resulta adecuado a las exigencias del principio de culpabilidad, cuyo rango constitucional ha puesto de manifiesto el Tribunal Constitucional. Asimismo se ha llamado la atención sobre el riesgo de que la fórmula de la «ignorancia deliberada» -cuya incorrección idiomática ya fue señalada en la STS de 20-7-2006 - pueda ser utilizada para eludir «la prueba



del conocimiento en el que se basa la aplicación de la figura del dolo eventual », o, para invertir la carga de la prueba sobre este extremo.

Debemos, por lo tanto, aclarar que en el derecho vigente no cabe ni la presunción del dolo, ni eliminar sin más las exigencias probatorias del elemento cognitivo del dolo. Pero, dicho esto, y tal como hemos venido exponiendo, en este caso la consciencia y voluntad del método y resultado fraudulento en relación al deber de tributar por IRPF, viene evidenciado por los datos objetivos constatados por prueba directa e indiciaria que acreditan los actos que se dicen ejecutados material y directamente por el acusado y que permiten inferir consciencia y voluntad de que con tales actos eludía el debido pago **fiscal**.

Por el contrario la tesis alternativa que nos propone el recurso, no solamente es incompatible con los datos acreditados, sino que carece de todo aval probatorio que no sea la inasumible alusión a la sumisión del acusado al consejo de un asesor por la cualificación técnica de éste y al que se acude para dar el mejor cumplimiento al deber tributario.

Ciertamente resulta difícil de comprender que los asesores a los que se acudió hayan sido excluidos de toda preocupación acusadora por el Ministerio **Fiscal** y la Abogacía del Estado. Pero tan insólita actitud de esas acusaciones no puede incrementar el indeseable resultado de añadir a tal eventual impunidad la del defraudador aquí acusado.

SÉPTIMO.- El motivo séptimo se formula al amparo del artículo 849.1 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, por aplicación indebida del artículo 305 del Código Penal, así como en su caso, al amparo del artículo 852 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal por vulneración del artículo 25.1 de la Constitución, al haberse producido condena pese a que en la causa no se probó -y así se reconoce por la propia sentencia- el elemento cognitivo del dolo.

Esta contumaz tesis, que amalgama la infracción de ley con la protesta de quiebra constitucional de la garantía de presunción de inocencia, tiene su resultado desestimatorio prefijado por los argumentos que acabamos de exponer sobre el dolo proclamado en el acusado y sobre la prueba atendida para hacer tal atribución del elemento subjetivo.

El motivo se rechaza.

OCTAVO.- 1.- Al amparo del artículo 849.1 Ley de Enjuiciamiento Criminal denuncia inaplicación indebida del artículo 14.3 Código Penal (error de prohibición) en relación con el artículo 305 Código Penal, así como en su caso al amparo del artículo 852 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal por vulneración del artículo 24.1 de la Constitución, en relación con el artículo 120.3 de la misma, al haberse producido condena pese a que la propia sentencia plantea la posibilidad de un error de prohibición, cuyo descarte o desestimación inexplicablemente -pues la sentencia misma lo plantea- no motiva en absoluto, siendo así que en efecto sí concurría un error invencible o inevitable de prohibición, con la obligada consecuencia por tanto de que debió dictarse sentencia absolutoria.

Reprocha a la sentencia que afirme una ignorancia deliberada incompatible con el error de tipo del artículo 14.1 del Código Penal, excluyente del dolo, cuando, según el motivo, aquella doctrina la postularía una cierta jurisprudencia pero en relación al error de prohibición (14.3). Y, por otra parte, en todo caso, el error habría sido invencible, sin que la sentencia, dice el recurrente, razone en modo alguno el rechazo de tal hipótesis.

Una vez más acude contumaz el recurrente al encargo efectuado al que califica de prestigioso despacho «Juárez & Asociados», que dice designado como representante para la gestión de sus obligaciones tributarias. Y ese dato, admitido por la sentencia de instancia, pretende que se realce con otro aserto: D. Constantino Geronimo tampoco podría haber conocido la ilicitud de las declaraciones **fiscales** confeccionadas por sus asesores, pues la ilicitud sólo puede ser conocida si se relaciona el hecho con una norma, para él desconocida.

Ya en ese carril retórico el recurso no duda en otra afirmación: Si un lego en derecho recurre a especialistas en materia **fiscal** para que lo asesoren, pagando por el asesoramiento, importantes honorarios, no actúa con indiferencia, ni ha querido deliberadamente ignorar cuáles eran sus obligaciones **fiscales**. Por el contrario, ha hecho lo que podía hacer y es socialmente adecuado.

2.- El dato del monto de los honorarios es, en el mejor de los casos neutro. Aún no constando en la causa ese importe, es claro que los profesionales pueden reclamar que sea elevado tanto si el objetivo de liberar de cargas al cliente se hace lícitamente como si se hace ilícitamente. Incluso en este caso, dado el riesgo en que incurre el asesor de ser procesado, parece lógico entender que reclame mayor cantidad.

El resto del argumento decae si se atiende a la falacia consistente en equiparar el conocimiento de que un comportamiento es ilícito con el conocimiento de la norma concreta de que deriva esa ilicitud. Y es que una



cosa es conocer QUE se infringe el deber tributario y otra saber COMO se logra ese objetivo. La ignorancia de este «como» es lo que hace que quien pretende aquel objetivo acuda a quien le ilustre sobre el camino a seguir.

Pues bien, no resulta acomodado a lógica admitir que quien percibe importantes ingresos ignore el deber de tributar por ello. Ni se acomoda a lógica que quien constata que no abona nada en absoluto a Hacienda en España como tributo, pese a la elevada percepción de concretos ingresos (los derechos de imagen), no sepa que está defraudando ilícitamente. Y que, si alguna duda pudiera alcanzar a quien eso percibe, cualquiera que fuera su ingenuidad, las actuaciones que indican que interviene personalmente, y no solamente estampando su firma en documentos, revelan su plena consciencia de que ese camino llevaba inexorablemente al insolidario resultado de la defraudación **fiscal**.

La situación descrita por el propio recurrente -acudir a despacho de profesionales expertos en regulación **fiscal**- no se explica desde la lógica en el sentido necesario de que el acusado se situara en un ignorar deliberadamente. Antes bien la unión de aquellos datos -saber de altas percepciones económicas en España que resultan liberadas de toda tributación a la Hacienda de este país tras protagonizar actos y contratos inequívocamente disimuladores de la realidad económica que encubren- solamente conduce por inferencia a una conclusión excluyente de cualquier otra: se acude a los expertos porque se estima por el cliente que lo son en el contenido de la norma **fiscal** sino porque también se estimaría por aquél que lo son, precisamente por ello, en las posibilidades de exclusión de su efectividad.

Y eso es sencillamente el contenido del dolo directo. Ni tan siquiera eventual. No estamos ante un caso de error invencible en el conocimiento de la norma, sino ante la inteligencia que busca anular las dificultades que el desconocimiento de ésta suponía para lograr el objetivo de burlarla.

Y en esa búsqueda no se acude a una delegación en el asesor. Se busca la colaboración que participe en el objetivo respecto del cual ninguna duda se tiene sobre su ilicitud sino solamente sobre el procedimiento de consecución. Sin duda más rentable para el acusado que el mecanismo que la Hacienda, por más que con carácter voluntario, pone a disposición del contribuyente ignorante: acudir a los servicios de ayuda al respecto por la administración financiera.

En definitiva la existencia de conocimiento concurre inequívocamente respecto de los elementos que exige el tipo **fiscal**: a) sobre la situación económica que genera la obligación de tributar constituida por la efectiva percepción de los derechos de imagen con los retribuyeron terceros, es decir el hecho imponible; b) el deber de tributar por razón del mismo, y c) el incumpliendo del deber o sea el hecho del impago.

La sentencia de instancia excluye expresamente el error: el desconocimiento evitable, derivado de la indiferencia, no es un error, y no puede provocar una descarga de la responsabilidad. No puede errar aquél que no tiene interés en conocer.

Y subraya, como dato de fuerte valor indiciario, que los derechos se «cobraban» a través de sociedades y, sin embargo, el recurrente era el «perceptor». A lo que se añade que el recurrente, pese a ser menor cuando los derechos, que originan aquellos pagos, se cedieron a una sociedad siendo menor, cuando el 12 de marzo de 2007 se ceden a «JENBRIL S.A.» ya es mayor firma consintiendo tal cesión de manera

«absoluta, irrevocable e incondicionalmente», firma que estampa personalmente también en múltiples contratos con terceros adquirentes de los derechos que hicieron los abonos base de la deuda **fiscal**. La incoherencia entre ese protagonismo directo en actos incoherentes como ceder derechos y negociados con terceros después, revela la consciencia de una actuación mendaz. Y, pese a los esfuerzos de contraargumento por el recurrente a tal tesis de la sentencia, no cabe desde la lógica otra compatibilidad con tal incoherencia que la que se le imputa con el dolo directo de saber y querer que así burlaba a la Hacienda española.

El motivo predica que debió estimarse concurrente error en el acusado porque el Ministerio **Fiscal** y la Abogacía del Estado debieron considerar que en tal error incurrieron incluso en los asesores. Así lo infiere el recurrente ya que aquéllos no formularon acusación contra los asesores.

La perplejidad de la parte recurrente puede compartirse por este Tribunal. Y es que no se acierta a encontrar coherencia entre esa estrategia procesal, que garantiza impunidad a tales profesionales, y funda la acusación al recurrente en el empleo de las fórmulas que estos crearon y suministraron al acusado, incluso hasta gestionar su puesta en práctica.

Pero la impunidad acarreada a los asesores no puede erróneamente incrementarse con su reiteración respecto del acusado, sin claudicación del deber de sancionar los hechos constitutivos de **delito**.

Por ello, excluida la existencia de todo error, cualquiera que sea la calificación jurídica del mismo, ni cabe hablar de exclusión del tipo ni de minoración del juicio de reproche de culpabilidad.





El motivo se rechaza.

NOVENO.- El motivo noveno se ampara en el artículo 852 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal por vulneración de los derechos fundamentales a la defensa y a no declarar contra sí mismo, ambos garantizados en el artículo 24 de la Constitución, por estimar que la inspección de los tributos a partir de la 2.ª diligencia debió ser paralizada, para deducir el tanto de culpa, y pese a ello tal paralización no se produjo y se siguieron solicitando documentos al representante del obligado tributario, documentos que más tarde conformaron la acusación.

Ya en la primera Diligencia de Inspección ésta toma una dirección investigadora muy clara y determinante, pues solicitan no por casualidad, entre otra documentación, los «contratos» y «modificaciones, si las hay», suscritos por D. Constantino Geronimo, «con personas o entidades, residentes o no residentes en España, de cesión del derecho a la explotación de su imagen», así como los «contratos» de representación o asesoramiento en el que incluyen los derechos de imagen.

A raíz de dicha petición, en la segunda Visita de Inspección, de fecha 19 de julio de 2011, los asesores **fiscales** de D. Constantino Geronimo aportan parte esencial de la documentación requerida, atendiendo sucesivos requerimientos.

Invoca la norma tributaria ( artículo 95.3 de la LGT ) que ordena deducir por la Administración el tanto de culpa remitiéndolo a la jurisdicción penal, precisamente cuando el procedimiento administrativo alcanza el estado que tenía al tiempo de aquella segunda visita de inspección y que, según el mismo informe último de la «AEAT», ya permitía valorar la existencia de **delito**. En apoyo de su tesis invoca la doctrina del Tribunal Europeo de Derechos Humanos en la sentencia de 17 de diciembre de 2006 en el caso Sanders v. Reino Unid.

2.- La sentencia recuerda que D. Lazaro Saturnino, apoderado de D. Constantino Geronimo ante la Inspección de Hacienda, manifestó con toda contundencia desde el principio -y a pesar de que, según mantiene en el plenario, le amparaban sentencias del Tribunal Supremo en cuanto a la obligatoriedad de aportar a la Inspección toda la documentación requerida por Hacienda,- que optó por facilitar a los actuarios toda aquella documentación que obraba en su poder, comprometiéndose a aportar toda aquella otra con la que no contaba, subrayando que esa voluntad de colaboración la ofreció desde el comienzo mismo de la inspección.

Y argumenta la sentencia recurrida que además de que el contrato de 3 de marzo de 2005, con el que cuenta la Inspección desde la segunda diligencia, es, sin duda, el punto de partida para la investigación de los hechos, no constituye, por sí solo, un mecanismo defraudador, es incoherente hacer gala de aquella actitud colaboradora y formular luego esta queja de quiebra del derecho de defensa y a no declarar contra sí mismo. Además de recordar el deber legal de colaborar con la administración tributaria en su labor de comprobación e inspección, que resultó muy compleja, aquellas diligencias que se extendieron en el tiempo eran ineludibles para determinar la entidad del comportamiento de elusión y su calificación eventualmente delictiva.

3.- En cuanto a la obligación de traslado por la «AEAT» del tanto de culpa a la jurisdicción disponía el artículo 180 de la LGT vigente al tiempo de iniciarse el expediente: 1. Si la Administración tributaria estimase que la infracción pudiera ser constitutiva de **delito** contra la Hacienda Pública, pasaría el tanto de culpa a la jurisdicción competente, o remitiría el expediente al Ministerio **Fiscal** y se abstendría de seguir el procedimiento administrativo, que quedaría suspendido mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme, tenga lugar el sobseimiento o el archivo de las actuaciones o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio **Fiscal**. La sentencia condenatoria de la autoridad judicial impediría la imposición de sanción administrativa. De no haberse apreciado la existencia de **delito**, la Administración tributaria iniciaría o continuaría sus actuaciones de acuerdo con los hechos que los tribunales hubieran considerado probados, y se reanudaría el cómputo del plazo de prescripción en el punto en el que estaba cuando se suspendió. Las actuaciones administrativas realizadas durante el periodo de suspensión se tendrían por inexistentes.

Resulta revelador del alcance en el tema objeto de denuncia la regulación dada al apartado 5 del artículo 305 en la reforma por Ley Orgánica de 7/2012, cuando continuaba aún la actuación administrativa de la inspección tributaria. Expresamente se establece que la actuación inspectora, incluyendo la liquidación, continuará en relación a conceptos y cuantías aunque se encuentren vinculados al posible **delito** contra la Hacienda. Y lo mismo se trasladó al contenido del artículo 252 de la LGT en la reforma llevada a cabo por ley 34/2015: La Administración Tributaria no pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente ni remitirá el expediente al Ministerio **Fiscal** salvo que conste que el obligado tributario no ha regularizado su situación tributaria mediante el completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria antes de que se le hubiera notificado el inicio de actuaciones de comprobación o investigación tendentes a la determinación de la deuda tributaria objeto de la regularización o, en el caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, antes de que el Ministerio **Fiscal**, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración autonómica, foral o local de que se trate, interponga querrela o denuncia contra aquél dirigida, o antes de que el Ministerio **Fiscal** o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias.



Lo que, incluso prescindiendo de la vigencia de tales normas al tiempo de los procedimientos penal y administrativo en este caso, cuando menos aleja la sospecha de inconstitucionalidad que se pretende en el recurso. Ningún recurso ante el Tribunal Constitucional consta en relación a dichas disposiciones. El recurrente no acredita que la eventual demora del traslado del tanto de culpa se tradujera en concretos perjuicios de su derechos defensa. Al menos perjuicio diverso del que causaría la pérdida del privilegio de no autoincriminarse. El recurso parece entender que hasta la apertura del proceso penal el recurrente estaba obligado a presentar la documentación requerida. Y no una vez abierto éste (Puntos A, II y D.I y II del motivo). De ahí que el retraso en la apertura del proceso penal derivaría en conjurar el riesgo de prueba ilícitamente obtenida, por lograda bajo coacción.

Pero, como estudiaremos y el propio recurrente alega, aquel derecho nemo tenetur resulta de aplicación incluso respecto de las declaraciones en sede administrativa para el caso de su posterior uso en el proceso penal contra quien declara en aquélla autoincriminándose.

En consecuencia este primer aspecto del motivo resta sin contenido y carece de la relevancia constitucional que se postula.

4.- Lo que nos lleva al examen de la queja sobre la supuesta lesión del derecho a no autoincriminarse por la utilización de medios de prueba obtenidos bajo supuesta coacción.

En relación a la cita que se hace de la doctrina del TEDH en el caso Saunders conviene recordar, ya que el recurrente no lo hace, que el ciudadano actuaba bajo la siguiente regulación: los inspectores tuvieron nueve entrevistas con el demandante, quien asistido por sus abogados estaba obligado a responder a las preguntas. En caso contrario, un Tribunal podía condenarle por contempt (desobediencia a la autoridad) a una multa o a una pena de reclusión hasta dos años.

El TEDH afirmó que la cuestión de si, a la luz de las circunstancias de la causa, el demandante fue víctima de una vulneración injustificable de su derecho a no contribuir a su propia incriminación dependerá del uso realizado por la acusación, durante el proceso, de las declaraciones obtenidas por los inspectores bajo amenaza de sanción. Pero advirtiendo que no prohíbe el uso, en un proceso penal, de datos que hayan podido obtenerse del acusado recurriendo a facultades coercitivas, pero que existan con independencia de la voluntad del sospechoso, como, por ejemplo, las muestras de aliento, sangre y orina.

Estimado que lo que ocurrió en aquel caso es que se utilizaron declaraciones del acusado con finalidad incriminatoria, hipótesis muy diversa de la aportación de documentos.

Y que por ello no entró a examinar la cuestión de las alegaciones del señor Cayetano Valentin con arreglo a las cuales las autoridades instructoras retrasaron deliberadamente el inicio de la investigación policial para permitir a los inspectores recoger elementos de prueba en el ejercicio de sus facultades coercitivas.

La compulsión (penal) que justificó la sentencia europea es inimaginable en el caso que ahora juzgamos, pues en absoluto podía dar lugar a estimar cometido el **delito** de desobediencia (A lo sumo la sanción administrativa prevista en el actual artículo 198 de la LGT o en el artículo 203 de la misma en la redacción vigente por ley de 2003) Ni lo utilizado en el proceso penal fueron declaraciones vertidas por el acusado, sino datos que existían previamente fijados en documentos y obtenibles en su caso al margen de la voluntad del acusado.

Similar compulsión en la obtención de declaraciones en fase de investigación administrativa fue la que concurrió en el caso J. L., G. M. R. y A. K. P. CONTRA REINO UNIDO en el que recayó la sentencia del TEDH de fecha 9 de septiembre de 2000 . En efecto en tal asunto la premisa descalificada por el TEDH fue la de que los inspectores interrogaron separadamente a los solicitantes en varias ocasiones. La ley imponía a estos últimos la obligación de responder a las preguntas que se les planteaban. En su defecto, un Tribunal podía concluir que se había atacado la autoridad de la justicia e imponerles una multa o una pena de prisión que podía llegar hasta los dos años. La justificación de la sentencia radicaba en que la acusación realizó ante el jurado la lectura durante tres días de las actas de las entrevistas de los solicitantes con los inspectores del DTI, de manera que tendiera a acusarlos. Es decir se usan declaraciones no equivalentes a documentos entregados.

Ciertamente en el caso Chambaz contra Suiza el TEDH (sentencia de 5 de abril de 2012 ) examinó la legitimidad de la imposición de una sanción pecuniaria a quien, requerido por la administración tributaria, no atendió el requerimiento de aportar documentación, porque de ella podía derivar responsabilidad penal.

Desde luego la legitimidad de tal sanción es diversa de la que se cuestiona cuando, sí se aporta la documentación requerida, lo que se plantea es si cabe utilizar lo así aportado en el proceso penal. El TEDH estimó que tal derecho implica que las autoridades buscarán el fundamento de su argumentación sin recurrir a elementos de prueba obtenidos bajo presión o con desprecio de la voluntad del acusado.



En el caso por nosotros ahora juzgado es de subrayar: a) que no se alega ni consta que en la citación al recurrente se le advirtiera que de no atender el requerimiento se le sancionaría de ninguna manera; b) que el requerimiento fue voluntariamente aceptado por el recurrente una vez asesorado jurídicamente y cumplimentado por quien le representaba en su relación con la administración tributaria, y c) que ninguna sanción fue impuesta en relación con las respuestas dadas a los sucesivos requerimientos.

Por otra parte tampoco se ha hecho uso para justificar la condena de declaraciones pre-procesales del acusado. Lo que, por otra parte estaría vetado incluso al margen del derecho nemo tenetur o privilegio de no autoincriminación.

Y respecto a este último bastaría advertir que tal derecho no es en absoluto irrenunciable. El acusado puede declarar cuantas veces desee. Eso sí siempre advertido del derecho a no hacerlo. En el presente caso el asesoramiento al efecto era evidente ya que fueron su asesores, a quienes el recurrente reconoce alta cualificación técnica, los que contestaron a los requerimientos. Y, reiteramos, no fue su declaración lo que se erigió en fundamento de la condena.

En la STC 142/2009 se advirtió que no atentaba al derecho a no autoincriminarse, siquiera en el ámbito de un procedimiento administrativo sancionador, que en la comparecencia en el expediente de información reservada los recurrentes fueran preguntados sobre los hechos denunciados, tras darse lectura al escrito de denuncia, realizando libremente y sin coacción alguna las declaraciones que tuvieron por conveniente y añadiendo, también de forma absolutamente voluntaria - como destaca el órgano judicial- las manifestaciones por las que posteriormente fueron sancionados.

En relación con tal derecho el TC ha establecido una bien conocida doctrina de la que es ejemplo la sentencia 68/2006 : los derechos a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable «son garantías o derechos instrumentales del genérico derecho de defensa, al que prestan cobertura en su manifestación pasiva, esto es, la que se ejerce precisamente con la inactividad del sujeto sobre el que recae o puede recaer una imputación, quien, en consecuencia, puede optar por defenderse en el proceso en la forma que estime más conveniente para sus intereses, sin que en ningún caso pueda ser forzado o inducido, bajo constricción o compulsión alguna, a declarar contra sí mismo o a confesarse culpable» ( SSTC197/1995, de 21 de diciembre, F. 6 ; 161/1997, de 2 de octubre, F. 5 ; 229/1999, de 13 de diciembre , F. 3 b); 127/2000, de 16 de mayo , F. 4 a); 67/2001, de 17 de marzo , F. 6). Y hemos declarado asimismo que los citados derechos «entroncan también con una de las manifestaciones del derecho a la presunción de inocencia: la que sitúa en la acusación la carga de la prueba; esta carga no se puede trocar fácticamente haciendo recaer en el imputado la obligación de aportar elementos de prueba que supongan una autoincriminación» ( STC 161/1997, de 2 de octubre , F. 5).

Pero precisó «no apreciándose la existencia del requisito subjetivo de que la coacción haya sido ejercida por el poder público sobre la persona que facilitó la información incriminatoria y que finalmente fue la destinataria de las medidas punitivas, debe desestimarse el recurso de amparo» (vid. STC 18/2005 de 1 de febrero ).

Por ello el motivo se rechaza.

DÉCIMO.- En el décimo motivo de la impugnación denuncia un error de derecho por la inaplicación, al relato fáctico, del instituto de la continuidad delictiva «en relación con los tres **delitos fiscales**, art. 305 CP , por los que ha recaído condena sin haberse aplicado el art. 74 como un **delito** continuado, lo cual hubiera logrado, como finalidad última, que en la pena aplicada no exista desproporción al aplicar las reglas del concurso real».

Sostiene el recurrente que aunque la jurisprudencia de esta Sala ha sido renuente a la aplicación del instituto de la continuidad delictiva existe una jurisprudencia que no la ha impedido ( SSTS 1211/2002 y 83/2005 ), y que la denegación de su aplicación se refiere, esencialmente, a tributos de distinta naturaleza. Añade que desde una interpretación de la norma del art. 74 CP y del hecho probado resulta la existencia de un «procedimiento estable y permanente en el tiempo - en ejecución de un plan preconcebido o aprovechando idéntica ocasión-, es plausible la aplicación de la continuidad delictiva, según el art. 74 CP », lo que permite, -continúa su argumento-, «superar algunos inconvenientes del sistema de acumulación jurídica propia del concurso real, en particular en los **delitos** patrimoniales cuando la pena a imponer resulta desproporcionada. Considerándolas conjuntamente como un único hecho, permite ajustar la pena a su auténtica gravedad».

El motivo será desestimado. El motivo es planteado con gran corrección técnica y el recurrente conoce nuestra jurisprudencia contraria a la aplicación de la continuidad delictiva para el **delito fiscal** y desarrolla una argumentación ajustada a los criterios de la dogmática y apegados al texto del art. 74 CP , por el que sostiene el error de derecho instando la aplicación de la continuidad desde un argumento central, solventar los problemas de desproporción de la norma que la regla del concurso real produce en los **delitos** de naturaleza patrimonial en los que el resultado del desapoderamiento patrimonial es ajeno, en gran medida, al desvalor de la acción.



La desestimación procede desde las siguientes consideraciones. En primer lugar, la cuestión no fue planteada en la instancia, lo que si bien no es óbice a su planteamiento en casación, dada la calificación absoluta de la defensa, en el caso de este proceso el debate jurídico fue extenso y en el mismo se abordaron numerosas cuestiones fácticas y jurídicas relacionadas con la coautoría, con la participación en nombre de otro, la tipicidad subjetiva, el error de prohibición, etc. El planteamiento de una cuestión trascendente, como es la continuidad delictiva, con exposición de los presupuestos del plan preconcebido y el aprovechamiento de circunstancias, pudo, y debió, ser objeto de debate en la instancia para una correcta determinación del objeto del enjuiciamiento. No se planteó este debate ni sobre los plurales actos, ni sobre la perspectiva del dolo, lo que hubiera podido resolver en la instancia la cuestión ahora deducida, con revisión en sede casacional. Ahora bien, el que la falta de planteamiento en la instancia de la pretensión que articula en la casación no suponga que deba inadmitirse no es óbice a que pongamos de manifiesto que esa ausencia de discusión en la instancia tiene relevancia en esta casación en el concreto apartado referido a la determinación de la pena. La penalidad del **delito** continuado sería la prevista en el apartado primero del art. 74, toda vez que el apartado segundo al ir referido a las infracciones contra el patrimonio no sería de aplicación, pues el **delito fiscal** no participa de esa naturaleza por mas que se trate de una infracción de deber con afectación al patrimonio de la Hacienda pública. Además, la especialidad derivada de la condición objetiva de punibilidad, la exigencia de los 120.000 euros, con una previsión específica de su determinación en el art. 305.2 CP, hace que en su conformación no pueda acudir a distintas infracciones tributarias, ni a distintas anualidades. Si la penalidad de una hipotética admisibilidad del **delito** continuado es la prevista en el número 1 del art. 74 CP el marco punitivo estaría conformado, no según la previsión del art. 305 bis aplicado en la sentencia, agravación por la cuantía, de dos a seis años, sino la resultante del art. 74.1 CP, esto es, la pena de cuatro a siete años y 6

meses, y la multa, sobre la que actuar la reducción en dos grados por la atenuación cualificada que se declara. La resultancia podría ser una pena similar a la impuesta.

Por otra parte, aun aplicando el apartado segundo del art. 74 CP, la determinación de la pena por el perjuicio total causado, de conformidad con el Acuerdo del Pleno no jurisdiccional de 30 de octubre de 2007, la pena en el caso habría de partir de la mitad superior de la penalidad prevista al tipo del **delito fiscal** agravado.

Al tiempo de la comisión de los hechos la agravación por la especial cantidad preveía una penalidad al tipo básico, y no contemplaba una penalidad diferente. De acuerdo a la previsión normativa aplicable, la pena resultante era similar a la impuesta.

En otro orden de argumentaciones, resulta, cuando menos chocante, que se fundamente la pretensión de la continuidad con el argumento de la proporcionalidad de la pena, cuando en el caso de esta casación las cantidades defraudadas a la Hacienda pública ascienden en dos anualidades, a más de millón y medio de euros, y en una tercera, a más de un millón de euros. Estas defraudaciones son suficientemente importantes como para considerar que el argumento de la proporcionalidad no sea el más procedente, máxime cuando la pena impuesta por cada **delito fiscal** es de siete meses, resultante de la correcta cualificación de la atenuación de reparación por la satisfacción de la deuda tributaria que ha supuesto la reducción en dos grados de la pena procedente.

El apoyo jurisprudencial del recurso tampoco es relevante. Acabamos de señalar que la jurisprudencia de esta Sala es contraria a la aplicación de la continuidad delictiva. ( SSTS 1493/1999, 20/2001, 2476/2001, 1629/2001, 2115/2002, 325/2004, 952/2006, 737/2006, 952/2006, 611/2009 ) en las que se refiere, en ocasiones con demasiada rotundidad, que la jurisprudencia nunca ha aplicado la continuidad delictiva al **delito**

**fiscal**. Las Sentencias que cita el recurrente no son relevantes como apoyo. La primera, la STS 1211/2002, de 29 de junio, se limita a ratificar una condena por **delito** continuado de la instancia y la impugnación de la acusación pública se concreta en la penalidad, sin discutir la corrección en la aplicación del instituto de la continuidad delictiva. La segunda, la 83/2005, tenía una connotación especial al tratarse de una infracción tributaria causal a la venta de varios inmuebles en el mismo periodo impositivo.

La jurisprudencia ha afirmado la no aplicación de la continuidad delictiva al **delito fiscal**. Así, por ejemplo, la STS 88/2017, de 15 de febrero, indica «en la Sentencia 1629/2001, de 10 de octubre, en la que se planteó expresamente el problema de la continuidad del **delito fiscal**, se resuelve en sentido negativo razonando que cuando el texto del art. 305 CP describe la acción como la elusión del pago de tributos se refiere a infracciones particulares que sólo pueden ser infracciones de deberes específicos propios de cada tributo, de suerte que si se presentan varias declaraciones **fiscales** fraudulentas referidas a distintas especies de tributos, se cometerán por regla varios hechos independientes, incluso cuando las declaraciones estén referidas al mismo ejercicio **fiscal**. Y si la singularidad de cada impuesto es un obstáculo para que la elusión de su pago se amalgame con la del pago de otro de distinta naturaleza, la redacción del apartado 2 del art. 305 CP lo es también, como se dijo en Sentencia de 9/03/1993, para que el impago del impuesto correspondiente



a un período impositivo o declaración pierda su condición de **delito** independiente y se funda, en un **delito** continuado, con el impago del mismo impuesto correspondiente a otro período. Se establece en el mencionado apartado 2 del art. 305 CP que, a los efectos de determinar la cuantía de quince millones de pesetas, (ahora 120.000 euros) a partir de la cual la defraudación a la Hacienda Pública se convierte en **delito**, se estará a lo defraudado en cada período impositivo o de declaración si se trata de tributos, retenciones, ingresos a cuenta o devoluciones periódicos o de declaración periódica. Resulta lógico deducir de esta norma que si las defraudaciones cometidas en distintos períodos y referidas al mismo impuesto no pueden sumarse para que la cuantía total de las mismas convierta en **delito** lo que de otra forma sería una pluralidad de infracciones administrativas, no puedan sumarse tampoco las cantidades defraudadas en **delitos** cometidos en distintos períodos para que la pluralidad de **delitos** sea castigada como uno solo continuado».

En el mismo sentido la Sentencia 611/2008, de 29 de mayo, que recuerda la reiterada doctrina de esta Sala que limita la apreciación de la continuidad delictiva en los **delitos** contra la Hacienda Pública, como es exponente la Sentencia 737/2006, de 20 de junio, en la que se expresa que el motivo contradice una firme línea jurisprudencial que niega la posibilidad de **delito** continuado en los **delitos** de defraudación tributaria, cuando se refiere a distintos períodos impositivos, con la base del principio de «estanqueidad» impositiva. Con igual criterio se expresan las SSTs 2115/2002, de 3 de enero de 2003, y 952/2006, de 6 de octubre. En la 1629/2001 se afirma que «se cometerán por regla varios hechos independientes», y la 2476/2001, nos dice que la naturaleza del tipo «... da al **delito fiscal** una estructura específica difícilmente compatible, con la continuidad delictiva» y ello por razón de «... la diversidad de los deberes **fiscales** que son vulnerados... condicionados cada uno de ellos por hechos impositivos diferentes, ejercicios temporalmente distintos e incluso plazos de declaración y calendarios diversos...».

Como antes señalamos la hipótesis de la continuidad que se postula no sería la del número 2 del art. 305, sino la prevista en el apartado primero. La exclusión no es tanto porque el **delito** contra la Hacienda pública no participe de la naturaleza de **delito** patrimonial, pues podía ampararse en una interpretación analógica favorecedora. La exclusión se produce porque el art. 305 CP exige como condición objetiva una cuantía defraudada, los 120.000 euros en un período impositivo concreto, para cuya determinación el art. 305 CP, prevé unas reglas especiales de determinación, ajenas a la mera causalidad de la acción realizada. Y hacen que cada hecho típico sea estanco conformado por un período impositivo, el año, y una cuota, 120.000 €.

Concluimos la argumentación. La jurisprudencia de la Sala ha sido contraria a la consideración del **delito fiscal** como continuado, con excepciones respecto a la infracción tributaria referida al IVA y otros supuestos con períodos tributarios cortos o referidos a actuaciones generadoras de la obligación específicos, dada la especial configuración de la infracción tributaria correspondiente a estos supuestos. El **delito fiscal** participa de la categoría de los **delitos** en blanco lo que supone que la tipicidad se complementa en su conformación con la ley **fiscal** vigente al tiempo de su comisión y aplicable al acto tributable, y participa de los denominados **delitos** de infracción de deber, en tanto supone el incumplimiento del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo a las previsiones establecidas en la ley ( art. 31 CE ). La redacción típica del **delito fiscal**, con la doble exigencia de un período impositivo, en el caso de un año de duración, y la exigencia de una cuota defraudada de 120.000 euros, permite establecer que en su conformación no pueden adicionarse otros impuestos distintos entre sí, que no caben formas imperfectas y que no cabe conformar la cantidad con defraudaciones de distinta anualidad. Se alude así a un criterio que en la jurisprudencia se ha identificado como de «estanqueidad» en referencia a la exigencia de una cuota tributaria defraudada, 120.000 euros, en un concreto período del tributo correspondiente. Esa conformación supone que cada período impositivo sea distinto del anterior y del subsiguiente, de manera que cada período impositivo habrá de comprobarse, de forma individualizada, la concurrencia del resultado defraudatorio por el importe previsto en la norma penal, los 120.000 euros. Sería ilógico que pudiera establecerse una continuidad delictiva respecto a períodos de tributación largos, como el año, pues la esencia de la continuidad radica en la proximidad temporal de las defraudaciones tributarias. En este sentido, tampoco sería lógico considerar continuado una defraudación tributaria un año, seguido de otros dos en los que por distintas razones puramente coyunturales no se alcanzan los 120.000 euros, seguido de un cuarto año en el que si se produce esa defraudación.

El **delito** continuado es una institución jurídica por la que diversos actos se conforman como un objeto único de valoración penal. Es por ello que, aunque no venga exigido por el precepto penal regulador de la continuidad delictiva, siempre hemos exigido una cierta conexión temporal y geográfica, pues un distanciamiento temporal o geográfico entre los diferentes hechos delictivos contemplados en su singularidad, rompe todo vínculo de unión entre las distintas acciones ( STS 952/2006 ). En definitiva, este criterio de proximidad temporal y geográfico, es un criterio de racionalidad jurídica preciso para encuadrar los distintos y plurales actos en una unidad delictiva. La propia caracterización de la continuidad delictiva hace referencia a actuación delictiva próxima en el tiempo y espacio, continua, que no es de aplicación a hechos separados en el tiempo. De no entenderlo así cabría considerar como continuado infracciones tributarias acaecidas entre varios años,



cuando los intermedios no reúnan la exigencia de la cuantía defraudatoria, y también nos llevaría al absurdo de proporcionar una licencia para seguir en la actividad delictiva durante periodos impositivos hasta que se produzca el reproche penal ( STS 706/2013, de 3 de febrero ).

Consecuentemente, el motivo se desestima.

UNDÉCIMO.- 1.- El motivo undécimo denuncia infracción de ley - artículo 849.1 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal , por inaplicación indebida del artículo 21.6ª del código penal (atenuante de dilaciones indebidas) como muy cualificada, por haber sufrido D. Constantino Geronimo un proceso con dilaciones indebidas, vulnerándose el artículo 24.2 de la Constitución (derecho a un proceso sin dilaciones indebidas), lo que le ha supuesto una restricción de derechos que debe ser compensada en la pena a imponer, si ésta se mantuviese.

Indica como paralizaciones los tiempos invertidos en para resolver un recurso de reforma, (dos meses) un recurso de apelación (8 largos meses) la presentación de un escrito de acusación, (2 meses); la rectificación de un error sobre competencia (un mes y medio) y que transcurrieron 5 meses desde la elevación de la causa a su enjuiciamiento. Lo que enmarca en una duración total de más o menos 3 años del total procedimiento.

2.- La cuestión no ha sido objeto de tratamiento en la sentencia recurrida. NI la parte instó la subsanación de la supuesta omisión en el contenido de la parte dispositiva. Lo que implica que su alegación se hace ahora per saltum, cuando solamente cabe recurrir lo que, siendo objeto de debate se ha resuelto sin respuesta en la sentencia de la instancia.

En todo caso hemos dicho en cuanto a esta singular atenuante entre otras en nuestra STS nº 140/2017 de 6 de marzo , que el concepto de dilaciones es abierto o indeterminado, que requiere, en cada caso, una específica valoración acerca de si ha existido efectivo retraso verdaderamente atribuible al órgano jurisdiccional, si el mismo resulta injustificado y si constituye una irregularidad irrazonable en la duración mayor de lo previsible o tolerable. Como parámetros para la necesaria valoración ha de atenderse, entre otros, a criterios objetivos consistentes esencialmente en la complejidad del litigio, los márgenes de duración normal de procesos similares, el interés que en el proceso arriesgue el demandante y las consecuencias que de la demora se siguen a los litigantes, el comportamiento de éstos y el del órgano judicial actuante. ( SSTEDH de 28 de octubre de 2003, Caso González Doria Durán de Quiroga c. España ; 28 de octubre de 2003, Caso López Sole y Martín de Vargas c. España ; 20 de marzo de 2012, caso Serrano Contreras c. España ; SSTC 237/2001 , 177/2004 , 153/2005 y 38/2008 ; y SSTS 1733/2003, de 27-12 ; 858/2004, de 1-7 ; 1293/2005, de 9-11 ; 535/2006, de 3-5 ; 705/2006, de 28-6 ; 892/2008, de 26-12 ; 40/2009, de 28-1 ; 12-6, entre otras).

Por otro lado se debe partir de dos conceptos un «plazo razonable», a que se refiere el artículo 6 del Convenio para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales, que reconoce a toda persona el «derecho a que la causa sea oída dentro de un plazo razonable», y por otro lado, la existencia de dilaciones indebidas, que es el concepto que ofrece nuestra Constitución en su art. 24.2 , que difieren en sus parámetros interpretativos. Las dilaciones indebidas son una suerte de proscripción de retardos en la tramitación, que han de evaluarse con el análisis pormenorizado de la causa y los lapsos temporales muertos en la secuencia de tales actos procesales. Por el contrario, el «plazo razonable» es un concepto mucho más amplio, que significa el derecho de todo justiciable a que su causa sea vista en un tiempo prudencial, que ha de tener como índices referenciales la complejidad de la misma y los avatares procesales de otras de la propia naturaleza, junto a los medios disponibles en la Administración de Justicia ( SSTS 91/2010, de 15-2 ; 269/2010 de 30-3 ; 338/2010, de 16-4 ; 877/2011 de 21- 7 ; y 207/2012 , de 12- 3).

Si bien se admite que el menoscabo del derecho fundamental a ser enjuiciado en un plazo razonable o sin dilaciones indebidas debe determinar la reducción proporcional de la gravedad de la pena no significa que el transcurso del tiempo conlleve una extinción, ni siquiera en parte, de la culpabilidad, pues ésta es un elemento del **delito** que como tal concurre en el momento de su comisión y el paso del tiempo no determina, por lo tanto, que disminuya o se extinga ( SSTS 987/2011 de 15 - 10 ; 330/2012 de 14-5 ; y 484/2012 de 12-6 ).

En la STS 318/2006 de 15 de abril , añadimos que: Después de promulgarse la actual redacción del artículo 21.6 del Código Penal en el año 2010 , la Jurisprudencia ha tratado de definir el alcance de los presupuestos típicos de dilación extraordinaria de la tramitación del procedimiento y del carácter indebido de la misma, así como ausencia de atribuibilidad al inculpado y relación con la complejidad de la causa.

El carácter extraordinario en el retraso se configura de naturaleza totalmente empírica y como algo que no cabe un concepto meramente normativo que implique atenuante para toda duración meramente diversa de la duración legalmente prevista para cada trámite ( SSTS nº 199/2012 de 15 de marzo ; nº 1158/10 de 16 de diciembre ).



Cuando la reparación exigible por razón de la dilación sea la disminución de la pena imponible, las exigencias deben ir más allá de las reclamables cuando se trata de acudir a otros remedios de la vulneración constitucional.

En cuanto a la exigencia típica de que la dilación sea indebida dijimos en la citada STS 990/2013 que: debe entenderse en el sentido de injusto o ilícito. Es decir no justificable. Para establecer tal conclusión ha de atenderse a las circunstancias concurrentes en cada caso. Así será indebida si resulta desproporcionada para la complejidad de la causa. Y ésta puede derivar de la multiplicidad de sujetos intervinientes que obliga a la multiplicación de los trámites. O de la dificultad para establecer la estrategia investigadora adecuada. O de otras circunstancias que deberán ser valoradas sin que, como antes dijimos quepa remitirse meramente al transcurso del tiempo. La falta de justificación no debe considerarse como correlato ineludible con eventualidades responsabilidades profesionales de los sujetos del procedimiento. Como tampoco cabe excluir la nota de indebida por la mera alusión a deficiencias estructurales de la organización del servicio judicial.

De manera muy concreta, entre esas circunstancias deberá valorarse cual ha sido, no solo el comportamiento del poder jurisdiccional, sino el comportamiento del propio acusado provocando las dilaciones.

Se ha discutido si existe la carga procesal de denunciar la demora en la tramitación al tiempo de incurrir el procedimiento en aquélla. El Tribunal Constitucional remite a la jurisdicción ordinaria la decisión al respecto ( STC 78/2013 ) pero, desde la perspectiva del derecho a la tutela judicial efectiva, proclama que la exclusión de la atenuante bajo la argumentación de exigencia de esa carga no puede calificarse de arbitraria, siquiera lo debatido fuera en esa ocasión el carácter muy cualificado de la atenuante, que había sido desechado.

Procesalmente el que pretende la atenuante, debe al menos, señalar los períodos de paralización, justificar por qué se consideran «indebidos» los retrasos y/o indicar en qué períodos se produjo una ralentización no justificada, siquiera en ocasiones concretas se haya huido de un rigor formalista en esta exigencia ( STS 126/2014 de 21 de febrero ). (énfasis específicos de la cita).

En el caso enjuiciado es poco dudosa la complejidad de los elementos de juicio a considerar dada la compleja documentación aportada. También que no ha sido ajena la duración a comportamientos procesales de los interesados que interpusieron diversos recursos. Ni cabe tener por extraordinarios ni injustificables los tiempos invertidos en resolver los tramos de procedimiento que el recurrente ha dejado enunciados.

Por todo ello el motivo debe ser rechazado en cuanto lo que pretende es la minoración de pena, más allá de la reparación que pudiera suscitar la pretensión de amparo constitucional. Y porque, en todo caso, dada la atenuante ya apreciada y la pena impuesta por ello, no cabría más reducción dada la gravísima entidad del daño causado al erario público.

DUODÉCIMO.- El duodécimo motivo se formula por infracción de ley - artículo 849.1 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal - por inaplicación indebida del art. 21.7.ª Código Penal por no haberse apreciado la atenuante de dilaciones indebidas en la vertiente analógica de la «cuasi prescripción» respecto del primer **delito** por el que ha recaído condena (ejercicio 2007), en relación por tanto con el artículo 21.6ª del Código Penal (atenuante de dilaciones indebidas) como muy cualificada.

La querrela interpuesta por el Ministerio **Fiscal** contra el recurrente se presentó en el Juzgado de Instrucción de Gavà el 12 de junio de 2013, cuando restaban unos pocos días para la prescripción del **delito fiscal** relativo al ejercicio del 2007 por el que se ha impuesto la condena y cuando ya había prescrito el plazo de prescripción administrativa.

2.- En la STS nº 77/2006, de 1 de febrero, en un caso en que los hechos databan del año 1991 y el procedimiento se inicia en el 2000 cuando el periodo de prescripción estaba próximo a culminarse, recuerda que el fundamento de la prescripción del **delito** es el olvido social del mismo. Atiende también a circunstancias específicas como que el **delito** tuvo lugar en la intimidad de la familia, su resonancia fue menor, y por tanto el olvido social del mismo más intenso, aunque es cierto que no se completó el periodo legal, estima que podemos y debemos rebajar la punibilidad del hecho, pues el tiempo transcurrido desde su comisión sin investigación, atenúa la culpabilidad por ese casi olvido social del **delito**, y si la culpabilidad es el presupuesto y la medida de la punibilidad, la disminución de aquélla debe tener incidencia en la determinación de ésta, no tanto, se insiste, por dilaciones indebidas que no existieron, sino porque ha estado muy próximo el tiempo transcurrido desde la comisión de los hechos hasta su investigación prevista por la Ley para la prescripción. Y cita la STS 1387/2004 de 27 de Diciembre. Aún se añade como justificación de la innovadora decisión que también se llegaría a la misma conclusión de la disminución punitiva por la vía de las exigencias derivadas del principio de proporcionalidad. Desde las exigencias del principio de proporcionalidad, no sería admisible



que la individualización de la pena no tuviera en cuenta que los hechos se denunciaron cuando faltaba un año para los diez de la prescripción del **delito**.

En la STS nº 883/2009, de 10 de septiembre, ya se acude por analogía al argumento centrado en la posibilidad de extender el ámbito material de la atenuante de dilaciones indebidas ( art. 21.6 CP ) a supuestos distintos de los hasta ahora considerados por esta Sala. Y entre el fundamento de la nueva atenuante se alude que aquellos casos en los que la parte perjudicada recurra a una dosificada estrategia que convierta el ejercicio de la acción penal -con los efectos de toda índole que de ello se derivan- en un elemento más de una hipotética negociación extrajudicial para la reparación del daño sufrido. La eficacia de una maniobra de esas características puede incluso adquirir una dimensión singular en aquellos **delitos** en los que la denuncia actúa como presupuesto de perseguibilidad, convirtiendo la incoación del proceso en una soberana decisión sólo al alcance del perjudicado. En suma, el transcurso desmesurado del tiempo, provocado de forma voluntaria por el perjudicado, no debería excluir la posibilidad de un tratamiento específico por la vía de la atenuación analógica invocada por el recurrente. El sistema penal estaría así en condiciones de traducir en términos jurídicos las estrategias dilatorias concebidas con el exclusivo propósito de generar una interesada incertidumbre en el autor de un hecho delictivo, presionado extrajudicialmente para su reparación. En el caso apreció que la inactividad de las autoridades resultó clamorosa, con el consiguiente efecto de que ahora, catorce años después de acaecidos los hechos, la ejecución de una grave pena de privación de libertad, se halla todavía pendiente. Se dibuja así una suerte de «cuasi-prescripción» que encontraría fundamento en la necesidad de prevenir la inactividad de las autoridades, evitando así la desidia institucional, que provoca serios perjuicios a la víctima -en este caso, limitada en su capacidad de determinación-, pero que también menoscaba el derecho del imputado a que el cumplimiento de la pena no desborde, por extemporáneo, los fines que le son propios.

Con todo se cuida de advertir que no cabe premiar penalmente aquellos supuestos en los que, sin más, transcurre un dilatado período de tiempo entre la comisión de los hechos y su enjuiciamiento o en los que las autoridades a las que se encomienda la persecución del **delito** no tienen conocimiento de su comisión y, por tanto, carecen de los elementos de juicio indispensables para la incoación del proceso penal (vid también la STS nº 1247/2009, de 11 de diciembre y las números 1387/2004, de 27 de diciembre (fundamento de derecho 11º), y la 77/2006, de 1 de febrero (fundamento de derecho 8º).

Se llega a establecer que, si bien la ley le ofrece a la víctima la posibilidad de denunciar los hechos cuando alcanza la mayoría de edad y le otorga, como plazo, todo el tiempo señalado por la ley para la prescripción del **delito** por ella sufrido, ello no elimina la existencia real del retraso en la denuncia, la proximidad del olvido social, o la atenuación de la necesidad de pena.

Pues bien, con independencia de que tal doctrina pueda ser discutida, por su difícil anclaje en la norma penal vigente, es lo cierto que en el presente caso están ausentes todos los elementos que, con mayor o menor acierto han sido valorados en esas específicas Sentencias de este Tribunal Supremo.

Ninguna maniobra dilatoria se detecta en la estrategia de la denuncia. Por otro lado la proximidad en el fundamento de esta innovación respecto del dilaciones indebidas no permite olvidar que el criterio de la complejidad que ya excluyó la estimación de aquella atenuante justifica aún más la de ésta supuesta analógica en la medida que la complejidad de la situación a investigar justifica sobradamente el tiempo invertido en el descubrimiento en términos suficientes de las maniobras arteras construidas con celo y minuciosidad a lo largo del tiempo por el recurrente.

El motivo se rechaza.

DECIMOTERCERO.- 1.- Finalmente se acude al cauce del artículo 849.1 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal para denunciar infracción de ley por inaplicación indebida del artículo 21.7.ª del Código Penal (atenuante de análoga significación) como muy cualificada, en relación con el artículo 21.6.ª, por haber sufrido D. Constantino Geronimo un largo juicio paralelo en los medios de comunicación -ya desde la instrucción de la causa-, que le ha supuesto una restricción de derechos antes de la pena (derecho al proceso debido [secreto de instrucción] y a la presunción de inocencia) restricción que debe ser compensada, pues, en la pena a imponer.

2.- Basta la lectura del planteamiento del motivo para rechazarlo. Se alega un daño sufrido a consecuencia de actos llevados a cabo fuera del proceso. Por sujetos concretos: los medios de comunicación. En abstracto resulta sugerente la reflexión sobre el papel de éstos y su sintonía con derechos de los ciudadanos a preservar efectivamente su presunción de inocencia, intimidad, propia imagen o, incluso, dignidad.. Ahora bien la eventualidad de las extralimitaciones de aquellos medios y el hipotético daño que pueda causar de manera injusta, de la que no están libres tampoco quienes ejercen funciones públicas, incluidas las jurisdiccionales, solamente pueden legitimar una reclamación: la dirigida contra los medios que actúan al margen de esos derechos constitucionales, o no, de quienes resultan en definitiva sus víctimas. Sin que la reparación así reclamable pueda ser sustituida con limitaciones al ius puniendi proporcionado sí, pero al comportamiento





del delincuente y no al de terceros ajenos al **delito**. Ni siquiera cuando estos terceros han podido ocasionar el escarnio público del sometido a la causa utilizando la información que en ella existía.

A lo que ha de añadirse que en todo caso sería necesario constatar que el tratamiento periodístico pueda calificarse de ilegítimo por rebasar el irrenunciable derecho a la información. Y más respecto de actos no precisamente encomiables de quien, precisamente por la trascendencia pública del sujeto, sus actos antijurídicos son más reprobables y merecen la adecuada, aunque ponderada, crítica pública.

El motivo se rechaza.

Recurso de D. Marcos Benjamin

DECIMOCUARTO.- El primero de los motivos se formula al amparo de los artículos 849.1 y 852 Ley de Enjuiciamiento Criminal por vulneración del artículo 10 de la Constitución, en lo que garantiza la intangibilidad de la dignidad humana, por cuanto en la sentencia recurrida se ha utilizado al pretendido autor del **delito**, D. Constantino Geronimo, para enviar un mensaje a la ciudadanía sobre el cumplimiento del derecho en materia **fiscal**, de modo que el pretendido cooperador necesario, D. Marcos Benjamin, se ha visto igualmente mediatizado para tal «mensaje a la ciudadanía».

2.- La identidad de este motivo con el paralelo formulado por el coacusado hijo de este recurrente lleva a su rechazo por mera remisión a lo que dijimos en el primero de los fundamentos jurídicos de esta nuestra sentencia de casación.

DECIMOQUINTO.- 1.- El segundo de los motivos se ampara en el artículo 849.1 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal denunciando como indebida la aplicación del artículo 28 (cooperación necesaria) en relación con el 305, y en su caso al amparo del 852 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal por vulneración del artículo 24.2 de la Constitución -presunción de inocencia-, porque de las actuaciones que describe la sentencia atribuidas al recurrente -«ocuparse de los intereses económicos de su hijo D. Constantino Geronimo»- no constituyen cooperación necesaria a un **delito fiscal**, y las referencias aisladas a que «controló» no están soportadas por prueba alguna.

Resalta que por sus servicios percibió honorarios a través de la sociedad «FORSYL» sin que al respecto se le reproche nada en la sentencia. Lo que no impide que al tiempo proteste que la actuación con el despacho de asesores, de naturaleza y contenido diversa de la de gestionar económicamente los intereses del hijo, fue la de instarles una solución respecto a los problemas con el precedente asesor Sr. Gumersindo Norberto. Pero que su comportamiento se limitó a una «delegación» en los nuevos asesores. Ya que, en relación a los aspectos **fiscales** nada podía aportar el recurrente. Reiterando en este aspecto las tesis de exoneración ex artículo 31 del Código Penal que ya expuso en el recurso su hijo.

2.- Con poca corrección procesal acumula el motivo dos fundamentos diversos. Por un lado el relativo a la fijación del hecho probado y por otro, que exige aquella previa decisión, el relativo a la calificación jurídica del hecho dado por probado que, al momento de examinar ese segundo motivo, ya debe permanecer intangible.

Comenzaremos por el que concierne a la fijación del hecho que corresponde tener por probado acomodándose al canon impuesto por la invocada garantía constitucional del presunción de inocencia.

2.- 1.- Corrección de la declaración del hecho como probado.

Aquí la queja parece ser bien limitada: el enunciado que rechaza el recurrente es el que afirma que él «controló». Aunque admite que se «ocupaba» de los intereses económicos o de la explotación de los derechos de imagen de su hijo. Incluso que percibió retribución por ello mediante una sociedad llamada «FORSYL». No discute lo que la sentencia recoge como manifestación suya: a lo largo del tiempo, cuando había alguna entidad interesada en algún sponsor, lo llamaban en primer lugar a él, quien proponía una contraprestación y, si se llegaba a un acuerdo, las asesorías de cada parte cerraban los contratos.

Y también admite que fue él quien acudió al despacho de los asesores **fiscales** a los que nos hemos venido refiriendo al examinar el precedente recurso del hijo coacusado. Como reconoce en el motivo que el testigo asesor **fiscal** manifestó que era este acusado quien reportaba la documentación al despacho de aquél. Por más que proteste que ese testigo añadiera que gran parte de tal documentación ya la tenían ellos en su despacho.

Y está fuera de discusión que como padre, mientras su hijo era menor de edad, dio inicio al procedimiento de constitución de una sociedad que aparentaba recibir la cesión de los derechos de imagen de su hijo.

En realidad lo que el motivo viene a plantear no es tanto los enunciados que «describen» los actos que se le atribuyen como probados, cuanto su «valoración a efectos de subsunción» en la norma que tipifica la cooperación necesaria. Incluso el uso de términos valorativos no descriptivos como la de considerar los



actos del recurrente como un «control». En todo caso, admitiendo su participación en las contrataciones de los derechos del hijo, enfatiza que una cosa es participar en un contrato y otra hacerlo en la defraudación tributaria en relación a los deberes **fiscales** que de aquellos derivaran. Y menos que tal participación sea como cooperador necesario.

Por ello este aspecto del motivo se revela aparente. Y en todo caso inútil para cuestionar que los precedentes fácticos de la decisión hayan sido fijados acomodándose a las exigencias de la presunción constitucional de inocencia. Lo que hace que debamos atender al otro aspecto amparado ya en al nº 1 del artículo 849 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, sin rectificación en lo que concierne al hecho dado por probado.

2.2.- El recurrente protesta que el ocuparse o controlar «los intereses económicos de su hijo», o «la explotación de los derechos de imagen» puede calificarse como participación por cooperación necesaria acorde a las exigencias del artículo 28 del Código Penal.

Y afirma la neutralidad del hecho declarado probado según el cual por estos servicios cobró a su hijo Marcos Benjamin, mediante una sociedad llamada «FORSYL». Construye la argumentación que quiere conduzca a la irrelevancia penal de su comportamiento de la siguiente manera: a) ocuparse de los intereses económicos o de la explotación de derechos de imagen del hijo difiere esencialmente de una labor de asesoramiento **fiscal**. «negociar y, en ocasiones, concluir los contratos publicitarios o de patrocinio que se iban suscribiendo», es negociar cuánto van a pagar las marcas por la publicidad, es buscar hueco en la agenda de su hijo para llevar a cabo los spots publicitarios, es aceptar, o no, viajar para grabar el spot, etc., pero todo ello nada tiene que ver con fiscalidad, ni con impuestos, materia ésta en la que D. Marcos Benjamin es tan profano como su hijo; b) D. Marcos Benjamin delegó las cuestiones **fiscales** en los asesores **fiscales** del bufete «Juárez», de todo prestigio, precisamente porque como profano en la materia él no se podía ocupar de eso. La delegación en los asesores **fiscales** se realiza precisamente para que se cumpla adecuadamente con los deberes **fiscales** nada se dice en los Hechos Probados relativo a que se buscara un asesoramiento para defraudar; c) la Sala a quo no ha podido describir acción alguna que pueda ser tenida a efectos penales como de cooperación necesaria. Tiene que haber una acción de cooperación por tanto, descrita claramente, para que pueda recaer condena, y además ésta ha de haber sido causal para el resultado. Es más, la cooperación ha de ser no una cualquiera, sino una necesaria. Si, como dice la sentencia de esta Excma. Sala 586/14, entre otras, «el **delito** se consuma al formalizar la declaración del IRPF», no cabe duda que la sentencia debería haber establecido alguna acción de cooperación a dicho hecho consumativo, pero los Hechos Probados únicamente se refieren a D. Constantino Geronimo, y únicamente en unos pocos últimos párrafos lo hacen respecto de D. Marcos Benjamin; d) El artículo 31 Código Penal (actuación en nombre de otro) establece la responsabilidad por la acción propia en representación de otro, que no actúa ni interviene en el **delito** y que tiene la cualificación legal exigida por el tipo. La ley penal no responsabiliza al representado por la acción del representante; e) como aspectos que exoneran al recurrente indica que la sociedad «JENBRIL S.A.» fue gestada por el bufete «Juárez», por tanto no por D. Marcos Benjamin y que la sociedad «SIDEFLOOR» fue creada por un despacho de planificación **fiscal** internacional, no por D. Marcos Benjamin, y concluye f) que es absurdo que un profano en la materia pueda cooperar, y además de forma necesaria, en una defraudación **fiscal** que no está ni en condiciones de entender por lo que la delegación en técnicos le exonera de responsabilidad, ni ésta puede derivar del consejo dado a su hijo para acudir al despacho de los asesores ni cabe hablar de cooperación en el fraude **fiscal** que se ejecuta al tiempo de declarar a hacienda en cuyo momento en nada interviene.

3.- La sentencia excluye a este recurrente de la categoría de autor por no tener la condición -ser el deudor tributario- exigida para el sujeto de este tipo penal especial. Tampoco le imputa haber inducido a su hijo al comportamiento calificado en él de autoría.

Lo que le lleva a considerarlo cooperador necesario es: intervenir para conseguir el primer «entramado» societario; protagonizó la cesión de la gestión de los derechos a sucesivas empresas y encomendar al despacho «Juárez» que mantuviera los derechos en el seno de la familia del acusado dando lugar a que surgiera «JENBRIL».

Lo relevante de la cooperación de este recurrente es que, tras protagonizar la inicial cesión de derechos de imagen de su hijo a la sociedad titularidad de la madre, cuando aquel era menor, la cesionaria otorga la gestión económica de los derechos del hijo a otra sociedad de la que el recurrente era titular en un 50% (siéndolo del otro 50% el Sr. Gumersindo Norberto) y tal esquema se reproduce, tras ratificarlo el hijo siendo ya mayor, cuando el recurrente decide prescindir del cotitular Sr. Gumersindo Norberto. Esa configuración del protocolo de comportamiento en el tratamiento de los contratos, como dice la sentencia de instancia, es lo que coopera, de manera determinante en la opacidad de los ingresos por la explotación de los derechos de imagen de D. Constantino Geronimo.



A tales actos de colaboración los califica en efecto la sentencia recurrida de necesarios y decisivos por ser consistentes en la aportación de elementos sin los cuales esa defraudación hubiera sido muy difícil de cometer.

4.- En relación con la participación como cooperador necesario dijimos en nuestra STS nº 606/2010 que: en supuestos de pluralidad de intervinientes existe una unidad de hecho que deriva del sentido conjunto de las acciones de autor y partícipe y que el artículo 28 del Código Penal exige que los intervinientes, sean los «considerados» autores, como inductores o como cooperadores necesarios, o sean los cómplices, participen en la ejecución de un hecho. El que realiza el autor principal.

Aunque, como dijimos en la STS nº 34/2007 de 1 de febrero : «Una acción que no representa peligro alguno de realización del tipo carece de relevancia penal. El fundamento de esta tesis es la protección del ámbito general de libertad que garantiza la Constitución. Recordamos allí criterios para poder calificar un acto neutral como participación delictiva: se atribuye relevancia penal, que justifica la punibilidad de la cooperación, a toda realización de una acción que favorezca el hecho principal en el que el autor exteriorice un fin delictivo manifiesto, o que revele una relación de sentido delictivo, o que supere los límites del papel social profesional del cooperante, de tal forma que ya no puedan ser consideradas como profesionalmente adecuadas, o que se adapte al plan delictivo del autor, o que implique un aumento del riesgo, etc.»

El ahora recurrente, tal como deriva del hecho probado, aún sin alcanzar la condición de inductor, no era ajeno al objetivo para el que resultaba estratégicamente ordenada toda su actividad, sino que, como dijimos respecto del otro recurrente, interesó el asesoramiento técnico funcional a tal objetivo y materializó la actuación disimuladora de la base imponible del sujeto autor en la forma descrita. Con ello, además del componente objetivo del favorecimiento del **delito**, participó con la doble dimensión subjetiva de tal participación: a) De contribuir al resultado, y b) la de que el resultado se produjera.

5.- Es verdad que administrar intereses económicos de otro es posible sin inmiscuirse en la relación de ese otro con la Hacienda. Pero no podemos compartir que el relato de lo probado no describa actos relevantes para ser subsumida la conducta del recurrente en esa participación mediante cooperación necesaria, regulada en el artículo 28 del Código Penal . Esa descripción es la reiterada en la fundamentación jurídica de la sentencia de instancia que acabamos de resumir en el anterior apartado.

Ya dejamos expuesto al examinar el recurso del otro recurrente que carece de justificación la delimitación del actuar típico al momento de presentación de una declaración/liquidación del IRPF ante Hacienda. Muy al contrario lo relevante es la ocultación del hecho generador de la base imponible y la subsiguiente inaccesibilidad de esa información, al menos sin actividad inspectora, a la administración tributaria. La liquidación es solamente un momento más del complejo actuar típico.

No está demás recordar, incluso, que, si bien el autor debe reunir las condiciones típicas del sujeto especial, no es necesario que actúe de propia mano.

Por las mismas razones que dejamos expuestas al examinar el motivo del anterior recurrente, tampoco podemos compartir la tesis de éste acerca de la consideración de lo que denomina «delegación» en el bufete de los asesores jurídicos como cortafuegos que originaría una solución de continuidad entre los delegantes y el comportamiento de los delegados, «trasladando» a éstos, sin retorno, la exclusiva de la responsabilidad por los actos que lleven a cabo en el ejercicio de tal encargo.

De ahí que la actuación de un extraneus como representante del sujeto especial, haga o no exigible al responsabilidad penal a éste, no acarrea como consecuencia necesaria la exoneración del sujeto en cuyo nombre actúa el extraneus.

Lo que hace decaer las conclusiones que el motivo pretende establecer por decaimiento de las premisas en que se funda.

En efecto, el recurrente presta sus actos colaboradores en el momento más decisivo del comportamiento típico: cuando se llevan a cabo las operaciones de ocultación que dan al comportamiento **fiscal** del sujeto obligado el carácter de fraude.

La colaboración consiste en que despliegue toda la actividad necesaria, no solamente para obtener los ingresos del sujeto fiscalmente obligado, sino para que tales beneficios ingresen en el patrimonio real del hijo con disimulo, bajo la apariencia de gestación y obtención por sujetos aparentes interpuestos (las sociedades cesionarias de la titularidad de tales derechos). La necesidad específica del recurrente deriva de dos consideraciones: a) Que el hijo no podía al tiempo participar en la actividad deportiva generadora de la imagen fuente de los derechos, necesitando al efecto alguien experto, como se reveló ser su padre, y b) que era



necesario para tranquilidad del hijo que esa persona experta fuera de su absoluta confianza para garantizar el secreto de lo ocultado, por lo que ningún otro individuo podía alcanzar la cualificación del padre aquí recurrente.

Así pues el padre participa con actos esenciales en el momento de desplegarse el núcleo esencial de la acción típica y lo hace con plena consciencia de los efectos de ocultación **fiscal**. La consciencia de tales efectos deriva de los mismos datos que nos permiten predicarla en su hijo y hemos dejado expuestos.

Como damos también por reproducido el verdadero alcance de la utilización de los «consejos» «técnico jurídicos» suministrados por el bufete de asesores, que en modo alguno relevan a quien los utiliza de la responsabilidad contraída.

DECIMOSEXTO.- 1.- El tercero de los motivos se formula denunciando infracción de ley, al amparo del artículo 849.1 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, por indebida inaplicación del artículo 29 y aplicación indebida del artículo 28 ambos del Código Penal (cooperación necesaria).

Estima el penado recurrente que a su comportamiento sólo habría correspondido -y lo alega subsidiariamente- una condena por complicidad.

Alega que no era el obligado tributario, ni el asesor **fiscal**, y carecía de conocimientos **fiscales** y que su pretendido aporte habría sido sólo respecto de una parte de los Hechos Probados, no de todos ellos en su conjunto, pues la propia sentencia cita únicamente unos pocos contratos en los que pretendidamente habría intervenido, como también vimos en el motivo anterior.

2.- Damos por reproducido lo anteriormente expuesto en el sentido de que la ocultación de la base imponible, núcleo esencial del tipo penal de fraude **fiscal**, no era posible sin el protocolo de generación de ingresos por derechos de imagen y simulación de sujeto tributario interpuesto (cesionaria ficticia de derechos) y que, a su vez, la prestación de esa esencial contribución era difícilmente realizable sin contar el autor con la persona de absoluta confianza que no solamente supliría su inocua opacidad operativa sino la necesaria discreción que garantizara la ocultación. Relevancia y necesidad en el papel asumido por el padre que lleva a calificar la participación a título de cooperador necesario y no de mera complicidad.

El motivo se rechaza.

DECIMOSÉPTIMO.- 1.- El cuarto de los motivos se formula al amparo del artículo 851.3.º de la Ley de Enjuiciamiento Criminal por no ser resueltos todos los puntos que fueron objeto de defensa, así como al amparo del artículo 852 de la misma Ley, por vulneración del artículo 24 de la Constitución al haberse producido condena a pesar de haberse vulnerado igualmente el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva y al derecho de defensa, y con él -de forma mediata- haberse vulnerado la presunción de inocencia, ya que la sentencia ha omitido totalmente la concreta pretensión de aplicación -o al menos de análisis- del artículo 31 del Código Penal, y tal omisión es absoluta -ni siquiera para descartar tal aplicación-, no solo vulnerándose con ello la tutela judicial efectiva sino además tornando con ello indefectiblemente la valoración de la prueba, por ende, en irracional.

Se había formulado la pretensión de esta parte de que se analizase desde el punto de vista probatorio la delegación de D. Constantino Geronimo y D. Marcos Benjamin en sus asesores, y desde el punto de vista de subsunción, el artículo 31 del Código Penal, todo lo cual demostraba que ni D. Constantino Geronimo era autor del **delito**, ni D. Marcos Benjamin cooperador, porque habían delegado en sus asesores **fiscales**, y por ende éstos ex artículo 31 del Código Penal actuaban en su nombre, ha sido totalmente omitida por la sentencia. La Sala a quo no cita el artículo 31 del Código Penal, ni para descartarlo.

2.- Tanto lo referido a la supuesta delegación en los asesores como a los interesados efectos ex artículo 31 del Código Penal de la mal denominada «delegación» nos remitimos a lo dichos sobre idéntica tesis mantenida en el recurso del otro penado hijo de este recurrente en el fundamento jurídico tercero.

Por las mismas razones antes expuestas rechazamos ahora este motivo.

DECIMOCTAVO.- 1.- El quinto de los motivos formulados por este penado busca amparo en el artículo 852 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal alegando vulneración del artículo 24.2 de la Constitución, al haberse producido condena al D. Marcos Benjamin como cooperador necesario en relación a su derecho fundamental a la tutela judicial efectiva, y en vinculación con el mismo, alega también vulneración de su presunción de inocencia. Y ello porque, según afirma, en lugar de haberse producido una valoración de la prueba racional, no se atiende a hipótesis alternativas plausibles, que ni siquiera son descartadas, obviando importantes fuentes probatorias que fueron parte de la prueba plenaria, de forma que la estructura externa de la valoración probatoria -perfectamente revisable en casación- es irracional y, por ende, vulneradora del derecho a la presunción de inocencia.



Entre los elementos de juicio que dice repetidos se encuentran el testimonio del asesor D. Mauricio Nicolas declaró expresamente que «nunca» informó de nada a los asesorados, y que lo que le solicitó D. Marcos Benjamin fue que le solucionaran el problema con el Sr. Gumersindo Norberto , no defraudar a Hacienda. Y el del asesor D. Lazaro Saturnino que señaló que la decisión de «optar por una sociedad uruguaya» es tomada por él como asesor **fiscal** personalmente, «por deformación profesional» -dijo-, no se lo solicita D. Marcos Benjamin , quien únicamente quería solucionar los problemas generados por el Sr. Gumersindo Norberto ; ni siquiera «se lo preguntó» a D. Marcos Benjamin . Como el otro penado hace exhaustiva enunciado de la prueba documental que dice que el Tribunal no ha examinado.

Hace expresa protesta de solo desea destacar la testifical omitida que afecta en particular a la pretendida atribución a D. Marcos Benjamin , y que no consta por tanto lógicamente en la casación de D. Constantino Geronimo .

2.- Pues bien, la testifical de que se hace énfasis so pretexto de singularidad en la afectación a este recurrente, nada específico entraña. Las razones expuestas antes, en relación al similar recurso del hijo, cabe ahora reiterarlas para concluir que los datos que se indican no pueden justificar la exoneración bajo al cobertura de la responsabilidad de los asesores. Ya hemos expuesto que es razonable la inferencia de que a ellos se acude precisamente para que con su cualificación técnica hagan viable el objetivo delictivo común de padre e hijo: eludir el pago de lo que sabían era debido por IRPF del hijo. Y ambos, el padre y el hijo supieron que habían logrado tal objetivo.

En consecuencia, ni quiebra la tutela judicial pues todo elementos de juicio disponible conducía a tal inferencia. Esta es fruto de razonable valoración, por lo que tampoco cabe estimar vulnerando el derecho a la presunción de inocencia. Y respecto de todo ello damos por reproducido lo dicho al responder al paralelo motivo del otro recurrente (Fundamento Jurídico Cuarto).

DECIMONOVENO.- 1.- El sexto de los motivos con amparo del artículo 852 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal denuncia vulneración del artículo 24.1 de la Constitución en relación con el 120.3 de la Constitución , utilizando también la habilitación del artículo 849.1 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal en relación con los artículos 14.3 y 305 del Código Penal , al haberse producido condena pese a que la propia sentencia plantea la posibilidad de un error de prohibición, cuyo descarte o desestimación inexplicablemente -pues la sentencia misma lo plantea- no motiva en absoluto, siendo así que en efecto sí concurría un error invencible o inevitable de prohibición, con la obligada consecuencia por tanto de que debió dictarse sentencia absolutoria.

Reitera, como su hijo, la tesis de que si un lego en derecho recurre a especialistas en materia **fiscal** para que lo asesoren, pagando por el asesoramiento, importantes honorarios, no actúa con indiferencia, ni ha querido deliberadamente ignorar cuáles eran sus obligaciones **fiscales**. Por el contrario, ha hecho lo que podía hacer y es socialmente adecuado. En el presente caso, ni D. Constantino Geronimo ejecutó la acción típica del artículo 305 del Código Penal , ni D. Marcos Benjamin una acción de cooperación necesaria, sino que ambos pusieron cuantos medios tuvieron a su alcance para cumplir con sus obligaciones tributarias, durante la inspección y la instrucción de la causa.

2.- El propio recurrente manifiesta que se adhiere in totum al idéntico motivo alegado en la casación postulada por su hijo, mutatis mutandis, dejando por tanto únicamente constancia de que a D. Marcos Benjamin , en su caso, también le sería aplicable un error de prohibición.

Dado que nada hay que mutar, reiteramos lo dicho respecto al en efecto idéntico motivo aludido para rechazar éste.

VIGÉSIMO.- 1.- El séptimo motivo también se ampara en el artículo 852 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal alegando vulneración de los derechos fundamentales a la defensa y a no declarar contra sí mismo, ambos garantizados en el artículo 24 de la Constitución Española , por cuanto la inspección de los tributos a partir de la 2.ª diligencia debió ser paralizada, para deducir el tanto de culpa, y pese a ello, tal paralización no se produjo y se siguieron solicitando documentos al representante del obligado tributario, documentos que más tarde conformaron la acusación.

2.- Como en el motivo anterior existe coincidencia absoluta, con idéntico motivo planteado por el recurrente D. Constantino Geronimo , dice conocer y hace suyo igualmente in totum.

Dado que nada hay que mutar, reiteramos lo dicho respecto al en efecto idéntico motivo aludido para rechazar éste.

VIGESIMOPRIMERO.- 1.- El octavo motivo acude a la habilitación del artículo 849.1 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal por indebida inaplicación del artículo 74 del Código Penal (continuidad delictiva) en relación con los tres **delitos fiscales** por los que ha recaído condena, al haberse producido condena a D. Marcos Benjamin



como cooperador necesario de tres **delitos fiscales** sin haberse aplicado dicho artículo 74 como un **delito** continuado, con la finalidad última de que en la pena aplicada no exista una desproporción al aplicar las reglas del concurso real.

2.- En aras igualmente de la brevedad, hacemos nuestros todos los argumentos en idéntico motivo alegados por el recurrente D. Constantino Geronimo , al que expresamente nos adherimos y remitimos.

También aquí damos por reproducido lo dicho para igual impugnación formulada por el otro recurrente.

VIGESIMOSEGUNDO.- 1.- Con invocación del artículo 849.1 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal se denuncia en el noveno motivo infracción de ley por inaplicación indebida del artículo 21.6ª del Código Penal (atenuante de dilaciones indebidas) como muy cualificada, por haber sufrido D. Marcos Benjamin un proceso con dilaciones indebidas, vulnerándose el artículo 24.2 de la Constitución (derecho a un proceso sin dilaciones indebidas), lo que le ha supuesto una restricción de derechos que debe ser compensada en la pena a imponer.

2.- Como en los anteriores motivos el recurrente manifiesta que se adhiere expresamente a un motivo idéntico alegado por el recurrente D. Constantino Geronimo , que hace suyo en su integridad.

También aquí damos por reproducido lo dicho para igual impugnación formulada por el otro recurrente.

VIGESIMOTERCERO.- 1.- El décimo motivo también se formula por infracción de ley al amparo del artículo 849.1 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal por inaplicación indebida del artículo 21.7.ª del Código Penal por no haberse apreciado la atenuante de dilaciones indebidas en la vertiente analógica de la «cuasi prescripción» respecto del primer **delito** por el que ha recaído condena (ejercicio 2007), en relación por tanto con el artículo 21.6ª del Código Penal (atenuante de dilaciones indebidas) como muy cualificada.

2.- También este motivo, dice el propio recurrente, consta en el recurso de casación de D. Constantino Geronimo , al que se remite y hace suyo en su integridad.

También aquí damos por reproducido lo dicho para igual impugnación formulada por el otro recurrente.

VIGESIMOCUARTO.- 1.- La reiteración de tesis se produce nuevamente en el undécimo motivo formulado por infracción de ley - artículo 849.1 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal - por inaplicación indebida del artículo 21.7.ª del Código Penal (atenuante de análoga significación) como muy cualificada, en relación con el artículo 21.6.ª, por haber sufrido el Sr. Marcos Benjamin un largo juicio paralelo en los medios de comunicación -ya desde la instrucción de la causa-, que le ha supuesto una restricción de derechos antes de la pena (derecho al proceso debido [secreto de instrucción] y a la presunción de inocencia) restricción que debe ser compensada, pues, en la pena a imponer.

El recurrente manifiesta que hace suyo en su integridad idéntico motivo articulado por el recurrente D. Constantino Geronimo , en aras a la brevedad estimando únicamente necesario añadir: D. Marcos Benjamin no es una persona pública, de tal modo que el juicio paralelo por él sufrido es más grave aún si cabe.

2.- También aquí damos por reproducido lo dicho para rechazar el motivo aludido del otro recurrente, de tal suerte que la total inestimabilidad hace inútil la referencia a la diversidad del carácter público del sujeto afectado.

VIGESIMOQUINTO.- 1.- El duodécimo motivo -por el cauce del artículo 849.1 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal - recoge la específica pretensión casacional de este penado instando a la aplicación de la atenuante 21.5 del Código Penal como muy cualificada al ser la reparación del daño una causa atenuante de carácter objetivo que debía haber sido aplicada por tanto a D. Marcos Benjamin de forma idéntica a como ha sido aplicada al condenado como autor, es decir, como muy cualificada, además también en virtud del inveterado principio de accesoriidad.

Alega que fue precisamente el propio Sr. Marcos Benjamin quien hizo el correspondiente pago de la deuda tributaria, tal y como obra en la causa (regularización efectuada por importe de 5.016.542,27 €, cuya transferencia se acreditó mediante escrito de 20 de agosto de 2013, ff. 180 a 182 de la causa).

Estima que en definitiva, a D. Marcos Benjamin se le debe rebajar la pena en tres grados.

2.- En la STS nº 78/2009 de 11 de febrero ya dejamos dicho que, aunque se ha cuestionado que esta atenuante deba afectar a todos los intervinientes si la actividad de reparación se hace sólo por uno de los responsables penales, en el caso allí juzgado se atendió a la existencia de relaciones personales entre los procesados de lo que se dedujo que las consignaciones, aun formalmente realizadas por uno de ellos, lo fueron a nombre de todos los acusados. Además, como se había dicho en la STS. 17.3.2004 , no se trata, en modo alguno, de considerar extensible, de forma automática, la atenuante de reparación del daño a todos los partícipes del **delito**, pero sí de resaltar que la razón esencial de ser, en el momento actual, de esta circunstancia de



atenuación, no es otra que la del favorecimiento de la reparación de la víctima del **delito** o del perjudicado con el mismo.

La sentencia de instancia, sin embargo, estima que la atenuante de reparación solamente puede beneficiar a D. Constantino Geronimo en tanto que sólo él es el deudor tributario y sólo a él compete, pues, decidir si atiende las reclamaciones que le hace la Hacienda Pública; y ello pese a que cita la jurisprudencia que recuerda la naturaleza objetiva de tal circunstancia atenuante, basada en razones de política criminal ajena a la contrición o al arrepentimiento.

No obstante, al estimar que la responsabilidad civil por este **delito** de fraude **fiscal** no es de naturaleza solidaria, no considera aplicable tal doctrina.

Lo que, con dudosa coherencia no le impide estimar una atenuante analógica de la solicitada por el recurrente.

3.- El artículo 21.5 del Código Penal premia con la atenuante la reparación del daño ocasionado, claro es, por el **delito**. Es la obligación que, ex artículo 1092 del Código Penal, nace del hecho tipificado como **delito** la que debe ser extinguida por cualquiera de los medios previstos en el artículo 110 del Código Penal. Por más que el 21.5 parece limitar al modo de reparación.

Pues bien, aquella obligación es la que tiene naturaleza solidaria por virtud de lo dispuesto en el artículo 116 del Código Penal cuando dice que los sujetos incluidos en la clase de autores responden solidariamente. Y el artículo 28 determina que los cooperadores necesarios «se consideran» autores. Y es esa obligación y no la preexistente al **delito** la que constituye referencia para la atenuante solicitada.

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 1144 del Código Civil el acreedor, aunque lo sea por razón del artículo 1092 del mismo, puede dirigirse contra cualquiera de los deudores. Pero también que el pago hecho por uno de ellos extingue la deuda. Lo que hace irrelevante que el pago de la responsabilidad civil, que tenía origen en los tres **delitos fiscales**, se hiciera por el deudor tributario, que ya lo era antes del **delito**, o por quien con él responde solidariamente por el importe de la responsabilidad civil que el **delito** originó.

En uno u otro caso la reparación queda efectuada y no por un tercero ajeno al **delito** sino por ambos culpables. De otra suerte uno de éstos dispondría de la facultad de impedir que el otro se acogiera al beneficio citado abonando la totalidad de la responsabilidad civil.

4.- Nos resta pues determinar cual ha de ser el alcance de la atenuante en la individualización de la pena de este recurrente. Al respecto no podemos prescindir de que la sentencia ha reconocido a este penado una rebaja de un grado por estimarla adecuada a la autorización al respecto del artículo 65.3 del Código Penal. Tampoco de que la atenuante fue estimada en relación al otro penado como muy cualificada por «lo importantísimo» de las sumas abonadas al efecto. Condición que, por las razones dichas para justificar la aplicación a D. Marcos Benjamin como cooperador necesario, también ha de reconocerse respecto de éste.

Para calcular la extensión de la pena imponible por el tipo cualificado por la gravedad de lo defraudado la sentencia recurrida parte como base de dos años de prisión que es la pena mínima a partir de la Ley Orgánica 7/2012. Esta Ley impuso una pena de prisión de dos a cinco años. Es decir con un mínimo inferior al que correspondería por la redacción vigente al tiempo de los hechos. Era entonces pena mínima la que correspondía como mitad superior de la prevista en el artículo 305.1 párrafo segundo letra b) en su redacción del artículo 305 dada por Ley Orgánica 15/2003: dos años y medio de prisión.

Dado que las rebajas de pena parten de la mínima hemos de considerar la establecida en 2012 en el artículo 305 bis como más favorable.

Por ello al tener que llevar a cabo una reducción de tres grados para este recurrente la pena imponible por cada **delito** no puede rebasar seis meses menos un día por aplicación de lo dispuesto en el artículo 70 del Código Penal. Y el mínimo será la pena de tres meses de prisión.

En cuanto a la multa podrá imponerse entre un cuarto y un medio de la cuota defraudada.

VIGESIMOSEXTO.- Las costas del recurso se impondrán al penado cuyo recurso se rechaza totalmente declarándose de oficio las derivadas del recurso formulado por D. Marcos Benjamin, dada su parcial estimación.

## FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta sala ha decidido Desestimar totalmente el recurso formulado por D. Constantino Geronimo, contra la sentencia dictada por la



Sección 8ª de la Audiencia Provincial de **Barcelona** con fecha 5 de julio de 2016 , cuya sentencia confirmamos íntegramente con respecto a este recurrente.

Condenar al penado al pago de las costas derivadas de su recurso de casación.

Estimar parcialmente el recurso formulado por D. Marcos Benjamin , contra la misma sentencia, que anulamos y dejamos sin efecto en los concretos y limitados términos que se dirán en la segunda sentencia dictada a continuación de ésta.

Declarar de oficio las costas causadas por este recurso.

Comuníquese dicha resolución y la que se dicte a continuación a la mencionada Audiencia, con devolución de la causa en su día remitida.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

RECURSO CASACION núm.: 1729/2016

Ponente: Excmo. Sr. D. Luciano Varela Castro

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. María Josefa Lobón del Río

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Penal Segunda Sentencia

Excmos. Sres.

D. Andrés Martínez Arrieta

D. José Ramón Soriano Soriano

D. Luciano Varela Castro

D. Alberto Jorge Barreiro

D. Andrés Palomo Del Arco

En Madrid, a 24 de mayo de 2017.

Esta sala ha visto la causa rollo nº 110/2015, seguida por la Sección 8ª de la Audiencia Provincial de **Barcelona**, dimanante de las Diligencias Previa nº 598/13, procedentes del Juzgado de Instrucción nº 3 de Gavá, por tres **delitos delitos** contra la Hacienda Pública, contra D. Constantino Geronimo y D. Marcos Benjamin , en la cual se dictó sentencia por la mencionada Audiencia con fecha 5 de julio de 2016 , que ha sido recurrida en casación por los procesales, y ha sido casada y anulada parcialmente por la dictada en el día de la fecha por esta Sala Segunda del Tribunal Supremo, integrada por los Excmos. Sres. anotados al margen.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Luciano Varela Castro.

#### ANTECEDENTES DE HECHO

ÚNICO.- Se admiten los hechos declarados probados en la sentencia de instancia.

#### FUNDAMENTOS DE DERECHO

ÚNICO.- Por las razones dichas en la sentencia de casación procede aplicar a D. Marcos Benjamin la atenuante de reparación del daño como muy cualificada, con aplicación de la pena en la forma dicha en la citada resolución casacional.

En cuanto a la multa se partirá de que las cuotas defraudadas fueron según el hecho declarado probado de 1.064.626, 62 euros, correspondiente al ejercicio de IRPF del 2007; de 1.584.601,09 euros, por el IRPF del año 2008, y la de 1.536.775,41 euros por el ejercicio de IRPF del 2008.

Y se fija el importe en 1/3 de dichas cantidades.

#### FALLO





Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta sala ha decidido Condenar a D. Marcos Benjamin , como cooperador necesario de TRES **DELITOS** CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA de los artículos 305 y 305 bis del Código Penal , con la concurrencia de la atenuante de reparación del artículo 21,5 del mismo Texto Legal , como muy cualificada a las siguientes penas:

POR EL **DELITO** DE DEFRAUDACIÓN EN RELACIÓN AL IRPF DEL EJERCICIO 2007 de D. Constantino Geronimo , a la pena de 5 meses de prisión, multa de 354.875,54 euros, con 70 días de responsabilidad personal subsidiaria en caso de impago y pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho de gozar de los beneficios o incentivos **fiscales** o de la Seguridad Social, por un plazo de 1 año.

POR EL **DELITO** DE DEFRAUDACIÓN EN RELACIÓN AL IRPF DEL EJERCICIO 2008 de D. Constantino Geronimo , a la pena de 5 meses de prisión, multa de 528.200,36 euros, con 90 días de responsabilidad personal subsidiaria en caso de impago y pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho de gozar de los beneficios o incentivos **fiscales** o de la Seguridad Social, por un plazo de 1 año.

POR EL **DELITO** DE DEFRAUDACIÓN EN RELACIÓN AL IRPF DEL EJERCICIO DEL 2009 de D. Constantino Geronimo , a la pena de 5 meses de prisión, multa de 512.258,47 euros, con 90 días de responsabilidad personal subsidiaria en caso de impago y pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho de gozar de los beneficios o incentivos **fiscales** o de la Seguridad Social, por un plazo de 1 año.

En los demás pronunciamientos ratificamos lo que la sentencia de instancia dispone.

Notifíquese esta resolución a las partes haciéndoles saber que contra la misma no cabe recurso, e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

#### VOTO PARTICULAR

QUE EMITE EL EXCMO. SR. D. Luciano Varela Castro A FUNDAMENTO DE DERECHO DÉCIMO DE LA SENTENCIA DICTADA EN EL RECURSO DE CASACIÓN Nº 1729/2016.

Emito este voto particular referido a un aspecto concreto de ambos recursos de casación: la pretensión de que se aplique la regla de determinación de la pena del artículo 74.1 del Código Penal conforme a la cual debió considerarse continuidad entre las tres infracciones por las que se les condena, con imposición de la pena señalada para el **delito** en su mitad superior sin acumular las tres penas correspondientes a sendos **delitos**.

Y emito el voto por discrepar de la aplicabilidad de la doctrina jurisprudencial mayoritaria, sin atender a circunstancias específicas de cada caso.

1.- La doctrina mayoritaria viene, a mi manera de ver erróneamente, negando de manera general la posibilidad de aplicar aquella norma a los autores de plurales **delitos fiscales**. Y lo hace con apoyo en los siguientes argumentos: a) El **delito fiscal**, dada su definición legal, tiene un «estructura específica difícilmente compatible con la continuidad delictiva» ( STS , 2115/2002 con cita de la precedente 2476/2001 y las 1493/1999 y 20/2001 ); b) «la diversidad de los deberes **fiscales** que son vulnerados mediante su comisión, condicionados cada uno de ellos por hechos imponderables diferentes, ejercicios temporalmente distintos e incluso por plazos de declaración y calendarios diversos»; c) la singularidad de cada impuesto es un obstáculo para que la elusión de su pago se amalgame con la del pago de otro de distinta naturaleza, incluso cuando las declaraciones estén referidas al mismo ejercicio **fiscal** ( STS 1629/2001 ), y d) la redacción del apartado 2 del artículo 305 del Código Penal lo es también, como se dijo en Sentencia de 9-3-93 , para que el impago del impuesto correspondiente a un período impositivo o declaración pierda su condición de **delito** independiente y se funda, en un **delito** continuado, con el impago del mismo impuesto correspondiente a otro período.

A tales premisas se une un argumento -extraído de aquel artículo 305.2 del Código Penal - con pretensiones de contundencia lógica:

«Resulta lógico deducir de esta norma que si las defraudaciones cometidas en distintos períodos y referidas al mismo impuesto no pueden sumarse para que la cuantía total de las mismas convierta en **delito** lo que de otra forma sería una pluralidad de infracciones administrativas, no puedan sumarse tampoco las cantidades defraudadas en **delitos** cometidos en distintos períodos para que la pluralidad de **delitos** sea castigada como uno solo continuado.»

2.- Los argumentos b) y c) no son atendibles por su contenido para negar la continuidad en casos en que no se dan tales premisas. Es decir si la elusión de pago concierne al mismo tributo en diversos periodos impositivos, pues conciernen a casos en que difiere el tipo de impuestos cuyo pago se elude.



El argumento a) resulta críptico. Inteligible solamente para quienes tengan acceso a las no expuestas razones que pudieran avalarlo. A mí no se me alcanzan. Porque desconozco cual sea el perfil de la estructura tan específico en el **delito fiscal**, al que se alude con tal argumento. Y cual sea la razón de la incompatibilidad con las exigencias del artículo 74.1., regla que en absoluto extiende sus consecuencias a infracciones de naturaleza patrimonial y, menos aún, patrimonial privada.

A la hipótesis de pluralidad de **delitos** en periodos sucesivos en que se impaga el mismo impuesto concierne el argumento d) extraído del artículo 305.2 del Código Penal . Por lo demás suscrito por algún autor comentando el Código Penal que llega a afirmar que «el carácter especial de la regla del artículo 305 del Código Penal desplaza a la más general contenida en el artículo 74 del Código Penal ».

Podría asumirse el enunciado si se acompañara de la exposición de las razones que avalen esa conclusión, que no argumento. Y es que, antes al contrario, el mismo legislador, al describir los elementos del tipo penal para el caso de tributos que o son periódicos (como es el caso del IRPF) o son de declaración periódica, asume la lógica de la continuidad al permitir agregar los importes de los pagos eludidos que se omitieron dentro del marco temporal de un año natural. ¡ Incluso con la consecuencia de conformar con el total de lo sumado la cuantía que da a lo defraudado relevancia típica! Siempre que se trate de cuotas referidas al mismo tributo, no las devengadas por razón de diversos impuestos o a favor de diversas haciendas, aunque se devenguen en el mismo año natural.

En todo caso a la premisa constituida por el veto de la suma de lo defraudado en tales impuestos durante un año con lo defraudado en otro año solamente se le podría engarzar la conclusión de excluir la continuidad del artículo 74.1 del Código Penal respecto a sendos **delitos** cometidos en dos periodos si se expusiera la otra omitida premisa que justifique tal vinculación.

La cesura entre el enunciado del artículo 305.2 y el que veta la continuidad resulta mas nítida si distinguimos entre la razón de política criminal que excluye la tipicidad de una infracción tributaria si la cuota anual exigible al tiempo del devengo del impuesto no alcanza una cuantía

determinada y la razón de política criminal que justifica la regla de aplicación penológica con el denominado criterio de unidad jurídica de acción. Aquella concierne a la exigencia constitucional de proporcionalidad que exige el deslinde entre la infracción administrativa y la penal ( SSTC 120/2005 que diferencia el mero fraude de ley del fraude **fiscal** penalizado, y la 57/2010 que recuerda que el **delito fiscal** exige más que un daño patrimonial) y ésta a la voluntad del legislador de atenuar el rigor de las consecuencias penológicas de las reglas del concurso de **delitos**.

Una cosa es que la ley establezca los requisitos para determinar si lo defraudado debe calificarse como constitutivo de un **delito** ( artículo 305.2), y otra muy distinta, una vez que se considere que se han cometido varios **delitos**, establecer cómo se determina la pena ( artículo 74.1 del Código Penal ), para todos ellos.

En todo caso la regla del artículo 74.2 del Código Penal es aplicable a los **delitos** «contra el patrimonio». Y por tales ha de entenderse los que así denomina el Código Penal. Y éste refiere tal denominación a los tipos descritos en el título XIII, pero no a los del Título XIV. Y el fraude **fiscal** se encuentra en éste y no en aquél título.

Es decir la norma del artículo 305.2 del Código Penal no resulta incompatible con la previsión del artículo 74.1 del mismo Código Penal .

3.- Por ello, limitándome al caso enjuiciado, en que se trata del fraude **fiscal** referido a tres periodos impositivos pero al mismo tributo, entiendo que concurren todos los requisitos del citado artículo 74.1 del Código Penal .

a) Existe una pluralidad de hechos (tres) en principio constitutivos de sendos **delitos** ya que en los tres años **fiscales** (2007 a 2009) se eludió el pago de cuota por IRPF superior al mínimo típico mediante acciones fraudulentas que se han dejado descritas.

b) No solamente puede decirse que se hizo «aprovechando idéntica ocasión». Se hizo aprovechando la «misma ocasión». Ésta, en efecto, se configuró por el ardid de constituir un sujeto pasivo ficticio que ocultaba el real a la Hacienda y, además, deslocalizando a dicho sujeto que se ubicó en otro país. Lo que hace injustificable la pretendida ruptura de continuidad bajo el gratuito pretexto de que la duración del tiempo en que se cometen los plurales **delitos** obliga a tipificarlos bajo dolo diverso, excluyendo la unidad de plan, requisito éste no necesario además si concurre el de identidad de ocasión.

c) La unidad del plan preconcebido al efecto es tan evidente que en realidad el mecanismo defraudador es también único, variando solamente los momentos de su utilización porque ésta se prolongó en el tiempo, pero ya sin necesidad de reiterar la constitución de los sujetos ficticios a los que sucesivamente se recurrió para «mantener» ocultos a Hacienda los sucesivos devengos constitutivos de las bases imponibles de sendos periodos impositivos.



d) Como adelantamos tampoco existe el hipotético obstáculo representado por la pluralidad de deberes **fiscales** que impediría en algunas concepciones la continuidad. Aquí el deber **fiscal** violentado es siempre el mismo: el que deriva de la ley reguladora del IRPF. Y, en consecuencia el tipo penal cometido es el mismo por los tres hechos.

e) El sujeto titular del derecho defraudado es el mismo: la Hacienda Española.

f) como es indiscutible la misma identidad de sujetos criminalmente responsables cuya pena ha de ser determinada.

g) No constituye un requisito exigido por la norma que no exista una solución de continuidad temporal entre las diversas infracciones. Pero aún, de admitirse contra legem esa exigencia, tampoco puede decirse que no concurra ya que los tres hechos conciernen a periodos impositivos sucesivos.

Por ello estimo que debió estimarse el motivo alegado por ambos recurrentes sobre este particular, con una diversa y consiguiente individualización de las penas que se les impuso.

Luciano Varela Castro

Voto particular concurrente que formula el Magistrado Don Alberto Jorge Barreiro a la sentencia dictada en el recurso de casación 1729/2016.

Con el mayor respeto para los criterios discrepantes que se vierten en la sentencia, formulo este voto concurrente de conformidad con el fallo de la sentencia mayoritaria porque, si bien comparto el criterio expuesto en el fundamento décimo relativo a la inaplicación del **delito** continuado por razones vinculadas al elemento objetivo de esa figura, considero que no debe aplicarse el art. 74 del C. Penal por no concurrir tampoco el elemento subjetivo propio de la continuidad delictiva.

1. En efecto, las dos modalidades de dolo recogidas en el art. 74 del C. Penal hacen referencia a la ejecución de un plan preconcebido o al aprovechamiento de idéntica ocasión. En el primer caso se dice por la doctrina y la jurisprudencia que el autor actúa con un dolo "unitario, global o de conjunto", y en el segundo se opera con un dolo "de continuidad o de continuación".

Desde una perspectiva criminológica se habla en el primer supuesto del dolo propio de un delincuente planificador, y en el segundo del dolo atribuible a los delincuentes de oportunidad. Como puede fácilmente comprobarse, son modelos de delincuencia notoriamente heterogéneos.

El dolo global o de conjunto es cuestionado en general porque cuando las acciones plurales que integran la continuidad delictiva se espacian de forma dilatada en el tiempo, se considera que no cabe seguir manteniendo una voluntad inicial por haberse diluido con el devenir temporal. De tal forma que más que de un dolo global inicial con una voluntad genérica que alcance a comprender distintas decisiones adoptadas con una excesiva extensión en el tiempo, se dice con razón que ha de hablarse de una ideación intelectual de un plan delictivo, sin que se haya materializado todavía el acto de voluntad propio de cada acción típica que se ejecuta pasado un tiempo. Estaríamos, por lo tanto, más bien ante una unidad de designio o de ideación que ante una unidad de voluntad o de resolución.

De otra parte, también ha sido cuestionada esa modalidad de dolo de conjunto o global porque favorece, merced a una ficción psíquica, al delincuente planificador que actúa con una mayor energía criminal proyectada de cara al futuro, energía que se va plasmando en diferentes acciones voluntarias ejecutadas esparcidamente en el tiempo. Ello no permite sin embargo obviar el hecho incuestionable de que cada acción que se inserta como una unidad típica en la unidad jurídica del **delito** continuado tiene que obedecer a una decisión singular concreta, calificable como un acto de voluntad sustancialmente autónomo del dolo global inicial. Se dificulta así de forma muy notable la posibilidad de apreciar un dolo global o de conjunto que abarque las distintas acciones típicas que integran la unidad propia de la acción por continuación, a no ser que concurra cierta conexión temporal que engarce y potencie el nexo de continuidad exigible para la unidad jurídica inherente al **delito** continuado.

De ahí que la jurisprudencia de esta Sala haya exigido en reiteradas sentencias una cierta proximidad temporal entre las acciones homogéneas que estructuran el **delito** continuado, tanto cuando contempla un **delito** contra la Hacienda Pública ( STS 952/2006 ) como en otra clase de **delitos** diferentes al que ahora se examina ( SSTS 560/2014 , 500/2015 , 520/2016 , 909/2016 y 211/2017 , entre otras muchas).

Muy expresiva sobre este particular se muestra, a pesar de su antigüedad, la sentencia de esta Sala de 4 de junio de 1990 , cuando al referirse a un **delito** continuado contra la propiedad argumenta que la continuidad delictiva que permite valorar jurídicamente varias acciones sucesivas como una única acción requiere que el autor haya aprovechado idéntica ocasión o ejecutado un plan preconcebido.



«La idéntica ocasión -señala la sentencia citada- no se confunde con ocasiones similares ni se limita al aspecto similar exterior de los hechos, pues, si así fuera, habría que admitir la continuidad, prácticamente, en todo concurso real homogéneo. Es por ello que, en todo caso, ese aspecto exterior del hecho debe ir acompañado en un "dolo de continuación" que, en principio, no se identifica con el concepto de "plan preconcebido" que da lugar a la segunda alternativa prescrita en el art. 69 bis del Código Penal. Se trata, por lo tanto, de una ocasión que por sí misma permita una realización repetida de acciones análogas, de tal manera que el dolo de cada una de esas repetidas realizaciones aparezca como una continuación de la decisión anterior. Como es claro, ello no ocurre cuando los hechos carecen de un contexto temporal dentro del cual se pueda pensar en la continuación de un hecho ya cometido aprovechando el mantenimiento de las circunstancias que favorecieron el primero de ellos. En el presente caso, el tiempo transcurrido entre los diversos hechos de robo que se imputan al recurrente es de varios meses entre uno y otro y alcanza, en conjunto, prácticamente a un año. Por lo tanto, las circunstancias de este caso impiden aceptar que se hayan dado todos los elementos que caracterizan a la primera alternativa de continuidad establecida por el art. 69 bis del Código Penal (actual art. 74), dado que aunque las situaciones en las que se ejecutó el hecho hayan sido similares exteriormente, no cabe admitir que el autor haya obrado con el dolo de continuación».

Y prosigue diciendo la referida sentencia que «Las mismas razones explican que tampoco quepa fundamentar aquí la existencia de un "plan preconcebido" pues este concepto requiere que los hechos hayan podido ser previstos en conjunto por el autor antes de comenzar su realización. Pero, cuando las circunstancias en las que se llevó a cabo la ejecución se han presentado en un tiempo tan dilatado que no las hacía inicialmente previsibles, resulta claro que el autor no pudo haber preconcebido un plan, pues éste presupone una definición de objetivos más o menos precisos y de los medios para alcanzarlos, que no se da cuando el autor sólo tiene un proyecto más o menos indeterminado de cometer **delitos** desconectados entre sí».

También tiene advertido esta Sala en un supuesto de falsedad que «un plan preconcebido presupone un comienzo y un final de un número determinado de acciones y, en consecuencia, no cabe estimar que quien no ha determinado el alcance de sus acciones obre sobre la base del mismo. De lo contrario, si se admitiera que el **delito** continuado está referido a la realización de acciones delictivas semejantes en forma indefinida se estaría anulando toda posible aplicación del art. 73 CP en supuestos de hecho en los que incluso cabe pensar un ejercicio profesional del **delito**. Es decir: el dolo del autor, será considerado un dolo de continuación, cuando éste haya agrupado las distintas acciones en un único proyecto delictivo definido» ( STS 643/2008, de 10-10 ).

En lo que se refiere al aprovechamiento de idéntica ocasión, catalogado por la doctrina como dolo de continuidad, es visto generalmente como una voluntad renovada promovida o favorecida por un mismo contexto circunstancial o por una misma situación motivacional. En tales casos también se exige cierta conexión espacio-temporal que estructure la unidad de acción propia del **delito** continuado. Se destaca especialmente la relevancia del elemento cronológico, de forma que un distanciamiento notable en el tiempo induce a admitir una nueva decisión y un nuevo dolo y dificulta enormemente hablar de la renovación de un dolo precedente. Y también se suele exigir que las ocasiones que surgen no sean creadas premeditadamente por el autor (ver a este respecto STS 643/2008 ).

Este tipo de dolo referido a situaciones de oportunidad u ocasión es mejor visto desde la perspectiva político-criminal que el dolo planificado, al considerar que aquél trasluce una actividad delictiva que obedece a una mayor debilidad humana del autor. Pues en general se considera que el hecho de caer en la misma tentación en situaciones de similares circunstancias es un signo de una menor culpabilidad, criterio que no se entiende aplicable al delincuente planificador.

2. Centrados ya en el caso concreto, en el "factum" de la sentencia de la Audiencia se describe como probado que el acusado Constantino Geronimo omitió declarar ante la Agencia Tributaria española, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) correspondiente a los ejercicios 2007, 2008 y 2009, los ingresos obtenidos por la explotación de sus derechos de imagen, incumpliendo así su obligación de contribuir. Y precisa acto seguido la Audiencia que la obtención de dichos ingresos fue ocultada a la Hacienda Pública mediante una estrategia puesta en práctica a comienzos del año 2005, consistente en crear la apariencia de cesión de los derechos de imagen del jugador a sociedades radicadas en países cuya legislación tributaria permitía la opacidad, tanto sobre la existencia de aquéllas como de la identidad de sus socios y la realidad de sus operaciones.

El acusado ratificó ante notario el 27 de enero de 2006, siendo ya mayor de edad, el contrato de cesión de derechos de imagen que habían estipulado sus progenitores con la sociedad SPORTCONSULTANTS LTD, que se encontraba domiciliada en Belice.

Según se recoge en la sentencia recurrida, SPORTCONSULTANTS y posteriormente JEMBRIL suscribieron en el periodo que va desde el año 2005 al 2009, con la intervención de las sociedades mencionadas en la



resolución, una multitud de contratos por los que se percibieron unos importes netos que en los periodos objeto de enjuiciamiento ascendieron en total a 2.570.729, 3.846.612,23 y 3.806.745,15 euros, en los ejercicios 2007, 2008 y 2009, respectivamente.

Así las cosas, se está ante un supuesto en que se ha establecido una estrategia para defraudar a la Hacienda Pública española por un periodo de varios años, adoptando para ello un plan que se centra en la cesión de los derechos de imagen valiéndose de sociedades domiciliadas en países de opacidad **fiscal** con las que se suscribieron contratos simulados con el fin de ocultar los ingresos que se obtenían por tales derechos, consiguiendo de esta forma eludir la tributación en nuestro país, tal como se especifica en la sentencia impugnada.

Pues bien, no puede admitirse que el plan preconcebido como estrategia para defraudar a la Hacienda Pública española durante varios años constituya el soporte sobre el que se asiente el elemento subjetivo del dolo propio de un **delito** continuado, desplazando así el concurso real de **delitos**.

Ello se debe, en primer lugar, a que no se está ante un supuesto en que se diseñe un plan para ejecutar en fechas próximas o con una mínima vinculación temporal actos delictivos que se van eslabonando con el fin de generar un fraude a corto o medio plazo, sino ante un plan con el que se intenta defraudar a la Hacienda Pública durante varios años. El proyecto se materializa anualmente con la declaración **fiscal** del IRPF. De tal manera que de año en año se hace una declaración **fiscal** fraudulenta mediante la que se ocultan cuantiosos ingresos, declaración que lleva implícitos un acto de voluntad y una decisión delictiva que genera un fraude superior al millón de euros.

Difícilmente puede asumirse que una conducta con ese distanciamiento en el tiempo y con una secuenciación de una decisión delictiva anual pueda encuadrarse desde una perspectiva subjetiva en el concepto de **delito** continuado. Pues, de entenderlo así, estaríamos acogiendo como **delito** continuado un supuesto en que la planificación delictiva para un periodo de varios años vendría a actuar como una especie de licencia para defraudar a largo plazo, reconvirtiendo varios **delitos** realizados por periodos anuales en un solo **delito**, aunque la pena imponible se fije en su mitad superior. Se generaría así de facto un ámbito temporal de impunidad para conductas proyectables a largo plazo que resultarían legitimadas por la existencia de un plan delictivo inicial.

Este Tribunal ha venido aplicando la figura del **delito** continuado, en lo que atañe a la unidad de acción continuada, con no poca flexibilidad y laxitud. Ahora bien, no hasta el punto de operar con un concepto de acción por continuidad delictiva en unos términos tan extremos como los que se proponen en el escrito de recurso, máxime si se pondera la configuración del elemento objetivo del tipo penal en el caso concreto ("estaqueidad" impositiva).

La estructura propia de la acción insertable en el **delito** continuado se halla ubicada entremedias de la unidad natural de acción y de lo que son las acciones plurales propias de un concurso real de **delitos**. Y esta Sala, merced a una interpretación amplia y generosa del concepto de **delito** continuado desde la perspectiva de la dilación temporal de las acciones plurales homogéneas integrantes de la continuidad delictiva, ha llegado a acercar la figura hasta un contorno muy próximo al del concurso real de **delitos**. Sin embargo, estimo que ello no permite extender el perímetro del sustrato fáctico de la continuidad delictiva hasta el punto de trasmutar una planificación delictiva de varios años, que se materializa con decisiones conscientes y voluntarias anuales, en el soporte legitimador de un **delito** continuado.

Como se dijo supra, el dolo global, genérico o de conjunto propio del **delito** continuado tiene que ponerse en relación con una base naturalística u ontológica de acciones delictivas que se engarcan con una mínima vinculación temporal. Y ello no puede decirse de un proyecto delictivo que ha de perpetrarse durante varios años, ensamblado mediante una decisión voluntaria anual de cometer una grave conducta fraudulenta contra la Hacienda Pública. Una conducta de esta naturaleza no puede enmarcarse en la unidad de acción continuada propia del art. 74 del C. Penal. Máxime cuando el extenso periodo de tiempo planificado con una compleja estrategia se fragmenta con un acto nuclear de voluntad defraudadora que se espacia de año en año, formalizándose la voluntad de cometer el **delito** en un momento puntual de cada anualidad.

A este respecto, y conectando con lo que se acaba de exponer, es claro que tampoco cabe operar en el caso con un dolo continuado basado en el aprovechamiento de la misma ocasión. Ello queda descartado, en primer lugar, porque las ocasiones no surgen de forma espontánea o casualmente, reaccionando ante ellas el autor del **delito** con una debilidad de voluntad que disminuya su culpabilidad, sino que todo obedece a una conducta muy poco conciliable con el vocablo "ocasión". Y en segundo término, porque se está ante actos de voluntad o de decisión delictiva que se perpetran anualmente, esto es, con una dilación en el tiempo que no propicia hablar de la persistencia del elemento volitivo del plan inicial, ya que el acusado tiene tiempo durante tan extenso periodo para sedimentar una decisión distinta a la que le llevó a cometer la primera acción delictiva.



Frente a todo ello cabe redargüir que esta Sala ha aplicado a algunas conductas delictivas la figura del **delito** continuado concurriendo acciones que se extienden en el tiempo durante varios años. Como ejemplo de ello pueden o deben citarse los **delitos** contra la libertad e indemnidad sexual. Pues no resulta extraño que conductas graves de esa índole ejecutadas por sujetos sobre otros miembros integrantes de un mismo entorno familiar incurran en actos repetidos de esa naturaleza, sobre todo contra menores de edad, durante periodos amplios de tiempo. Sin embargo, esas actuaciones delictivas poco tienen que ver, estructural y punitivamente, con las que aquí se tratan.

En efecto, en tales casos se juzgan conductas perpetradas con regularidad en un ámbito de intimidad que asoman sorpresivamente a la luz tras varios meses o años de ejecución en la clandestinidad, sin actos concretos externos que las fragmenten o interrumpan en el tiempo. Pueden así considerarse actos de aprovechamiento de ocasión y ser así incardinados, no sin cierta dosis de distorsión conceptual, en la continuidad delictiva.

En cambio, en el ámbito del **delito fiscal** el sujeto activo formaliza cada año una declaración **fiscal** por IRPF y vuelve así a evidenciar ante el representante de la Administración su voluntad de defraudar a la Hacienda Pública, con el consiguiente grave menoscabo del erario público mediante el que se atienden y satisfacen los intereses generales de la ciudadanía.

Al margen de lo anterior, también favorecen la aplicación del **delito** continuado en los procesos que se tramitan por **delitos** contra la libertad sexual las dificultades que surgen en la práctica para conseguir individualizar los diferentes episodios delictivos. Y otro tanto puede decirse en cuanto a la severa gravedad de las penas con que son castigados.

Estos factores no se dan desde luego en el caso de los **delitos** contra la Hacienda Pública. Pues si bien la parte recurrente se queja de la desproporción de la pena impuesta por la Audiencia (7 meses de prisión por cada uno de los tres **delitos**), no es fácil coincidir con que exista tal desmesura si se sopesa que se ha defraudado al patrimonio público en una cuantía algo superior a los cuatro millones de euros. Ponderando esa cifra con criterios ecuanímenes de proporcionalidad, no puede decirse que se haya impuesto una pena cuestionable por su exceso de severidad o de dureza, ni que se haya quebrado con su imposición el principio de justicia como valor superior de nuestro ordenamiento jurídico, ni, en fin, que se rebase en el caso concreto la necesidad de pena que marcan los fines de prevención especial y general que han de orientar la aplicación del sistema penal.

Por último, es importante tener presente que en la aplicación del **delito** continuado a las distintas figuras penales se ha de atender al sentido normativo de cada tipo, de forma que se aplique cuando se considere necesario para aprehender el nivel de injusto y de culpabilidad en cada caso. No debe pues operarse en la práctica con un exceso de normativismo que prescinda de la base naturalística conductual exigible

para constatar una unidad de acción continuada, ni procede tampoco desentenderse de las consecuencias que conlleva la aplicación de tan dúctil y controvertida figura jurídica.

En virtud de lo que antecede, considero que el rechazo de la aplicación del **delito** continuado en el supuesto contemplado se ajusta a derecho.

Alberto Jorge Barreiro

## VOTO PARTICULAR

QUE EMITE EL EXCMO. SR. D. Andrés Palomo Del Arco AL FUNDAMENTO DE DERECHO DÉCIMO DE LA SENTENCIA DICTADA EN EL RECURSO DE CASACIÓN Nº 1729/2016.

Comparto la dificultad de que se presente en la práctica un supuesto de **delito fiscal** continuado, pero disiento del criterio de la mayoría de que en el supuesto de autos, no concorra.

Comparto por tanto el criterio expresado en el otro voto particular emitido, sobre la procedencia de la aplicación del artículo 74; como en el mismo se expresa: a) Existe una pluralidad de hechos (tres) en principio constitutivos de sendos **delitos** ya que en los tres años **fiscales** (2007 a 2009) se eludió el pago de cuota por IRPF superior al mínimo típico mediante acciones fraudulentas que se han dejado descritas. b) No solamente puede decirse que se hizo «aprovechando idéntica ocasión». Se hizo aprovechando la «misma ocasión». c) La unidad del plan preconcebido al efecto es tan evidente que en realidad el mecanismo defraudador es también único, variando solamente los momentos de su utilización porque ésta se prolongó en el tiempo, pero ya sin necesidad de reiterar la constitución de los sujetos ficticios a los que sucesivamente se recurrió para «mantener» ocultos a Hacienda los sucesivos devengos constitutivos de las bases impositivas de sendos periodos impositivos. d) El deber **fiscal** violentado es siempre el mismo: el que deriva de la ley reguladora del IRPF. Y, en consecuencia el tipo penal cometido es el mismo por los tres hechos. e) El sujeto titular del derecho



defraudado es el mismo: la Hacienda Española. f) También concurre la identidad de sujetos criminalmente responsables.

g) No se produce solución de continuidad alguna entre las tres infracciones.

Mientras que los criterios jurisprudenciales tradicionales para no aplicar la norma contenida, en el art. 74 al **delito fiscal**, entiendo que parte de la consideración de esta tipología como "**delito** contra el patrimonio" y del criterio de la distribución excluyente del 74.2 para los **delitos** patrimoniales y del 74.1 para los demás; de modo que, como por la "estanqueidad" de la infracción no era posible adicionar la cuotas defraudadas, se entendía inviable la aplicación del **delito fiscal**.

Tal distribución excluyente, resultó superada con el Acuerdo del Pleno de la Sala Segunda del Tribunal Supremo, de 30 de octubre de 2007: El **delito** continuado siempre se sanciona con la mitad superior de la pena. Cuando se trata de **delitos** patrimoniales la pena básica no se determina en atención a la infracción más grave, sino al perjuicio total causado.

De modo que patrimonial o no, aunque por razón de la determinación de la cuantía, no resulte viable aplicar el art. 74.2, nada impide aplicar la regla contenida en el art. 74.1 a este **delito**.

Aunque ciertamente, en términos generales no siempre el **delito** continuado aminora las penas resultantes del concurso real, en especial, cuando la pena prevista contempla tramos de uno a cuatro años de prisión, o de uno a cinco, se atiende a su imposición mínima y son dos las infracciones que integran el contínuum; y en el caso de autos, en modo alguno afectaría a la proporcionalidad de las penas impuestas, pues la pena imponible con la aplicación del art. 74.1 resultaría muy similar; y así conforme a la redacción temporal de la norma aplicada, la mitad superior (por agravación específica) de la mitad superior (por **delito** continuado) de la pena de prisión de 1 a 4 años, rebajada en dos grados, podría llegar a un año, siete meses y quince días.

Andrés Palomo Del Arco

**PRODUCE INFORME ART. 4 DE LA LEY N° 26.854**

Sr. JUEZ FEDERAL DE JUJUY N° 1:

MARIA DE LOS ANGELES RUIZ, Abogado, Matrícula Federal C.S.J.N. Tomo 501 Folio 615, en representación del Fisco Nacional ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS – DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA, con el patrocinio letrado de LILIANA PALOMO DE IACUZZI, Abogado, Matrícula Federal C.S.J.N. Tomo 108 Folio 217, con domicilio procesal en Deán Funes N° 190, Piso 7mo., de la ciudad de Salta, provincia del mismo nombre y domicilio electrónico en el usuario CUIL N° 27-27175775-7 y CUIL N° 27-20166455-7 (a29\_salta@afip.gob.ar), en autos caratulados **“CONSEJO PROFESIONAL DE CIENCIAS ECONOMICAS DE JUJUY C/ AFIP S/ MEDIDA CAUTELAR AUTÓNOMA” Expte. N° FSA 004482/2020** ante S.S. respetuosamente nos presentamos y decimos:

**1.- PERSONERIA:**

Tal como se acredita con copia de la Disposición N° 52/11 (DGI) y Disposición N° 165/12 (DGI), actuamos en nombre y representación de la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS – DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA.

En el carácter invocado, solicitamos a S.S. nos tenga por presentadas en autos y nos otorgue la participación que en derecho corresponde.

**2.- OBJETO:**

En legal tiempo y forma venimos por el presente a producir el informe previsto en el artículo 4 de la Ley N° 26.854 y que fuera requerido por S.S. a esta ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS mediante oficio judicial electrónico DEO N° 1559089 recepcionado en fecha 22/01/2021, otorgando para su contestación un plazo de tres (3) días.

La medida cautelar peticionada por el accionante resulta totalmente infundada, siendo meras alegaciones teóricas y dogmáticas que carecen de sustento legal y fáctico, a más de no configurarse los requisitos para su concesión previstos en el artículo 230 del CPCCN y el artículo 13 de la Ley N° 26.854.

Por las razones de hecho y de derecho que pasamos a exponer, es que solicitamos a S.S. no haga lugar a la medida cautelar peticionada, ya que una decisión en



contrario implicaría no sólo la revisión judicial injustificada de las facultades discrecionales del Organismo, sino además la intromisión del Poder Judicial en la órbita de reserva propia de la Administración, lo que resulta contrario a la manda judicial expresamente prevista por la Constitución Nacional.

También dejamos planteado el Caso Federal.

### **3.- PRETENSIÓN DE LA CONTRARIA. ANTECEDENTES:**

El accionante peticiona se dicte medida cautelar ordenando la suspensión por vía judicial de la aplicación de la Resolución General AFIP N° 4838/20 publicada en el Boletín Oficial con fecha 20/10/2010, hasta tanto se resuelva el Reclamo Administrativo presentado por el CONSEJO PROFESIONAL DE CIENCIAS ECONÓMICAS DE JUJUY – en adelante CPCE JUJUY – ante AFIP con fecha 11/12/2020 o por un plazo de 6 meses lo que ocurra primero en un todo de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 13 de la Ley N° 26.854.

Indica que en dicho reclamo administrativo se ha solicitado expresamente la suspensión de los efectos del acto ante AFIP y que han transcurrido cinco (5) días desde la presentación de la solicitud sin que la misma hubiere sido respondida, cumpliendo de esta forma el requisito previsto en el inciso 2 del artículo 13 de la Ley N° 26.854.

Sostiene que se haya legitimado para la solicitar la medida cautelar de acuerdo a lo estatuido por la Ley Provincial N° 3813.

Respecto la viabilidad de la medida cautelar señala que el artículo 13 de la Ley N° 26.854 se aplica tanto a los actos administrativos de alcance particular como a los de alcance general, comprendiendo, asimismo, a la ley y/o al acto materialmente normativo.

Considera que la suspensión de los efectos de una norma de esta naturaleza puede llevarse a cabo en la medida que se verifique la existencia, prima facie, de un actuar que aparece como manifiestamente inconstitucional.

Expresa que el Organismo Fiscal teniendo la posibilidad de dictar dos tipos muy distintos de resoluciones reglamentarias ha optado por las que tienen asidero normativo en el artículo 7 del Decreto N° 618/97 que le da efectos inmediatos ya que los tiene desde el mismo día de la publicación en el Boletín Oficial. Agrega que el artículo 10 de la resolución general cuestionada contradice lo dispuesto por el artículo 7 citando afectando a la seguridad jurídica, a la legalidad y a la propiedad.

Estima que las precisiones de los artículos 3, 4 y sobre todo la definición taxativa del artículo acerca de qué debe entenderse como “ventaja fiscal” pertenecen a la órbita expresa y reservada al legislador.

Continúa señalando *“Mucho peor aún es que el “resto” de las planificaciones*

*fiscales a informar van a estar en el “micrositio” de la página web de la AFIP lo cual “echa por la borda” cualquier atisbo de legalidad que pueda respetarse en este sentido, atento la carencia de status normativo de tal “espacio” en la página web del organismo...”.*

También alega que colocar en cabeza de los llamados “asesores fiscales” un régimen de información importa violentar en forma diáfana el derecho a la intimidad de raigambre constitucional, así como también las leyes que protegen el secreto profesional.

Asegura que la resolución general cuya suspensión solicita en modo cautelar tiene una falla de origen y consiste en no devenir de ley alguna que la autorice a obligar a los sujetos allí involucrados a actuar en el modo que se detalla.

Agrega que es nula la resolución general en crisis por violar la tipicidad y legalidad estricta en materia penal al tipificar infracciones y en algunos casos al establecer – sin ley – exigencias para el ejercicio de derechos como sanciones impropias a fin de mantener a los sujetos obligados dentro de determinados registros y otorgamiento de constancias impositivas entre otras.

Manifiesta que demostrado *lo que ocasionará el acto administrativo de alcance general cuestionado al ponerse en ejecución*, los requisitos que impone el artículo 13 de la Ley N° 26.854 se encuentran sumariamente acreditados.

Señala que la medida cautelar es la única vía procesal para poder evitar los efectos inmediatos de la Resolución General, no persiguiendo el mismo objeto que la cuestión planteada en el reclamo administrativo interpuesto ante la AFIP – DGI, dado su provisoriedad y porque la suspensión de los efectos no implica, en lo más mínimo, juzgar sobre el tema a decidir.

Acompaña copia del reclamo administrativo presentado.

Solicita habilitación de feria judicial.

Estos son, en suma, los argumentos desplegados por el peticionante a efectos de obtener la medida cautelar, los cuales deben ser desestimados.

#### **4.- CUESTIONES PRELIMINARES:**

##### **4.1.- RESOLUCIÓN GENERAL AFIP N° 4838/20. NATURALEZA JURIDICA. DEBER DE INFORMACIÓN.**

De modo preliminar corresponde señalar que el 20/10/2020 se publicó en el Boletín Oficial la RESOLUCIÓN GENERAL AFIP N° 4838/20, dictada en ejercicio de las facultades conferidas por el artículo 7 del Decreto N° 618/97, sus modificatorios y complementarios, el cual establece que el Administrador Federal está facultado para impartir normas generales obligatorias para los responsables y terceros.

La mencionada norma establece la obligatoriedad de un SIMPLE DEBER DE INFORMAR LAS PLANIFICACIONES FISCALES, que estará a cargo de los contribuyentes y de los asesores fiscales de las personas humanas, jurídicas y demás entidades que, en el curso ordinario de su actividad, ayuden, asistan, aconsejen, asesoren, opinen o realicen cualquier actividad relacionada con la implementación de una planificación fiscal, siempre que participen en dicha implementación directamente o a través de terceros. (Cfr. art. 6)

El mero deber de informar, no implica ningún gravamen tributario, ni modificación al régimen fiscal, ni repercute directa o necesariamente en el pago de impuestos. No implica de por sí carga tributaria directa ni imposición de gravamen alguno.

La decisión de establecer un SIMPLE DEBER INFORMATIVO, carente de efectos tributarios, es propia del Poder Ejecutivo Nacional, siendo esta Administración Federal el organismo competente para su dictado e implementación.

El ejercicio de esas políticas públicas dispuestas por la Administración en el marco de sus legítimas facultades discrecionales administrativas, resulta ajeno al control judicial, siendo por ende no justiciables, conforme se desarrollará exhaustivamente, básicamente en virtud de la valoración de cuestiones de oportunidad, mérito y conveniencia que le son propias. Máxime cuando cuentan con absoluta razonabilidad.

Amén de ello, el deber de informar no afecta derechos subjetivos ni intereses legítimos del accionante ni de sus representados en forma difusa. Y si, eventualmente, afectara a alguno de sus representados en forma directa e individual, este será, por sí, el legitimado para actuar en juicio.

#### **4.2.- FALTA DE LEGITIMACIÓN ACTIVA.**

Como cuestión previa se rechaza que el peticionante se encuentre debidamente legitimado para accionar judicialmente en representación de sus matriculados, específicamente para accionar y solicitar una medida cautelar cuyo objeto sea el que se pretende poner en discusión ante S.S.

En este sentido, recordamos que la legitimación procesal es la capacidad o aptitud de una persona humana o jurídica para ser parte de un proceso judicial; en particular la legitimación activa es la aptitud para ejercer una acción en virtud de ser titular de una relación jurídica.

La CSJN en innumerables fallos señaló que la legitimación constituye un presupuesto necesario para que exista un caso, causa o controversia que habilite la intervención judicial.

En lo que respecta a la legitimación para solicitar una medida cautelar, del Código Procesal se desprende que tendrán legitimación activa para requerir dichas medidas aquellos

sujetos legitimados para obtener un pronunciamiento judicial definitivo sobre la cuestión principal o de fondo.

Bajo dichas premisas, corresponde analizar si el CONSEJO PROFESIONAL DE CIENCIAS ECONÓMICAS DE JUJUY posee legitimación activa para requerir la medida cautelar pretendida.

Conforme se adelantará, el CPCE no posee legitimación activa, por dos razones: la primera y fundamental, la naturaleza del derecho que pretende defender, que es de contenido formal, individual, no homogéneo; y, en segundo término, porque no surge de sus atribuciones legales que se encuentre legitimado para representar en juicio los intereses planteados en autos.

En tal inteligencia, **la falta de legitimación activa de la parte radica en el hecho de no ser el sujeto esencial en la relación Fisco-contribuyente**, por lo que su intención de ser parte del litigio es ajena a sus objetivos institucionales y finalidades. De esta manera, el hecho de nuclear los intereses de los profesionales en ciencias económicas (especialmente *Contadores Públicos*), no le otorga *per se* aptitud procesal para ser parte del litigio como particular parte afectada en el proceso que nos ocupa.

El CPCE fundamenta insuficientemente su legitimación invocando la **LEY DE EJERCICIO PROFESIONAL N° 3813**. En este puntual extremo, y de la lectura de los artículos de la Ley Provincial no se desprende la potestad del Consejo para iniciar o estar en éste especial proceso judicial en representación de sus matriculados, en tanto ni siquiera abordan tal aspecto.

Así, los artículos 1 a 18 aluden a aspectos propios del ejercicio profesional de los matriculados, sus requisitos, condiciones, conocimientos, materias de actuación, etc. y por su parte, el artículo 45 al referirse a las atribuciones y deberes del *Consejo Directivo* señala que son las que específicamente determina el artículo 22 (en sus diferentes incisos), no derivando (ni expresa ni implícitamente) de los mismos la legitimación activa invocada. Por esta razón, no surge de sus atribuciones legales que se encuentre legitimado para representar en juicio los intereses planteados en autos.

Asimismo, y en virtud de la naturaleza del derecho que pretende defender (contenido formal, individual, no homogéneo), tampoco puede sostenerse la legitimación activa del CPCE.

En efecto, en el 2° párrafo del artículo 43 de la CN, se establece que podrán interponer dicha acción “...*contra cualquier forma de discriminación y en lo relativo a los derechos que protegen al ambiente, a la competencia al usuario y al consumidor, así como a los derechos de incidencia colectiva en general, el afectado, el defensor del pueblo y las asociaciones que propenden a esos fines, registradas conforme a la ley, la que determinará los requisitos y formas de su organización...*”, siendo evidente que los planteos formulados por el CPCE no están dirigidos a la protección del medio ambiente, o de la competencia, ni de ningún otro derecho de incidencia colectiva en general, ni se vinculan con la relación de usuario o consumidor.

En autos se pretenden poner en debate (en abstracto) cuestiones tales como: el deber formal tributario que crea la norma en cabeza de los contribuyentes y asesores fiscales; la posibilidad de sanciones ante posibles incumplimientos de los deberes formales creados por parte de los obligados, sobre presuntos defectos de la norma relativos al principio de legalidad en materia tributaria-penal, y afirmaciones acerca del derecho de propiedad.

No obstante, el ejercicio y tutela corresponderá (en su caso), en exclusiva, a cada uno de los contribuyentes y asesores fiscales que pudiesen verse afectados en concreto y, por lo tanto, se encuentran fuera del ámbito de la ampliación que ha realizado la citada norma constitucional (art. 43 de la CN).

No es posible sostener que el caso involucre un supuesto en el que se encuentre comprometido el acceso a la justicia puesto que el ejercicio individual de la acción podría estar justificado atendiendo las cuestiones particulares de cada contribuyente o asesor fiscal, en caso que fueran intimados al cumplimiento de la norma o considerados infractores de ella.

En tal inteligencia, corresponde señalar que tiene que existir una relación directa entre el sujeto supuestamente afectado y el acto de la administración.

En este sentido cabe remitirse a numerosos fallos de nuestro Máximo Tribunal, donde se ha sentado dicha doctrina<sup>1</sup>.

Sobre este punto, resulta importante insistir que, de acuerdo a Ley Provincial N° 3813 destinada a regular el Ejercicio de Profesiones de los Graduados en Ciencias Económicas en la provincia de Jujuy, no se encuentran, entre las facultades asignadas, la de representar a sus matriculados en juicios inherentes a sus personales obligaciones profesionales y fiscales.

Por lo tanto, no existiendo legitimación ni acreditación de daño concreto a un derecho subjetivo, corresponde afirmar que no existe causa o controversia justiciable.

La petición objeto de autos debe rechazarse, pues, el fin y las consecuencias del control encomendado a la justicia sobre las actividades legislativas y ejecutivas, suponen que este requisito de “caso” o “causa justiciable” sea observado rigurosamente para la preservación del principio de división de poderes.

Se reitera que la existencia de un “caso” o “causa” presupone la de “parte”, es decir, de quien reclama o se defiende y, por ende, la de quien se beneficia o se perjudica con la resolución adoptada al cabo del proceso.

En este caso surge palmariamente que, por la calidad de los supuestos derechos afectados que en abstracto se invocan, existe un obstáculo insuperable para poder considerar

---

<sup>1</sup> “Defensor del Pueblo de la Nación c/Estado Nacional – Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos Dto. 885/98 s/Amparo”, sentencia del 21/08/03, “Cámara de Comercio, Industria y Producción de Resistencia c/AFIP s/Amparo”, sentencia del 26/08/03, “Confederación Médica de la República Argentina c/E.N. – M.E. y OSP – Dto. 885/98 s/Amparo ley 16.986”, sentencia del 07/10/03, “Colegio de Escribanos de la Capital Federal c/ EN – ME y OSP (monotributo) Dto. 885/98 s/Amparo ley 16.986”, sentencia del 7/10/03; “Colegio Público de Abogados de Capital Federal c/ EN – M-E y OSP s/ Amparo ley 16.986”, sentencia del 7/10/03; “Colegio de Fonoaudiólogos de Entre Ríos c/ Estado Nacional s/ Acción de Amparo”, sentencia del 26/08/03 y “Confederación Farmacéutica Argentina C/AFIP”, sentencia del 07/10/03

que el CPCE se encuentre legitimado para realizar la petición de autos.

Cabe destacar que la regla general sobre legitimación refiere que los derechos sobre bienes jurídicos individuales deben ser ejercidos por su titular, y ello no se modifica aun cuando exista pluralidad de afectados, siendo el damnificado quien debe probar la lesión al derecho que invoca, para que se configure la causa justiciable (CSJN, “HALABI ERNESTO c/ P.E.N.- LEY 25873-DTO. 1563/04 s/ AMPARO LEY 16.986” Fallos 332:111).

Asimismo, se considera que la pretensión de autos no se encuentra comprendida en la categoría establecida por la CSJN en la causa “Halabi”, conformada por derechos de incidencia colectiva referentes a intereses individuales homogéneos que habilitan la interposición de una acción colectiva.

Ello por cuanto, en la citada causa el Máximo Tribunal destaca que deben verificarse tres requisitos: a) causa fáctica común, es decir la existencia de un hecho único o complejo que causa una lesión a una pluralidad relevante de derechos individuales; b) que la pretensión debe estar concentrada en los efectos comunes y no en lo que cada individuo puede peticionar, como ocurre en los casos en que hay hechos que dañan a dos o más personas y que pueden motivar acciones de otra categoría; y c) que el interés considerado aisladamente, no justifique la promoción de una demanda, con lo cual podría verse afectado el acceso a la justicia. De la enunciación de los mismos, surge que no se encuentran verificados en autos.

Por el contrario, en el caso de la Resolución General AFIP N° 4838/2020: la misma no afecta derecho constitucional alguno; la decisión administrativa no es ilegal, por lo que no hay causa común basada en daño que pueda generar la homogenización de los derechos afectados; no existiendo daño común, no puede articularse una defensa colectiva; eventualmente los daños y perjuicios en el caso de existir, serían individuales de cada profesional y no podrían ser objeto de representación colectiva.

Por su parte, el JUZGADO FEDERAL DE CATAMARCA, en pronunciamiento de fecha 08/06/2018, en autos “**CONSEJO PROFESIONAL DE CIENCIAS ECONÓMICAS DE LA PROVINCIA DE CATAMARCA C/ ESTADO NACIONAL – AFIP S/ AMPARO COLECTIVO**”, Expte. N° 30659/2017, en sentencia de fecha 08/06/18, abordando un planteo que resulta análogo al presente (por comprender a las mismas partes del proceso y discutir una Resolución General N° 4132/17), declaró “...*formalmente inadmisibile el amparo y sin materia lo atinente a la medida cautelar solicitada con costas...*”, con base en que “...*como primera cuestión la legitimación activa del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Provincia de Catamarca para interponer esta acción colectiva (...) invoca la representación de un colectivo y pretende que la sentencia a dictarse en esta causa sea aplicable a la totalidad de los integrantes del mismo, corresponde definir-conforme los precedentes jurisprudenciales de la Corte en esta materia- que se entiende por procesos colectivos y como debería encuadrarse la acción impetrada por el amparista. Al respecto, en la causa “Halabi” (Fallos:332:11) la Corte ha establecido tres categorías de derechos integradas por*

derechos subjetivos, derechos de incidencia colectiva, que tienen por objeto bienes de naturaleza indivisible y derechos de incidencia colectiva individuales homogéneos de naturaleza divisible. A nuestro criterio la naturaleza de la pretensión encuadra dentro de la tercera categoría, esto es derechos individuales homogéneos de naturaleza divisible (...) derechos individuales de los profesionales, matriculados en la asociación que representan, es decir, que no hay un bien colectivo afectado sino derechos articulares enteramente divisibles...". "...Puede observarse que no existe impedimento alguno para que los profesionales matriculados en el CPCEPC, puedan ejercer individualmente la acción (...) aquí interpuesta sin verse afectado su derecho al acceso de justicia (...)"

Idéntica situación se suscita en la presente causa: NO HAY BIEN COLECTIVO AFECTADO.

Es entonces que, el órgano jurisdiccional de Catamarca criteriosamente entendió:

1.- La CSJN, en la causa "*Halabi*", ha establecido tres categorías de derechos integradas por derechos subjetivos; derechos de incidencia colectiva que tienen por objeto bienes colectivos de naturaleza indivisible y derechos de incidencia colectiva individuales homogéneos de naturaleza divisible. La naturaleza de la pretensión del actor encuadra dentro de la tercera categoría, ya que solicita la declaración de inconstitucionalidad de una norma que puede aplicarse a cada contribuyente en forma individual.

2.- En la citado precedente (con el voto de la mayoría), se estableció que la categoría de derechos individuales homogéneos se configura cuando se afectan derechos individuales enteramente divisibles, por un hecho único o continuado, que provoca la lesión a todos ellos y, por lo tanto, es identificable una causa fáctica común a todos esos intereses, excepto en lo que concierne al daño que individualmente se sufre. Destaca que deben cumplirse tres requisitos para la procedencia de la acción: a) la verificación de una causa fáctica común; b) que la pretensión debe estar concentrada en los efectos comunes y no en lo que cada individuo puede peticionar, y c) que el interés considerado aisladamente, no justifique la promoción de una demanda, con lo cual podría verse afectado el acceso a la justicia ( igualmente la admite aún sin darse este último requisito, cuando cobran preeminencia otros aspectos referidos a materias tales como el ambiente, el consumo o la salud o afecten a grupos que han sido postergados). Este último requisito no se verifica en autos, ni tampoco la excepción, por lo que el CPCEPC no posee legitimación colectiva.

3.- Tampoco se verificó el requisito de la existencia de una "causa" o "caso contencioso".

4.- Por ser un amparo colectivo, debe resaltarse lo expuesto por la CSJN en autos "*Thomas, Enrique c/ E.N.A. s/ amparo*", del 15/06/10 (Fallos: 333:1023), donde destacó que "sólo una lectura deformada de lo expresado en la decisión mayoritaria tomada en la causa "*Halabi*" (Fallos 332:111), podía tomarse como argumento para fundar la legitimación del demandante sin

la existencia de un “caso”. No se admite una acción que persiga el control de la mera legalidad.

Entiende esta parte, que con lo hasta aquí expuesto, podrá válidamente concluir S.S. respecto de la ausencia de legitimación activa alegada por el CPCE, para iniciar la presente acción, así como la improcedencia de la acción colectiva intentada en virtud de no configurarse la violación de derecho colectivo ni garantía constitucional alguna por parte de nuestro mandante con el dictado de la Resolución General AFIP N° 4838/20, ni advertirse la presencia de arbitrariedad e ilegalidad alguna que autorice su revocación, no verificándose asimismo, ninguno de los presupuestos legales dispuestos para la procedencia del dictado de una medida cautelar suspensiva de los efectos del acto administrativo de alcance general atacado.

En conclusión, se destaca que de admitir su aptitud como demandante implicaría otorgarle la representación que no posee, como así crear una situación de privilegio respecto de aquellos profesionales que han cumplimentado en término las obligaciones que prevé la norma mencionada.

Del mismo modo, se pretende tratar de un modo indebidamente homogéneo a situaciones y relaciones que no lo ameritan, como se explicará en función de los agravios vinculados al secreto profesional y su tratamiento en la Resolución General AFIP N° 4838/20.

En función de los argumentos y jurisprudencia citada, corresponde entonces rechazar la medida cautelar solicitada tendiente a la suspensión de los efectos de la Resolución General AFIP N° 4838/20, en virtud de la falta de legitimación activa de la entidad demandante, como por la improcedencia de la vía judicial intentada.

#### **4.3.- INEXISTENCIA DE CASO JUSTICIABLE.**

La CSJN en doctrina emanada del caso “BARRICK” sentó que sus pronunciamientos se encuentran condicionados a la presentación de ‘casos justiciables’.

Expresó allí que esta condición “se configura cuando concurren dos recaudos: por una parte, debe tratarse de una controversia que persigue la determinación del derecho debatido entre partes-adversas, fundado en un interés específico, directo, o inmediato atribuible al litigante; por otra, la causa no debe ser abstracta en el sentido de tratarse de un planteo prematuro o que hubiera devenido insustancial”. (Fallos 342:917)

En autos es necesario realizar un examen de admisibilidad relativo a si la cuestión planteada es una cuestión justiciable.

El principio general establecido por la CSJN expresado desde sus fallos inaugurales reside en que el ámbito de su control jurisdiccional no alcanza a las decisiones que otros Poderes del Estado adopten dentro de la esfera de competencia que la Constitución Nacional les asigna como propia y exclusiva.

Las diversas excepciones a la deferencia que el Poder Judicial guarda respecto de



las facultades privativas de otros Poderes del Estado se sintetizan en dos supuestos:

1. Debe velar porque ninguno de los poderes del Estado actúe por fuera de las atribuciones que la Constitución les confiere;

2. Debe velar porque ninguno de esos poderes al ejercer esas facultades que la CN les asigna de forma exclusiva se desvíe del modo en que esta autoriza a ponerlas en la práctica<sup>2</sup>.

Esas son las premisas basales del sistema de poderes limitados establecido por la C.N., incumbiendo a los jueces "*examinar la existencia y extensión de las facultades privativas*" con el fin de determinar si la cuestión debatida es de las que les incumbe decidir, o de las que la Ley Fundamental depositó en el ámbito reservado a los otros Poderes del Estado. (Cfr. Imaz y Rey, "El Recurso Extraordinario", Editorial Nerva, Buenos Aires, 1962, Pág. 48)

**En cuanto al caso concreto, desde el punto de vista procesal cualquier acción o solicitud de medida cautelar requiere la existencia de "caso justiciable", lo que no cumple esta presentación.** Es necesario nuevamente recurrir a los precedentes de la CSJN ("*Thomas, Enrique c/ E.N.A. s/ amparo*", cons. 7°: 15/06/10 y "*Iannuzzi, Mario c/ Entre Ríos, provincia de y otro (Estado Nacional) s/ medida cautelar autónoma*": 21/10/08), donde se consigna que el caso, causa o controversia es un presupuesto habilitante para el despacho de una medida cautelar en sede judicial, cualquiera sea su contenido o continente. De consiguiente, la ausencia de una causa o caso contencioso cancela, *ab initio* el ejercicio de la jurisdicción asegurativa por parte del tribunal.

Desde el punto de vista constitucional, la Resolución General AFIP N° 4838/20, crea un deber formal en base al artículo 35 de la Ley N° 11.683 y el artículo 7 del Decreto N° 618/97, normas estas vinculadas con todo el articulado de la Constitución Nacional que establece competencias de recaudación y fiscalización de tributos nacionales.

Esta normativa que no resulta de ninguna manera manifiestamente inconstitucional será examinada más adelante.

Además, el solicitante no critica aplicación concreta alguna de las citadas normas, ni expone o acredita un caso concreto que implique vulneración a derechos constitucionales, pues no es eso lo que pretende, ni tiene posibilidad de hacerlo por no ser parte afectada.

Al ser la misión proteger la correcta fiscalización de los tributos nacionales la AFIP está autorizada constitucionalmente de dictar dicho reglamento y conforme se describió en forma sencilla más arriba posee plena autonomía para hacerlo.

Por todo lo expuesto, corresponde el rechazo "in limine" de la presente solicitud.

---

<sup>2</sup> Criterio jurisprudencial sostenido por la CJSN en diversos pronunciamientos y reiterado más recientemente en el caso "CEPIS" (Fallos: 339:1077)

## **5.- IMPROCEDENCIA DE LA VIA ELEGIDA PARA CUESTIONAR LA NORMA.**

La Ley de Medidas Cautelares contra el Estado dispone una serie de requisitos que deben cumplirse en forma simultánea, a los efectos de solicitar la suspensión de un acto estatal, como el caso de una ley, decreto, una resolución general, etc.

Ahora bien, tal como se demostrará, el accionante ha omitido cumplir con tales requisitos, limitándose a solicitar una medida cautelar cuestionando en abstracto un acto de naturaleza legislativa sin alegar en forma clara los supuestos derechos afectados, ni acreditar fehacientemente alguna acción u omisión de parte de nuestro mandante que le haya producido un daño irreparable.

A su vez, si mediante una medida cautelar que violente la división de los poderes se ordenara la suspensión de la norma dictada, se produciría una grave afectación del interés público general.

No es óbice a ello, señalar que sólo se está pidiendo la suspensión hasta que la Administración se expida, pues el planteo realizado en sede administrativa resulta a todas luces improcedente a la luz del derecho, doctrina y jurisprudencia vigente.

Como es sabido, el titular de la Administración Federal de Ingresos Públicos dicta resoluciones generales con sustento en el artículo 7 del Decreto N° 618/97. Estas resoluciones claramente encuadran en la categoría del acto administrativo de alcance general o reglamento.

En efecto, consisten en actos unilaterales de la Administración que crean normas jurídicas generales y obligatorias, operando sus efectos en el plano externo a través de la regulación de situaciones impersonales y objetivas.

La CSJN ha dicho que las normas que la Dirección General Impositiva dicta, en ejercicio de las facultades atribuidas por el entonces artículo 7 de la Ley N° 11.683 (actual artículo 7, Decreto N° 618/97), integran el conjunto de disposiciones imperativas que instituyen y regulan la percepción de los impuestos y que, por tanto, muestran la misma eficacia que la ley que reglamentan, en tanto respeten su espíritu, razón por la cual sólo cabría omitir su aplicación cuando mediara un amplio y explícito debate sobre su validez. (Fallos 281:170).

La doctrina se ha preguntado si estas resoluciones generales, dictadas en el marco de la competencia que le confiere al titular de la AFIP el artículo 7 del Decreto N° 618/97, pueden ser o no impugnadas en sede administrativa y cuál resulta ser la vía procedimental idónea. (Cfr. Rodríguez, María José, El acto administrativo tributario. Con la aplicación de las garantías del procedimiento administrativo, Ábaco, Buenos Aires, 2004, Pág. 201-205)

Al respecto, hay dos tesis una negativa y otra favorable.

La tesis negativa, sostiene que el referido artículo 7 no prevé ningún recurso específico, con base en un precedente de la Secretaría de Hacienda, a cuyo tenor, cuando se

discute la validez de un acto reglamentario del titular de la Dirección General Impositiva, dictado en ejercicio de las atribuciones que le confería el entonces art. 7 de la ley de rito, actual art. 7 del Decreto N° 618/97, no resulta procedente la aplicación supletoria del régimen recursivo de la Ley de Procedimientos Administrativos. (Dictámenes 183/89 –Dirección de Asuntos Legales de la DGI, del 19/9/89-, 24/96 del 25/4/96-; 41/96, del 3/5/96.)

La tesis favorable entiende respecto la aplicación supletoria de la Ley N° 19.549, que la Procuración del Tesoro había manifestado que las resoluciones generales y obligatorias del art. 7 de la Ley N° 11.683 no tenían un régimen específico de impugnación (recurso) en la propia ley, pero, en cambio, las del art.8 eran apelables ante la Secretaría de Estado de Hacienda. Este organismo asesor sentó, como doctrina obligatoria para el Cuerpo de Abogados del Estado que la ausencia de previsión de una vía recursiva específica autoriza la aplicación supletoria de la Ley N° 19.549 y su reglamentación (Dictámenes 239:554). Así, mediante la aludida aplicación supletoria de la Ley N° 19.549, se encuadró formalmente el reclamo examinado en los términos de su art. 24, inc. a.

Con los párrafos antecedentes se quiere significar que la presentación en sede administrativa para que la Administración se expida, no posee asidero alguno desde ninguna de las opiniones doctrinales relativas a la vía para cuestionar las resoluciones reglamentarias del Organismo.

**De allí que la pretensión que se dicte una cautelar suspendiendo normativa que posee la naturaleza de una ley federal, hasta tanto que la Administración se expida no teniendo porque hacerlo, dado que la puesta en discusión de esta norma debió hacerse mínimamente mediante la vía judicial prevista por el art. 24 inc. a de la Ley N° 19549, no resulta en absoluto procedente, máxime cuando como seguidamente se hará notar existe interés público comprometido, no mediando verosimilitud del derecho ni peligro en la demora.**

Por lo demás, no debe perderse de vista que se está frente a un proceso especial – medida cautelar autónoma – y que el marco reducido de su actuación impide que se trate un caso de complejidad como el presente, en el cual debe evaluarse una norma estatal sobre un mero deber de informar (Resolución General AFIP N° 4838/20) y su validez al amparo de las normas constitucionales y legales que la sustentan.

También debe tenerse presente que en el caso la “medida cautelar autónoma” resulta improcedente por cuanto este tipo de proceso: se agota en sí mismo, lo que no ocurre en el presente caso, ya que más allá de la medida que se adopte deberá analizarse la constitucionalidad y validez de la norma en el marco del proceso; tiene por fin evitar un perjuicio palmario a derechos constitucionales básicos (salud, vida, dignidad) lo que no ocurre en el presente caso.

Por lo expuesto, y sin perjuicio que la falta de legitimación activa previamente

reseñada cierra la disputa (y *per se* autoriza el rechazo de la pretensión) corresponde igualmente destacar la improcedencia de la vía seleccionada por la parte, para cuestionar la resolución.

## **6.- EL INTERÉS PÚBLICO COMPROMETIDO:**

El accionante realiza algunos señalamientos o apreciaciones fallidas, al manifestar que, en el *sublite*, el interés público no estaría comprometido y/o que no se encuentran en juego la percepción de recursos tributarios del Estado, además indica que la suspensión de la norma durará hasta tanto el Estado lo disponga dado que ha presentado un recurso administrativo.

Desde ya no dudamos en tildar dichas apreciaciones como absolutamente equivocadas, ello por cuanto la petición que nos convoca (para el hipotético e improbable caso que S.S. la conceda), entorpecerá el normal funcionamiento de la Administración Tributaria, respecto de cuestiones que involucran directamente la percepción de tributos nacionales permanentemente eludidos por parte de los grandes conglomerados, siendo el deber formal establecido una formalidad para controlar que toda planificación se ajuste a la economía de opción.

Por otro lado, el recurso administrativo presentado por el CPCE resulta tan inadmisibles, abstracto e improcedente como cualquier acción judicial que se intente. No hay caso administrativo al no poseer recurso administrativo alguno para cuestionar la norma ni tampoco judicial como se explicitara.

En este contexto, la medida cautelar solicitada posee fundamentos ajenos al derecho, ni la Administración Federal ni la Administración de Justicia deben ser usadas para dilucidar cuestiones extra derecho.

**La afectación del interés público que produce siempre una medida cautelar contra el Estado se traduce en una dificultad de llevar a cabo su actividad primaria, consistente en la satisfacción de las necesidades públicas.**

Que se pida dejar sin efecto (en virtud de la interposición de un recurso administrativo abstracto) una norma de corte federal que establece deberes formales vinculados a la correcta verificación y percepción de los recursos tributarios de un país, repercute en la sociedad toda, afectando el interés público de manera ostensible.

Es en esta línea, la relación Fisco-contribuyente, tanto en lo sustancial como en lo formal, no puede enmarcarse dentro de la lógica de las relaciones contractuales o de cambio como ocurre en el derecho privado, habida cuenta que el Organismo fiscal tiene por objeto la percepción y fiscalización de los tributos para sostener el gasto público, más aún en situaciones extraordinarias como las actuales.

En consecuencia, el control del cumplimiento del modo en que los contribuyentes

cumplen con sus obligaciones tributarias sustanciales supone el funcionamiento correcto del Estado con miras al cumplimiento de sus funciones y servicios esenciales.

En el ejercicio del poder tributario se crean obligaciones sustanciales, como el pago de los tributos y se disponen deberes formales, como la presentación de las DDJJ en tiempo y forma, llevar la contabilidad, cumplir requerimientos, etc., los cuales deben ser cumplidos sin excepción por la masa de contribuyentes.

El derecho tributario formal suministra las reglas de cómo debe procederse para que el tributo legislativamente creado se transforme en tributo fiscalmente percibido. Mientras el derecho tributario material contiene el conjunto de normas que disciplinan el tributo y accesorios, el derecho tributario formal es el conjunto de normas que disciplinan la actividad administrativa y las relaciones que se vinculan con el tributo.

El dictado de una medida cautelar de estas características afectaría severamente la buena marcha de la Administración, en cuanto se vería privada de llevar adelante las actividades de control del cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes, actividades que en nuestro país resultan directamente vinculadas con el ingreso completo, correcto y oportuno de los tributos nacionales. Interés nacional por demás relevante.

Hemos visto la gran cantidad de políticas públicas establecidas para mitigar los efectos negativos de la pandemia que indefectiblemente deben satisfacerse con los recursos del Estado.

En ese sentido, permitir suspender una norma formal de importancia esencial (conforme se destacará más abajo al abordar los fines que persigue) en virtud de señalamientos abstractos y derechos cuya vulneración es poco clara, por solicitud de un ente no legitimado, es completamente inviable.

La afectación del interés público sería extrema. Además de su imposibilidad para establecer un límite al objeto de la cautelar y posibles beneficiarios alcanzados.

Por otra parte, la situación que plantea el accionante, bajo la solicitud del dictado de una medida de innovar y alegando un infundado peligro en la demora que no demuestra, atentaría contra el adecuado y efectivo control de cumplimiento de las obligaciones tributarias de los sujetos obligados y la correlativa integridad de la renta pública.

La significativa incidencia sobre el principio de división de poderes que revisten medidas como la peticionada torna imprescindible acentuar la apreciación de los parámetros legales exigidos para su procedencia, en tanto tienden a desvirtuar o neutralizar la aplicación por las autoridades competentes de una ley formal del Poder Legislativo.

Proyectando las consideraciones discriminadas al caso que nos ocupa, se advierte que de hacerse lugar a la medida cautelar solicitada se estaría **impidiendo a esta AFIP lisa y llanamente el legítimo cumplimiento de sus funciones. Ello en el caso, se traduce en la suspensión injustificada de facultades que le son propias y le permiten fijar las**

**herramientas, dictar las normas necesarias, requerir los datos, informes y antecedentes con trascendencia tributaria internacional, a fin de verificar el cumplimiento que los obligados o responsables dan a las leyes, reglamentos, resoluciones e instrucciones administrativas, conforme lo dispuesto la Ley N° 11.683.**

**En definitiva, la suspensión pretendida configuraría una situación de indudable gravedad institucional, máxime teniendo en cuenta que, como se desarrollará en los acápite siguientes, en el *sublite* no se encuentran en absoluto acreditados ninguno de los recaudos (formales y sustanciales) que tornan procedente el dictado de una resolución cautelar.**

Por lo expuesto, en razón del criterio que sostiene y ha sostenido nuestro más Alto Tribunal con relación al dictado de medidas cautelares que afectan el funcionamiento de la Administración Pública, consideramos que la afectación del interés público resulta manifiesta, tornando inviable la pretensión de autos.

**7.- LEGALIDAD Y LEGITIMIDAD DE LA RESOLUCION GENERAL AFIP N° 4838/2020. Sus fundamentos. Las normas federales que habilitan su dictado.**

El día 20 de octubre de 2020, se publicó en el Boletín Oficial la Resolución General AFIP N° 4838/2020 mediante la cual se establece un régimen de información de planificaciones fiscales (IPF).

Dicha norma fue dictada en el marco de lo dispuesto por el artículo 35 de la Ley N° 11.683, constituyendo en definitiva la creación de un deber formal que en concreto recaerá en cabeza de un porcentaje mínimo del padrón de contribuyentes nacionales y asesores fiscales, pero no menos importante en términos de control de la recaudación.

Sobre esta particularidad, ahondaremos más adelante. Pues en realidad la norma, más allá de las apreciaciones del escrito mediante el cual se peticiona su suspensión por parte del CPCE JUJUY, en definitiva, resultará en los hechos de aplicación a un porcentaje mínimo de sus afiliados.

Como expresáramos, la norma fue dictada en el marco del artículo 35 de la Ley N° 11.683 por parte de la Administradora Federal en ejercicio de las facultades conferidas por el artículo 7 del Decreto N° 618 del 10 de julio de 1997, sus modificatorios y sus complementarios.

Dicha resolución encuentra sus motivaciones y fundamentos en sus considerandos, donde claramente se expresa que la utilización de determinadas estrategias de planificación fiscal permite a las empresas que las implementan aprovechar la complejidad del sistema tributario, así como las asimetrías existentes en éste, a fin de minimizar la carga tributaria de cada sujeto.

En este sentido, se indica que el concepto de planificación fiscal involucra la aplicación de técnicas del derecho tributario, la gestión de patrimonios, la utilización del sistema bancario, así como otras medidas tendientes a lograr tal fin.

Se señala que constituye una prioridad para los Estados conocer el funcionamiento y la utilización de las diversas estructuras por parte de los contribuyentes, con el objeto de verificar que se ingresen los tributos correspondientes en las jurisdicciones fiscales en las que se perfeccionan los hechos imposables.

Asimismo, se resalta la importancia que la obtención de información puntual, exhaustiva y pertinente sobre las estrategias de planificación fiscal por parte de las distintas Administraciones Tributarias del mundo, que permita que los gobiernos identifiquen rápidamente las áreas de riesgo.

En ese sentido, se expone que el principal objetivo de los regímenes de declaración obligatoria de planificaciones fiscales radica en incrementar el nivel de conocimiento respecto de las operaciones y estructuras que utilizan las empresas a los efectos de facilitar a las Administraciones Tributarias la obtención de información temprana; y evaluar los riesgos en materia tributaria asociados a las planificaciones fiscales implementadas por los contribuyentes.

Se rescatan experiencias de países que poseen un Régimen de Información de Planificaciones Fiscales Nacionales, principalmente los modelos de EE.UU. (Office of Tax Shelter Analysis - OTSA) y el Reino Unido (Disclosure of tax avoidance schemes - DOTAS), junto con Irlanda, Portugal, Canadá, Sudáfrica, México y Chile, entre otros, indican que han logrado el objetivo perseguido.

Se destaca de los considerandos el andamiaje jurídico sobre el que se asienta la resolución como así también la importancia que poseen las finalidades de su dictado para el Estado. Lejos se encuentra la norma de constituir una arbitrariedad como se intenta hacer ver desde los argumentos desplegados por el solicitante.

## **8.- PROBLEMÁTICA VINCULADA EL REGIMEN DE INFORMACION:**

La Resolución General AFIP N° 4838/20 como se indicara establece un régimen de información de planificaciones fiscales.

La resolución no alude a la práctica que surge del informe final del "PLAN DE ACCION BEPS<sup>3</sup>. ACCIÓN 12", esto es "exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva", aunque se trata de una recomendación de la OCDE inspirada en algunos de los regímenes de declaración obligatoria de planificaciones fiscales mencionados.

La resolución general en trato establece la obligación de informar planificaciones

---

<sup>3</sup> Base Erosion and Profit Shifting o erosión de bases y traslado de utilidades

fiscales nacionales e internacionales. Brinda definiciones generales, determina los sujetos obligados, el ámbito de aplicación, las transacciones listadas, las transacciones reportables, la información a suministrar, el plazo para informar, las planificaciones fiscales alcanzadas y la forma de presentación.

El artículo 8 dispone claramente que los asesores fiscales pueden ampararse en el secreto profesional para no informar la planificación fiscal en cuya implementación participó.

Por ello, no se alcanza a dilucidar de qué manera la norma perjudica el normal ejercicio legal de sus profesiones.

A tal efecto debe notificar al contribuyente tal circunstancia y deberá acceder al sitio web de este Organismo mediante la utilización de la clave fiscal e ingresar al servicio denominado "Régimen IPF", opción "Secreto Profesional". Además, se dispone que el contribuyente podrá relevar al asesor fiscal del secreto profesional para el caso particular o permanentemente, a través del mencionado servicio.

Asimismo, se determinan efectos asociados a su incumplimiento y la definición de que la obligación de información de planificaciones fiscales no implica la aceptación o rechazo, expreso o implícito, por parte de la AFIP respecto de la validez de las planificaciones ni del tratamiento tributario que les corresponde (Cfr. art. 16)

En relación a las sanciones establecidas en caso de incumplimientos y la afectación del principio de tipicidad penal y otras alusiones vinculadas a la violación del principio de legalidad, cabe destacar que dichas imputaciones son falsas, pero como se señalara en jurisprudencia arriba citada, no existe un derecho subjetivo a la legalidad sin referencia a una afectación concreta. Se quiere significar que es prematuro el planteo y por ende su análisis aquí; no siendo además el CPCE afectado por ello.

Siguiendo con el examen de la resolución en trato, allí se determina que los datos relativos a una planificación fiscal recabados por aplicación del régimen podrán ser objeto de intercambio de información con las jurisdicciones con las cuales nuestro país tenga vigentes instrumentos para el intercambio de información (Cfr. art. 17).

Respecto de la normativa dictada, que brevemente se describe, más allá de las motivaciones que dieron lugar a su dictado vinculadas a prácticas internacionales informativas cabe destacar que las planificaciones fiscales enmarcadas en la norma no necesariamente constituyen supuestos de elusión tributaria.

Los regímenes de información de planificaciones fiscales están estrechamente vinculados con la aplicación de las clausula anti-abuso domésticas o, en su defecto, de las doctrinas judiciales anti-elusivas.

El primer aspecto que merece ser destacado es que el mero hecho que una planificación fiscal deba ser informada no significa que dicha planificación constituya un supuesto de elusión o evasión tributaria.



El artículo 16 de la resolución establece con claridad que el cumplimiento del deber de información no dará lugar a una aceptación o rechazo por parte de la AFIP respecto de la validez de la planificación o del tratamiento tributario que le corresponda.

En segundo lugar, es importante subrayar que, a diferencia del régimen recomendado por el “PLAN DE ACCION BEPS. ACCIÓN 12”, el régimen de información implementado en ningún momento hace referencia a planificaciones fiscales potencialmente "agresivas" o "abusivas". Por el contrario, los considerandos de la resolución reconocen que la utilización de planificaciones fiscales *"permite a las empresas que las implementan aprovechar la complejidad del sistema tributario, así como las asimetrías existentes en este, a fin de minimizar la carga tributaria de cada sujeto"*.

Nada de lo expuesto permite presuponer la "agresividad" de la planificación fiscal y, mucho menos, que constituya un abuso del sistema tributario.

El objetivo del nuevo régimen de información de planificaciones fiscales no es determinar si una planificación fiscal es legítima o no, función que corresponde a las cláusulas anti-abuso generales en los sistemas tributarios que las receptan dentro de los procedimientos legales establecidos para ello. En todo caso, el nuevo régimen permitirá a la AFIP conocer planificaciones fiscales que hasta el momento ignoraba, a las cuales deberá someter al examen de la cláusula anti-abuso general a fin de determinar si se tratan de supuestos de economía de opción, elusión tributaria o evasión.

Expresa autorizada doctrina que *"...es de esperar que la implementación de este nuevo régimen de información sobre planificaciones fiscales revitalice la discusión sobre cuál es la diferencia entre una planificación legítima y una ilegítima, esto es, entre un supuesto de economía de opción y uno de elusión tributaria..."* Y que *"...la última reforma tributaria introducida por la ley 27.430 desaprovechó la oportunidad de actualizar la cláusula antiabuso argentina —el principio de la realidad económica incorporado en el año 1946 en el art. 2° de la ley de procedimiento tributario nacional— y de esa manera facilitar la dilucidación de una cuestión tan trascendente y dotarla de seguridad jurídica..."*. (Cfr. Régimen de Información de Planificaciones Fiscales: primeras reflexiones a la luz del derecho comparado - Braccia, Mariano F. - La Ley Checkpoint)

Sentado ello, respecto los regímenes de declaración obligatoria, corresponde señalar que, durante la última década, las compañías se vieron tentadas a hacer sus inversiones por razones puramente fiscales y no económicas, lo que condujo a una asignación ineficiente de recursos. Esto afectó la confianza en la integridad del sistema fiscal, un problema particularmente relevante en tiempos de consolidación fiscal y dificultades sociales en muchos países. La confianza de los ciudadanos en la justicia de su sistema fiscal también está en juego, en la medida en que existe la percepción de que algunos logran eludir legamente sus obligaciones tributarias.

El PLAN DE ACCION BEPS – Base Erosion and Profit Shifting o erosión de bases y traslado de utilidades – fue elaborado por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) a solicitud expresa del G20 y fue publicado el 12.02.2013.

Dicho proyecto BEPS, despegó durante una de las crisis económicas y financieras más graves de nuestro tiempo con un ambicioso objetivo: actualizar las normas para alinearlas con el avance de la economía global, garantizando que los beneficios sean gravados allá donde se realicen las actividades económicas y en donde se esté creando valor.

El PLAN DE ACCION BEPS tiene el objetivo principal de lograr niveles más altos de cumplimiento tributario a través de acuerdos de transparencia y técnicas de administración de riesgo tributario que permiten una asignación más eficiente de los recursos de la administración tributaria.

La OCDE ha afirmado que los mecanismos tradicionales de control – fundamentalmente, el procedimiento de inspección – no bastan por sí solos para conocer de manera ágil y oportuna las estrategias que están implementando los contribuyentes.

La fórmula tradicional utilizada por los sistemas modernos de administración de impuestos se basa, principalmente, en auditorías ex post (retroactivas) de las declaraciones de impuestos presentadas por los contribuyentes.

A los efectos de evaluar su cumplimiento con las obligaciones fiscales, tiene dos inconvenientes básicos que revelan la necesidad de establecer nuevas fórmulas o mecanismos, en primer lugar, la naturaleza compleja de muchas de las operaciones realizadas por grandes compañías y, en segundo lugar, el tiempo necesario para que esto se logre.

Precisamente debido a estos problemas, se hicieron esfuerzos para conciliar las posibilidades de planificación fiscal legítima a través de un sistema que permite al contribuyente (en el marco del nuevo modelo de cumplimiento tributario cooperativo) y a la administración tributaria controlar correctamente el cumplimiento fiscal y prevenir/eliminar las prácticas fiscales abusivas y aquellas que aprovechan las 'lagunas' presentes en el sistema tributario nacional e internacional.

Es importante recordar que, para las administraciones tributarias, es sumamente importante contar con información específica, completa y pertinente, dado que con ello se pueden identificar rápidamente las áreas de riesgo fiscal.

En ese sentido, y con el apoyo de la OCDE, el G-20 y la Comunidad Europea, países de todo el mundo están implementando regímenes de declaración obligatoria (MDR, por sus siglas en inglés), para mejorar el cumplimiento voluntario, lograr una mayor eficacia en la lucha contra el fraude al permitir destinar más medios a combatir otros tipos de fraude más sofisticados, y reducir los costes de aplicación del sistema tributario, tanto para la Administración como para el contribuyente, con el consiguiente incremento de la competitividad y estímulo a la inversión exterior.

En ese marco, los regímenes de declaración obligatoria se distinguen de otros tipos de obligaciones de declaración, como son los regímenes de cumplimiento cooperativo, por estar específicamente diseñados para detectar estructuras de planificación fiscal que explotan las deficiencias del sistema tributario, al tiempo que dotan de la flexibilidad necesaria a las administraciones tributarias para establecer umbrales, rasgos distintivos y/o filtros que afecten a operaciones de especial interés y áreas que entrañan un riesgo fiscal.

Cabe resaltar que los regímenes de declaración obligatoria son la máxima expresión de los Regímenes de Información. La mayoría de éstos en la actualidad se revierten en regímenes de datos con cifras en bruto sin interpretación ni análisis y no suelen reportar importantes resultados. Una vez que dichos datos se procesan, recién ahí adquieren la característica de información, siendo aquel conjunto de datos significativos y pertinentes que describen sucesos, los que dan las pautas para la toma de decisiones.

Dichos regímenes de declaración obligatoria abarcan tres pilares: a) los cambios legislativos, b) la evaluación de riesgos y c) las estrategias de comunicación.

En cuanto a los cambios legislativos la detección temprana de las estructuras de elusión fiscal permite a las administraciones tributarias modificar la legislación tributaria con mayor celeridad. Para la evaluación de riesgos suele haber un equipo, dentro de la administración tributaria, especializado en el análisis de las estructuras declaradas que cumple un papel fundamental al realizar un primer análisis de los mecanismos. Luego, este equipo coordina, una vez analizado el diseño y el riesgo de la estructura, con las diferentes áreas operativas las respuestas y las acciones a seguir. Por último, un enfoque de comunicación masiva influye en el comportamiento de los contribuyentes y asesores fiscales a través de publicaciones de alerta temprana donde las administraciones tributarias describen el mecanismo y los riesgos de las estructuras controvertidas para que los contribuyentes sean conscientes del riesgo de utilizarlas.

El principal objetivo de los regímenes de declaración obligatoria radica en aumentar el nivel de transparencia facilitando a la administración tributaria pertinente información anticipada acerca de las estructuras de planificación fiscal potencialmente agresivas o abusivas con el fin de identificar a los asesores fiscales y contribuyentes de tales estructuras.

Otro de los objetivos principales de este tipo de regímenes es la disuasión, respecto al uso de este tipo de planificaciones fiscales.

En cuanto al fin, estos regímenes de declaración obligatoria funcionan como un aviso de los riesgos concretos identificados por la Administración Tributarias, una especie de “red flag” para los contribuyentes, que sabrán de manera anticipada que la Administración Tributaria tiene un especial interés en un tipo de estructura u operación en particular, tal vez por lo novedoso, por lo complejo, porque puede usarse en combinación con otro tipo de estructuras u operaciones que dificultan su fiscalización, aunque dichas estructuras sean completamente válidas y lícitas.

Los actuales precursores de este tipo de regímenes fueron Estados Unidos y Reino Unido, junto con Irlanda, Portugal, Canadá, Sudáfrica. Actualmente, todos los Estados Miembros de la Comunidad Europea están en vías de implementarlo.

En el ámbito Latinoamericano, México fue el pionero, presentando un régimen de declaración obligatoria llamado “Régimen de Revelación de Esquemas Reportables”, convirtiéndolo en el primer país latinoamericano en adoptar integralmente este tipo de normas.

En la misma línea, la República Argentina, a través de la AFIP, dictó la Resolución General AFIP N° 4838/20, donde, como se detallará *ut supra*, estableció un régimen de declaración obligatoria llamado *Régimen de Información de Planificaciones Fiscales (IPF)*, que impone a los contribuyentes y asesores fiscales la obligación de reportar al Organismo sus planificaciones fiscales nacionales e internacionales.

Por lo tanto, 36 países implementaron o se encaminan a implementar en el corto plazo un régimen de declaración obligatoria, en el marco de una política de “*fair play tributario*” mundial, consistente en poder conocer de antemano ciertos aspectos necesarios respecto del contribuyente y así poder efectuar un uso eficiente de la información proporcionada a los fines de efectuar un adecuado control de las obligaciones fiscales de estos últimos.

A fin de garantizar el correcto funcionamiento del régimen de declaración obligatoria y evitar lagunas en el marco normativo, la obligación de comunicar la información se impone a todos los agentes que suelen participar en la concepción, la comercialización, la organización o la gestión de la implementación de una planificación fiscal, o de una serie de tales transacciones, así como a quienes prestan asistencia o asesoramiento.

En determinados casos, el intermediario no está obligado a informar una planificación fiscal debido a una prerrogativa del secreto profesional, o porque no existe a intermediario alguno, por ejemplo, debido a que es el propio contribuyente quien concibe e implementa el mecanismo internamente. Así pues, resulta esencial que, en tales circunstancias, las autoridades tributarias no pierdan la posibilidad de obtener información sobre mecanismos fiscales que puedan estar vinculados a una planificación fiscal.

En esos casos se traslada la obligación de informar al contribuyente que se beneficie de la planificación fiscal.

Debe destacarse que la mayoría de los países que están implementando los regímenes de declaración obligatoria permiten que el contribuyente releve al profesional de dicho secreto profesional cuando es invocado por este para no aportar la información solicitada.

El intermediario (asesor fiscal) es el que realmente diseña e implementa las estructuras de planificación fiscal, por lo que su rol dentro de los regímenes de declaración obligatoria es muy importante, además de generar, en un segundo plano, un control estadístico para la Administración Tributaria.

De los alcances y motivaciones descriptos en este acápite como en el anterior

surge clara la importancia de la normativa.

## **9.- LA OBLIGACION DE INFORMAR DE LOS ASESORES FISCALES. SU ALCANCE RESTRINGIDO.**

En cuanto a la obligación de informar que recae sobre los "asesores fiscales", cabe destacar que se trata de una obligación formal autónoma que se suma a la de los contribuyentes que participen en la implementación de una planificación fiscal (Cfr. arts. 6 y 7).

Como afirmáramos más arriba, el régimen de información de planificaciones fiscales contempla un aspecto fundamental como el del secreto profesional de los asesores fiscales sujetos a la obligación de informar.

La resolución contempla razonablemente en su artículo 8 la facultad del asesor fiscal de ampararse en el secreto profesional. Esta norma alcanza a los asesores fiscales obligados a informar, esto es, a quienes participaron en la puesta en marcha de la planificación fiscal. De ser así, la obligación de informar recaerá únicamente en el contribuyente, cuando el profesional se ampare en el secreto profesional, salvo que el primero lo releve al asesor fiscal del secreto, para el caso particular o permanentemente, a través de la opción "Secreto Profesional" incluida en el micrositio web de la AFIP.

El asesor fiscal que se ampara en la prerrogativa de secreto profesional está obligado a notificar al contribuyente y dejar constancia de tal notificación en el sitio web de la AFIP en la opción "Secreto Fiscal".

En definitiva, si se tiene en consideración que el nuevo régimen de información de planificaciones fiscales incorpora una definición restringida de "asesor fiscal" a los fines de configurar la obligación de informar y que, además, le permite al asesor alcanzado ampararse en la prerrogativa del secreto profesional, cabe concluir que en la mayoría de los casos será el contribuyente el único sujeto obligado a informar la planificación fiscal.

Dicho ello con carácter concluyente, señalamos también que los Tribunales ya se han expedido en relación a la vinculación entre los deberes de colaboración de los profesionales que intervienen en operaciones con trascendencia tributaria y los deberes de secreto.

La jurisprudencia con cita de lo sentenciado por el Tribunal Constitucional español, sostuvo que *"resulta imprescindible la actividad inspectora y comprobatoria de la Administración tributaria, ya que de otro modo se produciría una distribución injusta en la carga fiscal, pues lo que unos no paguen debiendo pagar, lo tendrán que pagar otros con más espíritu cívico o con menos posibilidades de defraudar; de ahí la necesidad y la justificación de una actividad inspectora especialmente vigilante y eficaz, aunque pueda resultar a veces incómoda y molesta"* (Sentencia del Tribunal Constitucional del 26 de abril de 1990), agregando que *"para el efectivo*

*cumplimiento del deber (de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos) es pues imprescindible la actividad inspectora y comprobatoria de la Administración para evitar una distribución injusta de la carga fiscal pues la lucha contra el fraude fiscal es un fin y un mandato que la Constitución impone a todos los poderes públicos”.*

Parece claro que el examen de juridicidad de los requerimientos genéricos o específicos de información debe superar el tamiz de vinculación, proporcionalidad y razonabilidad, siendo solo admisible la solicitud de información de determinada índole toda vez que se encuentre vinculada a la materia tributaria, resultando necesaria a los fines del control administrativo de la situación fiscal de uno o un grupo de contribuyentes y que su aprovechamiento resulte acorde con la restricción que sufre el derecho, en este caso, a la intimidad.

Ahora bien, la ponderación del eventual sacrificio en este último no ha podido desentenderse de la vigencia del secreto fiscal, por el cual los funcionarios del Fisco tienen deber de reserva con relación a toda la información de tipo económico-financiera que conozcan en ejercicio de sus funciones. Ello ha permitido asumir que la información recabada, al ser utilizable con fines exclusivamente fiscales, y sin que pueda aplicarse lícitamente a otros fines, no podría considerarse conculcatorio del derecho a la intimidad que se pretende preservar.

Es así que el secreto profesional no puede alegarse superficialmente ni en abstracto, como pretende la parte. El deber de secreto muchas veces emerge como una pauta ética, otras veces de una regla legal, y en otras circunstancias como un principio constitucional.

En ese sentido, no debe confundirse el deber de sigilo en la relación médico-paciente, que pretende resguardar a la privacidad de este último, con el secreto de las fuentes periodísticas que asiste como garantía a los trabajadores y medios de prensa en tutela de uno de los principios constitucionales con mayor jerarquía normativa del ordenamiento jurídico, la libertad de prensa y el correlativo acceso a la información.

En el ámbito de incumbencia de los abogados, se debate la doctrina sobre su fuente o fundamento jurídico, si se trata del derecho a la intimidad, o bien el derecho constitucional de defensa del ciudadano/cliente. Similar análisis podría trasladarse al ámbito de los profesionales en ciencias económicas: tienen un deber ético legal de sigilo, aunque el mismo, debe recalcar, no es absoluto.

En tal sentido, la CÁMARA FEDERAL DE APELACIONES DE SAN MARTIN se expidió, en ejercicio de su competencia material en lo contencioso administrativo, con relación a un acto administrativo de alcance general (Resolución General de la AFIP) que impuso deberes de información a los corredores inmobiliarios: *“cabe concluir que lo atinente a la actuación requerida por la resolución atacada que es la de ingresar en el ‘Registro de Operaciones Inmobiliarias’, con carácter previo, toda información en la que participen como intermediarios en la transferencia, cancelación o modificación total o parcial de los derechos reales sobre bienes inmuebles, esto no*

surge como arbitrario ni manifiesto ya que la AFIP al dictar dicha resolución lo hizo dentro de las facultades que le otorga la ley 11.683 y el decreto 618/97. Por lo tanto, dicha información no viola ninguna de las normas que regulan su profesión de corredor inmobiliario, porque el secreto al que se refiere la actora no es tan absoluto ni para todas las operaciones en las que interviene (vid. Art. 52 Inc. 10 de la ley 10.973). Cabe recordar que la citada ley provincial, regula lo atinente a la profesión de martilleros y corredores públicos y la resolución general atacada nada expresa en lo relativo a dicha profesión, sino que sólo tuvo como objetivo la buena administración tributaria destinada a optimizar las acciones de control sobre el sector inmobiliario, que justifican un régimen de información comprensivo de las distintas etapas involucradas en las operaciones de compraventa de inmuebles (vid. Res. Gral. AFIP 2371). En consecuencia, mal podría decirse que con esta norma se estaría violando el derecho de intimidad de las persona<sup>4</sup>.

Por su parte, la CSJN el caso “DGI C/ COLEGIO PÚBLICO DE ABOGADOS” entendió que “el requerimiento de la Dirección General Impositiva, relacionado con lo establecido por el Art. 22 de la ley 24.447, tiene por objeto reunir datos atinentes al control de los aportes previsionales que deben efectuar los profesionales universitarios que actúan en forma autónoma (Conf. Art. 2º -Inc. b punto 2- 8º y 10 de la ley 24.241, disposiciones del decreto reglamentario 433/94)” ...” si se tiene en cuenta el organismo que solicita la medida, la atinencia que ella guarda con los fines perseguidos -facilitar la determinación y percepción de recursos que el ordenamiento jurídico ha encomendado al aludido organismo- y la vía elegida a tal efecto, resulta claramente inconsistente colegir que los datos requeridos afectan ese ‘ámbito de autonomía individual’ que constituye el contenido del derecho que se dice cercenado, de suerte que no parece que la ‘divulgación’ de ellos -con el alcance aquí indicado- pueda significar ‘un peligro real o potencial para la intimidad’, en el caso, de los matriculados de la abogacía<sup>5</sup>.

En consecuencia, cabe precisar que si bien la normativa que regula la materia es amplia en cuanto a los sujetos alcanzados por el “secreto profesional”, la jurisprudencia a través de sus pronunciamientos ha limitado su campo de aplicación en beneficio del cumplimiento de los **deberes de colaboración tributaria**, ratificando su carácter naturalmente relativo.

En ese orden, cabe preguntarnos qué sucedería ante un requerimiento individual de información librada a un profesional en el marco de una Orden de Intervención, es decir de una inspección tributaria, requiriéndole información que se considera amparada por reglas legales o constitucionales de reserva. Ese profesional, bien asesorado, probablemente se ampararía administrativamente en las reglas de secreto profesional, respondiendo así al requerimiento de información ejemplificado.

La vasta experiencia de esta Administración (y de ese Tribunal) indican que ningún profesional requerido en esos términos acudiría a la jurisdicción judicial para solicitar una

---

<sup>4</sup> Cámara Federal de Apelaciones de San Martín, Sala I; in re “Giliberti”, del 15/04/2009.

<sup>5</sup> CSJN, Sentencia del 13/02/96.

suspensión del requerimiento, o que se lo ampare de darle cumplimiento (como pretende hacerlo corporativamente su Matrícula).

Tan solo necesita dar respuesta, invocando el derecho que lo asiste. Esa misma lógica es la que guía a la Resolución General en conflicto: *"Cuando el asesor fiscal se ampare en el secreto profesional a los efectos de la presente resolución general, deberá notificar al contribuyente tal circunstancia. A tales efectos, deberá acceder al sitio "web" de este Organismo (<http://www.afip.gob.ar>) mediante la utilización de la Clave Fiscal, e ingresar al servicio denominado "Régimen IPF", opción "Secreto Profesional". Sin perjuicio de ello, el contribuyente podrá relevar al asesor fiscal del secreto profesional para el caso particular o permanentemente, a través del mencionado servicio"*.

De ese modo, el artículo 8 de la resolución pauta un dispositivo sistémico para que el asesor pueda ampararse en el secreto que entiende que le asiste.

Luego habrá que ver si esa justificación resulta pertinente. Como vimos, las reglas de secreto profesional distan de ser absolutas. Si lo que pretende resguardarse es la intimidad del contribuyente, como alega la contraria, debe responderse que el secreto fiscal (artículo 101 Ley N° 11.683) garantiza su intimidad económica, con sanciones penales para los funcionarios o terceros que lo vulneren.

No queda claro entonces la dudosa afirmación realizada por el CPCE en el sentido que la resolución general cuestionada le impide trabajar en un marco de legalidad.

Vale también considerar en este extremo los criterios establecidos por el Tribunal Supremo Español en el relevante caso "MESSI", donde se puntualizaron las responsabilidades que recaen sobre los "asesores fiscales" en sus tareas de asesoramiento o diseño de estructuras legítimas de optimización fiscal y aquello que puede considerarse complicidad o inducción al fraude fiscal del cliente (se adjunta el fallo: Expte N° 1729/2016: Sala Penal del Tribunal Supremo de España: fallo de fecha 24.05.17).

#### **10.- INADMISIBILIDAD DE LA MEDIDA CAUTELAR SOLICITADA.**

La medida cautelar peticionada resulta conjetural y abstracta, y no reúne los requisitos de inexcusable rigor de procedencia, actualizados en la estrictez de un procedimiento especialísimo y acotado. En tanto que los argumentos desplegados carecen de fundamentación concreta, y resultan de simple enunciación subjetiva (Cfr. art. 13 de la Ley 26854).

Tampoco se cumplen en autos, los requisitos exigidos por el Código Ritual respecto de la concesión de las mismas, toda vez que no se ha acreditado la verosimilitud del derecho y el peligro en la demora.



#### **10.1.- EL DERECHO INVOCADO NO ES VEROSIMIL. (art. 13 inc. b) y c) Ley N° 26854)**

En autos, no se ha demostrado la existencia de un derecho a favor del CPCE JUJUY, y que ese derecho haya sido lesionado. No se dan siquiera elementos mínimos que hagan presumir que le asiste razón para dar cabida a su pretensión.

Nos remitimos aquí a las diversas fundamentaciones explicitadas en el presente escrito relativas a la falta de afectación del reglamento respecto del solicitante y a la abstracción que supone la petición.

Seguidamente, nos adentraremos a considerar en forma más profunda la cuestión atinente a la verosimilitud del derecho invocado, la que desde el dictado de la Ley N° 26.854 exige también que se acredite la verosimilitud de la ilegitimidad, por existir indicios serios y graves, ello en relación a la actividad estatal cuestionada.

En el caso de autos, se solicita una medida cautelar con sustento en una supuesta afectación al derecho de trabajar, o la vulneración del secreto profesional y el derecho a la defensa, entre otras graves acusaciones, indicando deficiencias de orden constitucional en abstracto que recaerían sobre la Resolución General dictada.

Dichos extremos no se encuentran acreditados, ni se encontrarán puesto que reiteramos – constituyen verdaderas abstracciones –. No sólo se verifica una carencia probatoria absoluta, sino que hay una orfandad total de fundamentos.

Sumado esto, como ya dijimos, ni siquiera pueden demostrar la legitimación activa para representar al colectivo que invocan.

Debe notarse que la obligación impuesta en la norma tiene su origen en la Constitución Nacional y en leyes emanadas del Poder Legislativo o por el ratificadas (Cfr. art. 35 de la Ley N° 11.683 y art. 7 del Decreto N° 618/97).

En este sentido, los deberes formales impositivos son los medios que posee el Estado para lograr el fin último al cual tiende la institución del tributo, que es la correcta prestación jurídica patrimonial al sujeto activo de la relación.

El poder del Fisco para exigir un comportamiento del contribuyente consiste en un deber formal de éste para con aquél, de modo que las leyes, al establecer los poderes fiscales, definen los deberes formales.

A manera de ejemplos de estos últimos tenemos los poderes vericatorios del artículo 35 de la Ley N° 11.683 que implican cargas administrativas o débitos instrumentales para el contribuyente como obligaciones de hacer - confeccionar y presentar las DDJJ en tiempo y forma, responder requerimientos, presentar informes, confeccionar comprobantes, concurrir a citaciones – y otros casos pueden tratarse de obligaciones de no hacer o soportar – permitir inspecciones, allanamientos de un domicilio ordenado por autoridad judicial competente –.

Al respecto, el Decreto N° 618/97 instituyó a la AFIP como entidad autárquica en el

orden administrativo en cuanto a su organización y funcionamiento, absorbiendo a las ANA – Administración Nacional de Aduanas – y DGI – Dirección General Impositiva – y encomendándole la recaudación de los recursos de la seguridad social de la ANSES – Administración Nacional de la Seguridad Social –.

De esta manera esta Repartición ejerce todas las funciones que les fueran asignadas a esos organismos por las Leyes N° 11.683, 22.091, 22.415 y por el Decreto N° 507/93 -ratificado por la Ley N° 24447-.

En consecuencia, el Decreto N° 618/97 y la Ley N° 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones) fijan básicamente la competencia del Organismo que comprende la aplicación, recaudación y fiscalización, entre otros, de los gravámenes enumerados en el artículo 112 de la norma procedimental, los recursos de la seguridad social y los tributos regulados por el Código Aduanero.

El artículo 7 de dicho decreto establece las facultades de reglamentación, entre las cuales se halla la de impartir normas generales obligatorias para los responsables y terceros sobre:

*“1) Inscripción de contribuyentes, responsables, agentes de retención y percepción y forma de documentar la deuda fiscal por parte de los contribuyentes y responsables.*

*2) Inscripción de agentes de información y obligaciones a su cargo.*

*3) Determinación de promedios, coeficientes y demás índices que sirvan de base para estimar de oficio la materia imponible, así como para determinar el valor de las transacciones de importación y exportación para la aplicación de impuestos interiores, cuando fuere necesario.*

*4) Forma y plazo de presentación de declaraciones juradas y de formularios de liquidación administrativa de gravámenes.*

*5) Modos, plazos y formas extrínsecas de su percepción, así como la de los pagos a cuenta, anticipos, accesorios y multas.*

*6) Creación, actuación y supresión de agentes de retención, percepción e información.*

*7) Libros, anotaciones y documentos que deberán llevar, efectuar y conservar los responsables y terceros, despachantes de aduana, agentes de transporte aduanero, importadores, exportadores y demás administrados, fijando igualmente los plazos durante los cuales éstos deberán guardar en su poder dicha documentación y en su caso, los respectivos comprobantes.*

*8) Deberes de los sujetos mencionados en el punto anterior ante los requerimientos tendientes a realizar una verificación, requerir información - con el grado de detalle que estime conveniente - de la inversión, disposición o consumo de bienes efectuado en el año fiscal, cualquiera sea el origen de los fondos utilizados (capital, ganancias gravadas, exentas o no alcanzadas por el tributo).*

9) *Suspensión o modificación, fundada y con carácter general, de aquellos requisitos legales o reglamentarios de naturaleza meramente formal, siempre que no afectare el control aduanero, la aplicación de prohibiciones a la importación o a la exportación o el interés fiscal.*

10) *Dictado de normas estableciendo requisitos con el objeto de determinar la lícita tenencia de mercadería de origen extranjero que se encontrare en plaza, a cuyo efecto podrán exigirse declaraciones juradas de existencia, estampillado, marcación de mercadería, contabilización en libros especiales o todo otro medio o sistema idóneo para tal fin.*

11) *Cualquier otra medida que sea conveniente de acuerdo con lo preceptuado en el primer párrafo del presente artículo, para facilitar la aplicación, percepción y fiscalización de los gravámenes y control del comercio exterior a cargo del organismo.”*

En consecuencia, surgen de la Ley N° 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones) y del Decreto N° 618/97 las facultades del Organismo para la aplicación, recaudación y fiscalización de los tributos a su cargo, entre las cuales se encuentra la de establecer un régimen de información de planificaciones fiscales como el que se pretende poner en discusión.

Todo ello demuestra la legitimidad del obrar administrativo y por ende la ausencia de verosimilitud del derecho invocado.

Asimismo, el derecho que invoca el CPCE es un derecho ajeno. A esta altura del relato, tal como hemos expuesto, resulta indudable que el Consejo no posee la legitimación que invoca.

Pero, además deben rechazarse las argumentaciones que se ensayan sobre dificultades no acreditadas en el ejercicio de la profesión de los contadores si lo que pretende en realidad es una medida cautelar que suspenda la aplicación de una norma general cuya finalidad es facilitar la verificación de tributos nacionales.

Por las razones señaladas, no corresponde que por vía judicial el CPCE JUJUY intente suspender una norma invocando el derecho al trabajo de sus matriculados cuando en realidad beneficiaría improcedentemente a determinados contribuyentes. Por cierto, grandes contribuyentes que resultan de vital interés controlar para una Estado que se precie de tal.

La pugna entre las Corporaciones y las Administraciones Tributarias nacionales, cuyas competencias a la hora de aplicar los tributos se ven restringidas por las fronteras, genera una enorme dificultad presupuestaria por la falta de información sobre planificaciones fiscales.

Según una estimación de la Universidad de Naciones Unidas, Argentina es uno de los países que más recursos pierden en el mundo por la evasión impositiva: 4,4% del PBI. Con un PBI en 2017 de 617.000 millones de dólares esta evasión representa contar con US\$ 28.000 millones de recursos en menos para Educación, Salud, Innovación, Ciencia y Tecnología y Ambiente, que constituyen las áreas estratégicas — según la OCDE — que sustentan el crecimiento económico por décadas. (Cfr. Introducción de Marcelo Scaglione en “Aspectos

relevantes de la reforma tributaria en materia de tributación internacional/ Mariano Braccia. - 1a ed. - Ciudad Autónoma de Buenos Aires: La Ley, 2018.)

Estas normas informativas se encadenan con intercambios de información entre los Estados, pues la evasión global alcanza el 5% del PBI mundial y constituye una de las fuentes de financiamiento de actividades ilícitas globales

La Corte Suprema de Justicia de la Nación ha sostenido que el dictado de este tipo de medidas podría significar una traba al normal desenvolvimiento de las funciones de fiscalización y control del Fisco, comprometiendo su derecho de acceso a la justicia y defensa en juicio y la concreción de la percepción de impuestos, por lo que es principio examinar con particular estrictez la concesión de la tutela. (Fallos 312: 1010 y sus citas; 313:1420)

De admitirse este tipo de reclamo se habilitaría entorpecer el funcionamiento de la Administración aún antes de poner en ejecución la normativa dictada.

La jurisprudencia de la Corte en materia de medidas cautelares contra el Estado ha sido clara diciendo que “... *corresponde señalar que el principio de separación de poderes – fundamental en el sistema republicano de gobierno adoptado por la Constitución Nacional- no consiente a los jueces el poder de prescindir de lo dispuesto expresamente por la ley respecto al caso, so color de su posible injusticia o desacierto...*” (Fallos 249:425 y sus citas)

Se ha dicho también que el acierto o el error, el mérito o la conveniencia de las decisiones legislativas no son puntos sobre los que el Poder Judicial deba expedirse, pues no es propia de su competencia constitucional la consideración de la bondad de un sistema fiscal. (Fallos 220:663; 313:410; 325:2600; 328:2567 y 4542; 333:527)

Por otro lado, exigir una ley previa que sirva de antecedente en el sentido pretendido por la parte, haría redundante al inciso 11 del glosado artículo 7 del decreto.

A su vez, el argumento expuesto no tiene en cuenta su incompatibilidad con los artículos 38.1 y 39.1 de la Ley N° 11.683, el primero de los cuales sanciona la omisión de presentar las DDJJ informativas previstas en los regímenes de información propia del contribuyente o responsable, o de información de terceros, establecidos mediante resolución general del Organismo, dentro de los plazos establecidos al efecto. Y el segundo hace lo propio con el incumplimiento a los requerimientos dispuestos por la AFIP a presentar las DDJJ informativas – originales o rectificativas – previstas en el artículo agregado a continuación del 38 y las previstas en los regímenes de información propia del contribuyente o responsable, o de información de terceros, establecidos mediante Resolución General de la AFIP.

Por lo tanto, el cumplimiento de las obligaciones sustanciales y formales de colaboración contribuyen, en esencia, insistimos, a una eficiente gestión en el aporte de información a fin de incrementar el nivel de conocimiento respecto de las operaciones y estructuras que utilizan las empresas a los efectos de facilitar a las Administraciones Tributarias la obtención de información temprana.

Avanzando en el análisis y superando la etapa donde se ataca la legalidad del accionar del Fisco, esgrime la vulneración de su derecho a la intimidad por verse obligado al régimen de información cuestionado.

Respecto lo cual cabe señalar que el derecho a la intimidad no se contrapone al derecho de información, en tanto este último no invada su jurisdicción, más bien actúa como una limitación, al igual que la seguridad y el orden público, en su sentido más amplio.

En ese caso, será el Estado quien deba proteger los derechos del hombre, este como sujeto de derecho del mismo, sin implicar limitación al derecho de información, sino por el contrario fortaleciendo a la sociedad en su conjunto y a las instituciones en el cumplimiento de los fines que han sido creadas.

Erróneamente se alega un "derecho adquirido" a no informar hechos anteriores a la implementación del régimen. Las planificaciones fiscales a ser informadas mantendrán las mismas características, efectos y naturaleza que tenían antes de la sanción de la Resolución General AFIP N° 4838/20, aquellas que eran lícitas lo seguirán siendo sin que tampoco se vea alterada su eventual ilicitud, de igual modo que no se modifica el deber de reserva del profesional que haya intervenido en la misma ni, claro está, el alcance de ese deber en cuanto susceptible de ser relevado por el interesado.

Si ninguna alteración resulta del régimen de información cuestionado con relación a las planificaciones fiscales que deben ser informadas, la irretroactividad alegada resulta no sólo infundada sino inexistente.

En cuanto a la violación al derecho a la intimidad y al resguardo al secreto profesional, no se advierte agravio alguno, y nos remitimos a lo expuesto en el acápite 9 del presente escrito, deviniendo abstractos y conjeturales los agravios relacionados con las consecuencias penales invocados.

Además, el cliente del profesional en ciencias económicas, obligado por el régimen en trato y más allá de su consulta al mismo, no queda eximido de su responsabilidad por el impuesto frente al Fisco por haber actuado de acuerdo a lo aconsejado. Es que no siendo la planificación fiscal de por sí ilícita, la búsqueda de asesoramiento en dicha materia puede incluso ser muestra de prudencia, haciendo al deber de lealtad y buena fe hacerse responsable del asesoramiento brindado.

Recordemos cuando, mediante resolución general se impuso a los notarios la obligación de comunicar periódicamente las operaciones de constitución de derechos reales de hipoteca sobre bienes inmuebles que tuvieran origen en operaciones de mutuo, así como las escrituras traslativas de dominio de bienes de esa clase, cuando en función de su impugnación judicial por parte de la titular de un Registro Notarial, la CSJN consideró que **“este ámbito material del deber de información se refiere a datos de estricta naturaleza identificatoria y de indudable trascendencia tributaria, en tanto atinentes a la comprobación e investigación**

**de actos que resultan útiles para el adecuado control de las obligaciones cuya determinación y percepción el ordenamiento jurídico le ha encomendado a la Dirección General Impositiva”...** *“dicha normativa importa una dispensa establecida con motivos justificados y razonables respecto del deber de reserva o secreto que deben observar los escribanos”* (Fallos 320:2725; autos “Suárez Bras”, del 10/12/1997).

De ese modo, los requerimientos de información, sean generales o particulares, deben responder a una evaluación de pertinencia y conducencia con relación a su vinculación con la materia tributaria. El principal límite consiste en que los datos solicitados deben tener ‘trascendencia tributaria’.

La doctrina clarifica la cuestión, señalando que *“la Audiencia Nacional por sentencia de 16/5/1990 declaró que debe considerarse por trascendencia tributaria a la cualidad de los hechos o actos que pueden ser útiles a la Administración tributaria para averiguar si las respectivas personas o entidades cumplen o no la obligación establecida en el Art. 31.1 de la Constitución Española. Con otras palabras, se exige que la información requerida se refiera a hechos imponible descritos por la ley y cuya realización o existencia determina la exacción del correspondiente tributo”* (Cfr. Albiñana García – Quintana, César; “El secreto profesional y el deber de colaboración tributaria”; en Revista Partida Doble, Nº 151, Sección Artículos, 01/01/04).

Desconcierta así, la invocación del derecho a la intimidad no sólo por la directa relación entre las planificaciones fiscales a informar con los tributos cuya aplicación, percepción y fiscalización competen precisamente a este Organismo, sino porque del mismo reclamo resultaría que se admite la procedencia del requerimiento particular con el mismo objeto (planificación fiscal) respecto de un sujeto bajo fiscalización.

Es que, si el Fisco no estuviese facultado para acceder, en función del derecho a la intimidad de los responsables y de los terceros con los que se vinculen, a los antecedentes de las respectivas operaciones generadoras de los hechos imponible, las consecuentes obligaciones tributarias que aquéllos deben autodeterminar quedarían a su arbitrio dada la imposibilidad de confornte y fiscalización por AFIP, es decir, se pondría en crisis el mismo concepto de “obligación”.

La fiscalización a sujetos concretos requiere fijar parámetros previos de selección – etapa de investigación – tanto de los responsables como de determinados aspectos de su actuación frente al Fisco, parámetros sin los cuales aquélla podría devenir no sólo arbitraria sino inoperante o ineficaz por la imposibilidad de establecer las cuestiones relevantes como la material de fiscalizar cada autodeclaración realizada (o que debió realizarse) por cada responsable de cada tributo a su cargo, lo que además conllevaría a una omnipresencia del control de la AFIP, que sí no aparecería como compatible con el respeto a la esfera individual y de intimidad.

Siendo los regímenes de información, precisamente, uno de los mecanismos sustanciales a la hora de fijar los referidos criterios de selección, al contrario de lo sostenido por

la parte, han de considerarse instrumentos que coadyuvan al resguardo de la intimidad, en especial, cuando, los datos recogidos quedarán protegidos por el secreto fiscal.

En definitiva, no logramos percibir de manera concreta el menoscabo ocasionado al accionante y que amerite un dictado de este tipo de medidas. El accionar de nuestra representada se encuentra perfectamente avalado en la ley de rito y el Decreto N° 618/97 que otorga las facultades de reglamentación al Administrador Federal, careciendo de veracidad que el Organismo violente potestades constitucionales.

Por lo tanto, corresponde puntualizar que los hechos alegados por el CPCE no muestran un comportamiento manifiestamente arbitrario o ilegal por parte de nuestra representada, no configurándose el “fumus bonis iuris” que la ley exige como requisito indispensable para la procedencia de la cautela solicitada.

En el idéntico sentido se manifestó la Corte Suprema – entre otros – en autos: “Energía Mendoza S.E. c/ A.F.I.P. D.G.I. y otros. s/ acción declarativa de inconstitucionalidad”, de fecha 30/09/2003. T. 326, P. 3729; “Peña de Marques Iraola, Jacoba María c/ Asociación Civil Hospital Alemán s/ ordinario”, de fecha 05/08/2003. T. 326, P. 2503; y “Magnelli, Daniel Héctor c/ Administración Federal de Ingresos Públicos – Dirección General Impositiva”, de fecha 19/09/2002. T. 325, P. 2347.

Ponemos nuevamente de recalco, que el Organismo entiende que constituye una prioridad para los estados conocer el funcionamiento y diversas estructuras de los distintos contribuyentes con el efecto de verificar que se ingresen los tributos correspondientes en las jurisdicciones fiscales en las que realmente se perfeccionan los hechos imposables.

En virtud de la doctrina, jurisprudencia citada y las recomendaciones de los Organismos Internacionales de los cuales el país forma parte, resulta manifiesta la falta de verosimilitud en el derecho de la pretensión de la contraria en tanto no hay norma que contemple la situación que alega.

Como queda de manifiesto, la verosimilitud del derecho, requisito esencial para el dictado de la cautelar, se encuentra ostensiblemente ausente y mal puede decretarse una medida que sentaría un precedente peligroso, por cuanto, como ya expresamos, constituiría una indebida intromisión en el cumplimiento de los deberes y facultades que han sido asignadas a nuestro mandante en el marco de la ley.

El acogimiento favorable de una medida cautelar respecto de las previsiones de la norma cuestionada, implicaría decidir sobre la razonabilidad o no de la misma; cuestión que deberá ser tratada en el momento de dictar sentencia y que el otorgamiento de una medida precautoria en este estado larval del proceso se traduciría en un arbitrario anticipo jurisdiccional.

En atención a este ineludible requisito y a la naturaleza de la cautelar solicitada, cuya decisión importará sin dudas un adelanto de jurisdicción en relación a la cuestión principal, corresponde su rechazo sin más, con la especial imposición de costas.

## 10.2.- LEGITIMIDAD DEL PROCEDER ADMINISTRATIVO:

Pareciera de los argumentos desplegados por el CPCE que la Administración ha actuado en un marco de total ilegalidad, sin sustento constitucional alguno. Nos remitimos aquí a los capítulos en que se describe la normativa dictada.

En rigor de verdad, se descarta por completo que la AFIP – DGI haya actuado en forma manifiestamente ilegal, dado que todas las cuestiones relativas a la reglamentación puesta en discusión derivan como se dijo de las facultades otorgadas por el artículo 35 de la Ley N° 11.683 y el artículo 7 del Decreto N° 618/97, que devienen de las atribuciones fiscalizatorias que posee el Administrador Federal otorgadas por la Constitución Nacional.

En este sentido, se recuerda que toda la actividad desarrollada por nuestro mandante como los deberes de colaboración de los ciudadanos se sustenta en el artículo 4 de la Constitución Nacional, en el Decreto N° 618/1997 y en la Ley N° 11683.

A la luz del examen de las disposiciones en que la Administración ha dictado la reglamentación que se pretende discutir, y las irregularidades que en abstracto se alegan, se puede colegir que no hay indicios graves y serios de ilegitimidad en el actuar administrativo, tampoco surge clara la verosimilitud del derecho.

EL CPCE realiza disquisiciones nimias con las que pretende manchar la legalidad de la Resolución General AFIP N° 4838/20. Cuestiona en reiteradas ocasiones los considerandos de la resolución citada en cuanto señala que “...*la presente se dicta en ejercicio de las facultades conferidas por el artículo 7° del Decreto N° 618 del 10 de julio de 1997...*”.

Sugiere que se debió dictar en el marco del artículo 8 de dicho decreto (Facultades de Interpretación del Administrador Federal).

Al respecto, no dudamos en resaltar que dicho argumento es equívoco, pues la norma dictada no interpreta, sino que crea agentes de información y determina nuevas reglas de información, adecuándose en un todo a las definiciones del artículo 7 del Decreto N° 618/97: “...*El Administrador Federal estará facultado para impartir normas generales obligatorias para los responsables y terceros, en las materias en que las leyes autorizan a la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS a reglamentar la situación de aquellos frente a la Administración...*”.

Por otra parte, la pretensión del peticionante, es doblemente abstracta, ya que además de no encontrarse afectado por la resolución, no tiene en cuenta que el régimen tiene efecto diferido para la información que se debe emitir por los años 2019 y 2020 hasta el 29 de enero de 2021 (art. 10) (ampliamente dentro de los plazos de conservación de documentación y de prescripción); o a futuro para las planificaciones fiscales ‘a realizarse’ (Cfr. art. 9).

Desde otra óptica, cabe preguntarse ¿Qué pretende el accionante que interprete la



Administración con el dictado de la Resolución General AFIP N° 4838?

Nunca lo especifica pues en rigor de verdad nada hay que interpretar, pues se trata del dictado de nuevas reglas de información para contribuyentes y asesores fiscales (Cfr. art. 6). Reglas dictadas en el marco de la razonabilidad, la proporcionalidad, la legalidad, del derecho internacional, que, con la debida antelación, el Estado Nacional pone en vigencia.

La pretensión de otorgar a la resolución dictada naturaleza interpretativa resulta errónea. Gordillo señala que los actos de interpretación requieren otro acto de alcance general anterior, al cual se refieran; y que dicha interpretación de la Administración rija hacia el futuro sin modificar las interpretaciones anteriores del acto originante.

Así dijo el eminente administrativista cuando enseñó en paralelo la diferencia entre Aclaración e Interpretación: *“Cuando el acto, en lugar de contener simples errores materiales producidos en la emisión o transcripción del acto, puede presentar dudas en cuanto a la interpretación que corresponde otorgarle, el órgano que lo dictó puede producir un segundo acto, ahora de carácter aclaratorio del primero, el cual tendrá efectos retroactivos salvo los derechos adquiridos durante la vigencia del primer acto. Si el acto ha producido efectos bajo una de sus interpretaciones posibles, la aclaración produce en tal caso efectos sólo para el futuro a menos que la aclaración sea más favorable al interesado. Sólo el órgano que dictó el acto puede formalmente aclararlo y que si el sentido del acto es precisado, desentrañado o establecido por un órgano superior o por la justicia, estamos ante un caso de interpretación, la cual por su naturaleza es siempre retroactiva. Con todo, el órgano que lo interprete puede también admitir que si el acto dejaba margen a dudas, puede ser legítimo el incumplimiento, o el cumplimiento en otro sentido, efectuado por el particular. Al igual que la corrección material, la aclaración tiene por efecto modificar el acto, precisándolo en un sentido determinado. Se diferencia en ello de la interpretación, pues esta última no se incorpora al contenido del acto sino que opera en su funcionamiento. Con todo, a veces la ley delega a la administración la facultad de interpretar u aclarar.... Por ello, la interpretación puede variar según el tiempo y el órgano que la efectúa y puede haber así múltiples interpretaciones divergentes, mientras que la aclaración es una sola”* (Cfr. Gordillo, Agustín. [https://www.gordillo.com/pdf\\_tomo3/capitulo12.pdf](https://www.gordillo.com/pdf_tomo3/capitulo12.pdf).)

Pero la Resolución General AFIP N° 4838/20 instaura nuevas reglas de conducta en orden a las “planificaciones fiscales tributarias”; a las cuales empieza por definir en el artículo 2, continúa por distinguir en nacionales e internacionales en los artículos 3 y 4, designando los sujetos obligados en el artículo 6 y reglando en el resto de dicha resolución.

La Resolución cuestionada es, acabadamente, una norma general para responsables y terceros. Jamás puede ser confundida con una interpretación, ni con una aclaración de la administración, ni con una rectificación. Todas ellas son figuras altamente estudiadas por la doctrina y definidas con claridad por el Decreto N° 618/1997.

**10.3.- EL PELIGRO EN LA DEMORA TAMPOCO ESTA ACREDITADO (art. 13 inc. a de la Ley N° 26.854).**

Efectivamente, de una rápida lectura del escrito de la actora se observa que lejos está de cumplir con el requisito previsto en la Ley N° 26854, pues no surge de allí que el cumplimiento de la norma le pudiera ocasionar un daño al CPCE o a los profesionales que nuclea.

El inciso a) del artículo 13 de la Ley N° 26854 determina que la suspensión de los efectos de una ley, un reglamento, un acto general o particular podrá ser ordenada a pedido de parte cuando “...se acreditar sumariamente que el cumplimiento o la ejecución del acto o de la norma, ocasionará perjuicios graves de imposible reparación ulterior...”; siempre y cuando concurren simultáneamente con los restantes requisitos establecidos en los incisos siguientes.

En el caso de autos, el CPCE alega afectaciones al derecho de trabajar, al principio de legalidad en materia tributaria y penal, al secreto profesional, pero todas esas argumentaciones poseen un altísimo grado de abstracción. No se trata de daños concretos y actuales, ni siquiera medibles ni cuantificables. Además, de ser dichas supuestas vulneraciones técnicamente inexistentes.

Como ya quedó claro a lo largo del presente escrito, el CPCE y sus matriculados, no sufrirán ningún tipo de perjuicio, por la no suspensión de la vigencia de la Resolución General AFIP N° 4838/20, todo lo contrario, nos animaríamos a señalar que se les está generando una actividad más, onerosa, por cierto.

Asimismo, se destaca que la admisión de la medida no beneficiaría a la parte accionante, sino a los contribuyentes llamados a informar respecto de planificaciones fiscales. Por ello, hay una ausencia total de peligro en la demora respecto a un remoto contador damnificado aún no visible.

De todo lo expuesto, no puede de sus dichos detraerse cuál es el grave perjuicio de imposible reparación ulterior, ya que no menciona siquiera una circunstancia que así lo justifique.

Por otro lado, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha sostenido que el dictado de este tipo de medidas podría significar una traba al normal desenvolvimiento de las funciones de fiscalización y control del Fisco, comprometiendo su derecho de acceso a la justicia y defensa en juicio y la concreción de la percepción de impuestos, por lo que es principio examinar con particular estrictez la concesión de la tutela. (Fallos 312: 1010 y 313:1420)

En definitiva, si se tiene en consideración que el nuevo régimen de información de planificaciones fiscales incorpora una definición restringida de "asesor fiscal" a los fines de configurar la obligación de informar y que, además, le permite al asesor alcanzado ampararse en la prerrogativa del secreto profesional, cabe concluir que en la mayoría de los casos será el

contribuyente el único sujeto obligado a informar la planificación fiscal.

La resolución cuestionada tampoco prevé se brinde información acerca de todas las planificaciones fiscales existentes, sino simplemente de las allí receptadas.

Todo lo dicho permite colegir que estamos en presencia de un reclamo absolutamente abstracto, que no guarda relación alguna con el daño que se alega, y que en todo caso, de generarse, afectaría en forma particular a los obligados y no al CPCE accionante. Sin embargo, de una u otra manera no se puede percibir tal situación, el menoscabo en los derechos del accionante es inexistente y meramente especulativo.

Lo reciente de la publicación de la norma así lo avala, ya que aún no se encuentra en curso de ejecución. ¿Qué daño se podría producir cuando aún no han comenzado a aplicarse sus disposiciones frente a sus obligados?

Insistimos en que se trata de un régimen de información dictado por el organismo en perfecto amparo del orden legal, tratando de evitar el accionar tardío por parte del Estado ante las situaciones abusivas descritas, por lo que no se logra advertir el perjuicio alegado.

Al no imponerse ninguna carga fiscal, y a su vez, los profesionales que nuclea el Consejo poder ser relevados del secreto fiscal por parte de los contribuyentes, no se advierte de que manera se puede generar un daño en dicha prerrogativa o en el derecho a la intimidad que también ha sido mencionado.

La inexistencia del daño actual e inminente, supone rechazar la pretensión. Es un requisito indispensable para tener por configurado el recaudo del peligro en la demora, que amerite la intervención jurisdiccional en miras de no continuar con el menoscabo a los derechos de los solicitantes. Para lograr tal objetivo, deberán los demandantes acreditar cual es el verdadero perjuicio que sufren motivo de la resolución bajo estudio, y no esbozarse en un marco de fundamento abstracto, meramente superfluo y que produce dispendio de actividad estatal y jurisdiccional.

No se logra advertir bajo ningún punto de vista el daño que requiere la Ley N° 26.854. No se produce agravio alguno ya que en definitiva, la AFIP dispuso un régimen informativo tendiente a optimizar el funcionamiento del Estado y evitar las conductas elusivas del accionar del Fisco. ¿Si las estrategias y planificaciones fiscales llevadas a cabo por los obligados son lícitas, que daño se podría generar el deber de informarlas? Para más, las diversas planificaciones fiscales receptadas en la RG 4838/2020 no se deben informar previamente sino hasta ser implementadas.

La retroactividad de la norma tampoco genera perjuicios en razón de la insoslayable facultad del Organismo para dictar normas en tal sentido. No estamos ante una ley creadora de un impuesto que se aplica de forma retroactiva, lo que en tal caso podría hacer sufrir al contribuyente un daño en su patrimonio. Es una información que se debe brindar y que el principio de retroactividad resulta perfectamente aplicable.

En tal sentido y en virtud de la ausencia de perjuicio que motive el dictado de la presente medida, resulta evidente la improcedencia de la pretensión esgrimida por la parte. A su vez, el lento accionar de la parte desbarata la articulación de este requisito, en tanto pretende suspender judicialmente la aplicación de una Resolución General publicada en el Boletín Oficial del 20/10/2020, habiéndose tomado casi dos meses para interponer un reclamo administrativo, y cuya falta de respuesta en tan exiguos plazos pretende ahora invocar para la admisibilidad de esta vía de excepción.

Por todo lo expuesto, no cabe más que concluir que el peligro en la demora no se encuentra debidamente acreditado.

En conclusión, sin encontrarse configurado ninguno de los requisitos que dispone la ley de medidas cautelares para su dictado, y efectuándose una presentación meramente difamatoria sin ningún sustento fáctico ni probatorio y sin acreditar perjuicio alguno, solicito se rechace la cautelar impetrada, con costas.

#### **11.- PRUEBA:**

Documental. Se acompaña sentencia relativo al expediente número 1729/2016 de la SALA PENAL DEL TRIBUNAL SUPREMO DE MADRID dictado con fecha 24/05/2017.I

#### **12.- PLANTEO DE LA CUESTION FEDERAL:**

Para el supuesto de un fallo adverso para los intereses de este Organismo, dejamos planteado el caso federal instituido por el artículo 14 de la Ley 48, por verificarse una cuestión federal por violación al derecho de defensa en juicio, garantizado por el art. 18 de la C.N., como así también la configuración de la doctrina de la arbitrariedad, además de encontrarse en pugna la interpretación y aplicación de normas federales.

Especialmente habría cuestión federal en el caso, atento a que se encuentra en juego el eficiente desenvolvimiento de la actividad de nuestra representada, el ejercicio de sus facultades de verificación y fiscalización las cuales, a su vez, constituyen un pilar fundamental y objetivo inherente a la función esencial de AFIP-DGI, cual es la recaudación de las acreencias fiscales; por lo que una decisión que afecte tales facultades es causante de gravedad institucional.

**13.- PETITORIO:**

Por todo lo expuesto solicitamos:

a.- Se tenga por presentado en legal tiempo y forma el informe previsto por el artículo 4 de la Ley 26.854.

b.- Previo a resolver sobre la medida cautelar pretendida, se corra vista al Sr. Fiscal Federal de la improcedencia de la vía planteada por nuestra parte.

c.- Se tenga por planteado el Caso Federal.

d.- Oportunamente se rechace la medida cautelar planteada en todas sus partes.

SERA JUSTICIA.





Poder Judicial de la Nación  
JUZGADO FEDERAL DE JUJUY 1

CONSEJO PROFESIONAL DE CIENCIAS ECONOMICAS DE JUJY c/  
AFIP s/MEDIDA CAUTELAR AUTÓNOMA

San Salvador de Jujuy, 28 de enero de 2021.

**AUTOS Y VISTOS:** los de este Expte. N° 4482/2020, caratulado: “Consejo Profesional de Ciencias Económicas de Jujuy c/ Administración General de Ingresos Públicos-Dirección General Impositiva s/ Medida Cautelar Autónoma” y,

**RESULTA:**

I. Luego de solicitar la habilitación de feria-la cual tuvo favorable acogida por decreto de fecha 07/01/2021- se presenta el Dr. Federico Maximiliano García Sarverry, en su carácter de apoderado del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de Jujuy, solicitando el dictado de una medida cautelar autónoma, a los fines de suspender la aplicación de la Resolución General AFIP 4838/2020, asumiendo la representación de la entidad profesional y de los profesionales matriculados, quienes resultarían afectados directamente por la normativa cuestionada, ello hasta tanto se resuelva el Reclamo Administrativo Previo interpuesto por su parte en fecha 11 de diciembre de 2020 o por el término de seis meses, lo que suceda primero.

A tal fin, señala que transcurrió el plazo de cinco días contados a partir de la presentación de la solicitud ante la accionada, sin que la Administración haya brindado respuesta alguna, acreditándose así el requisito previsto en el inc. 2 del art. 13 de la Ley N° 26.854 “Medidas Cautelares contra el Estado Nacional”.





Poder Judicial de la Nación  
JUZGADO FEDERAL DE JUJUY 1

Respecto a la viabilidad de la medida cautelar peticionada, refiere que, la doctrina ha sostenido que la suspensión del acto no se trata de una prohibición de innovar, ya que ésta innova para el futuro, quedando subsistentes cuando ha sido dictada, los efectos ya cumplidos; mientras que la suspensión busca restarle efectos desde el momento que se produjo el dictado de la medida de la autoridad administrativa.

Sostuvo que, el artículo 13 de la ley antes mencionada se aplica tanto a los actos administrativos de alcance particular como a los de alcance general comprendiendo a la ley y/o al acto materialmente normativo y que la presunción de legitimidad se extiende a la presunción de constitucionalidad de las leyes. Asimismo, señaló que la suspensión de los efectos de una norma de esta naturaleza se puede llevar a cabo en la medida que se verifique la existencia “prima facie” de un actuar manifiestamente inconstitucional.

Manifestó que, la Administración Federal de Ingresos Públicos optó por encuadrar a la resolución general N° 4838/20 en el art.7 del Decreto N° 618/1997, que le confiere efectos inmediatos, los cuales cobran vigencia a partir de su publicación en el Boletín Oficial.

Asimismo, sostuvo que, el artículo 10 de la mencionada resolución resultaría de aplicación retroactiva, contradiciendo de esta manera el principio general contemplado en el art. 7 del decreto N° 618/97, en cuanto impone la información de las planificaciones fiscales que hubieran sido implementadas a partir del 01/01/2019.

A su vez, se refirió a que los artículos 3, 4 y 5 de la Resolución General, cuyos textos establecen qué debe entenderse por “Planificaciones Fiscales Nacionales e Internacionales” y “ventaja fiscal”,







Poder Judicial de la Nación  
JUZGADO FEDERAL DE JUJUY 1

pertenece al derecho tributario sustantivo y por ende a órbita expresa y reservada al legislador.

Manifestó que, "...el resto de las planificaciones fiscales a informar van a estar en el "micrositio" de la página web de la AFIP lo cual "echa por la borda" cualquier atisbo de legalidad que pueda respetarse en este sentido, atento la carencia de status normativo de tal "espacio" en la página web del organismo.

Del mismo modo cuestionó, por qué la Administración, en su necesidad de definir determinadas cuestiones y fijar su alcance, no lo hizo a través del mecanismo previsto especialmente en el artículo 8 del Decreto N° 618/97, el cual estatuye a las Resoluciones Generales Interpretativas, las cuales tienen efecto suspensivo y son apelables con dicho efecto.

Señala que, lo expuesto precedentemente marca una grave sospecha en pos de acreditar las verosimilitudes del derecho que se requiere para la procedencia de este tipo de medidas.

Realiza una crítica a la normativa en cuestión, al poner en cabeza de los "asesores fiscales" un régimen de información que, según entiende, violenta el derecho a la intimidad de raigambre constitucional, así como también las leyes que -en cada jurisdicción- protegen el derecho profesional.

Al mismo tiempo, refiere que el artículo 35 de la ley 11.683, le otorga al organismo fiscal "amplios poderes" para fiscalizar en casos concretos, mas no autoriza a reglamentar en forma general, violentando potestades constitucionales de los ciudadanos.





Poder Judicial de la Nación  
JUZGADO FEDERAL DE JUJUY 1

Sostuvo que la resolución general, cuya suspensión solicita mediante la presente medida cautelar, contiene una falla de origen consistente en no devenir de ley alguna que autorice a obligar a los sujetos allí involucrados a actuar “llevándose puesta” la Constitución Nacional de un modo nítido y grave a la vez.

Afirmó también que, dicho deber está consagrado en la Constitución Nacional por tanto no requiere de una ley especial que lo establezca, y que ninguna ley emanada del Congreso ni del Poder Constituyente puede imponer una limitación genérica al derecho a la intimidad. Menos aún, cuando dicha limitación proviene de una norma de inferior rango como es el caso de un decreto o resolución general.

Señaló además que, la generalidad y amplitud que denotan los regímenes de información, revelan la ausencia de elementos de juicio, concretos e individualizados que permiten sospechar la existencia de circunstancias excepcionales que justifiquen la razonabilidad del levantamiento del secreto.

De igual modo, sostuvo que es nula la resolución general en crisis por violar la tipicidad y legalidad estricta en materia penal, puesto que tipifica infracciones (art. 4, 5, 13 y 15), y en algunos casos, como ley penal en blanco (art. 4, inc. f), estableciendo sin ley, exigencias para el ejercicio de derechos así como sanciones impropias a fin de mantener a los sujetos obligados dentro de determinados registros y otorgamiento de constancias impositivas entre otras (art. 13) o bien la inclusión en la categoría de riesgo fiscal.

Luego, refiere la actora a los requisitos que impone el art. 13 de la Ley N° 26.854, en particular a los que refiere el inciso 1 de la





Poder Judicial de la Nación  
JUZGADO FEDERAL DE JUJUY 1

mencionada normativa, aclarando que en el presente caso no se encuentra en juego la percepción de la renta fiscal, ya que la resolución en crisis únicamente implementa un régimen de información que atenta contra normas legales.

Finalmente, respecto de la contracautela prevista en el art. 10 de la mencionada normativa, y luego de argumentar que debe ser examinada como un medio de puesta de ejecución de las medidas cautelares, que se encuentra configurada la verosimilitud del derecho invocado y de que efectivamente se hace referencia a una normativa fiscal que contiene un régimen de información que no pone en riesgo la renta fiscal, solicitó que se fije como contracautela de la medida de autos, la juratoria.

**II.-** Admitida la competencia del Juzgado para conocimiento de la presente causa, se requirió a la accionada el informe previsto en el art. 4 de la ley N° 26.854 de medidas cautelares contra el Estado Nacional, el cual fue presentado en fecha 27/01/2021, a través de su representante legal, la Dra. María de los Ángeles Ruiz a quien se tiene por presentada, por parte en el carácter invocado conforme lo acredita con copia de la Disposición N° 52/11 (DGI) y Disposición N° 165/12 (DGI).

En forma preliminar, el Fisco sostuvo que la Resolución General AFIP N° 4838/20, fue dictada en ejercicio de las facultades conferidas por el artículo 7 del Decreto N° 618/97, sus modificatorios y complementarios, el cual establece que el Administrador Federal está facultado para impartir normas generales obligatorias para los responsables y terceros.





Poder Judicial de la Nación  
JUZGADO FEDERAL DE JUJUY 1

Señaló que dicha normativa establece en su art. 6°, la obligatoriedad de un simple deber de informar las planificaciones fiscales, a cargo de los contribuyentes y de los asesores fiscales de las personas humanas, jurídicas y demás entidades que, en el curso ordinario de su actividad, ayuden, asistan, aconsejen, asesoren, opinen o realicen cualquier actividad relacionada con la implementación de una planificación fiscal, siempre que participen en dicha implementación directamente o a través de terceros.

Afirma que el mero deber de informar no implica ningún gravamen tributario, ni modificación al régimen fiscal, ni repercute directa o necesariamente en el pago de impuestos. Asimismo, que la decisión de establecer un “simple deber informativo, es propia del Poder Ejecutivo Nacional, resultando la Administración Federal el organismo competente para su dictado e implementación. Sostuvo que esas políticas públicas dispuestas por la Administración en el marco de sus legítimas facultades discrecionales, resultan ajenas al control judicial, siendo por tanto no judiciales básicamente en virtud de la valoración de cuestiones de oportunidad, mérito y conveniencia que le son propias.

Por otra parte, y como cuestión previa expresó su rechazo respecto de que la actora se encuentre debidamente legitimada para accionar judicialmente en representación de sus matriculados, concretamente para accionar y solicitar una medida cautelar cuyo objeto consista en suspender los efectos de la resolución cuestionada.

Sobre este lineamiento, afirma que el Consejo Profesional de Ciencias Económicas no posee legitimación activa, por dos razones: la primera y fundamental, la naturaleza del derecho que pretende





Poder Judicial de la Nación  
JUZGADO FEDERAL DE JUJUY 1

defender, que es de contenido formal, individual, no homogéneo; y, en segundo término, porque no surge de sus atribuciones legales que se encuentre legitimado para representar en juicio los intereses planteados en autos.

Asimismo, expresó que la falta de legitimación activa de la parte radica en el hecho de no ser el sujeto esencial en la relación Fisco-contribuyente, por lo que su intención de ser parte del litigio es ajena a sus objetivos institucionales y finalidades, y que, de esa manera el hecho de nuclear los intereses de los profesionales en ciencias económicas (especialmente Contadores Públicos), no le otorga per se aptitud procesal para ser parte del litigio como particular parte afectada en el proceso que nos ocupa.

Considera que el Consejo, al invocar la ley N° 3813 de ejercicio profesional, no fundamenta suficientemente la legitimación invocada, por cuanto de dicha normativa no se desprende la potestad de dicha entidad para iniciar o estar en éste especial proceso judicial en representación de sus matriculados. A fin de fundamentar sus dichos, señala ciertos preceptos de la normativa mencionada, para luego concluir que no surge de sus atribuciones legales que se encuentre legitimado para representar en juicio los intereses planteados en autos.

Expresa que en virtud de la naturaleza del derecho que pretende defender (contenido formal, individual, no homogéneo), tampoco puede sostenerse la legitimación activa del Consejo. A su vez, hizo mención al 2° párrafo del artículo 43 de la CN, el cual dispone que podrán interponer dicha acción "...contra cualquier forma de discriminación y en lo relativo a los derechos que protegen al ambiente, a la competencia al





Poder Judicial de la Nación  
JUZGADO FEDERAL DE JUJUY 1

usuario y al consumidor, así como a los derechos de incidencia colectiva en general, el afectado, el defensor del pueblo y las asociaciones que propenden a esos fines, registradas conforme a la ley, la que determinará los requisitos y formas de su organización...” , para así señalar que los planteos formulados por el Consejo no están dirigidos a la protección de aquellos derechos.

Sostuvo que el ejercicio y tutela corresponderá en exclusiva, a cada uno de los contribuyentes y asesores fiscales que pudiesen verse afectados en concreto y, por lo tanto, se encuentran fuera del ámbito de la ampliación que ha realizado la citada norma constitucional (art. 43 de la CN), y que es posible que el caso involucre un supuesto en el que se encuentre comprometido el acceso a la justicia puesto que el ejercicio individual de la acción podría estar justificado atendiendo las cuestiones particulares de cada contribuyente o asesor fiscal, en caso que fueran intimados al cumplimiento de la norma o considerados infractores de ella.

Por otra parte, señaló que en el caso de la Resolución General AFIP N° 4838/2020: la misma no afecta derecho constitucional alguno; agregando que la decisión administrativa no es ilegal, porque no hay causa común basada en daño que pueda generar la homogenización de los derechos afectados; no existiendo daño común, no puede articularse una defensa colectiva y eventualmente los daños y perjuicios en el caso de existir, serían individuales de cada profesional y no podrían ser objeto de representación colectiva.

Luego de citar vasta jurisprudencia, a la que me remito en honor a la brevedad, culminó afirmando que, al no existir legitimación





Poder Judicial de la Nación  
JUZGADO FEDERAL DE JUJUY 1

ni acreditación del daño concreto a un derecho subjetivo, no existe causa o controversia justiciable, y que admitirse la aptitud al Consejo como demandante, implicaría otorgarle la representación que no posee, como así crear una situación de privilegio respecto de aquellos profesionales que han cumplimentado en término las obligaciones que prevé la norma mencionada. Por tanto, solicitó el rechazo de la medida por falta de legitimación activa del Consejo de Profesionales.

Por otro lado, señala la improcedencia de la vía elegida para cuestionar la norma atacada, aduciendo que el accionante ha omitido cumplir con los requisitos exigidos para la procedencia de la medida cautelar, limitándose a solicitarla cuestionando en abstracto un acto de naturaleza legislativa, sin invocar en forma clara los supuestos derechos afectados, ni acreditar fehacientemente alguna acción u omisión de parte de nuestro mandante que le haya producido un daño irreparable.

Advirtió que, si mediante una medida cautelar que violente la división de los poderes se ordenara la suspensión de la norma dictada, se produciría una grave afectación del interés público general. No es óbice a ello, señalar que sólo se está pidiendo la suspensión hasta que la Administración se expida, pues el planteo realizado en sede administrativa resulta a todas luces improcedente a la luz del derecho, doctrina y jurisprudencia vigente.

Agrega la representante de la accionada que la pretensión de que se dicte una cautelar suspendiendo normativa que posee la naturaleza de una ley federal, hasta tanto que la Administración se expida no teniendo porque hacerlo, dado que la puesta en discusión de esta norma debió hacerse mínimamente mediante la vía judicial prevista por el





Poder Judicial de la Nación  
JUZGADO FEDERAL DE JUJUY 1

art. 24 inc. a de la Ley N° 19549, no resulta en absoluto procedente, máximo cuando, según afirma existe interés público comprometido, no mediando verosimilitud del derecho ni peligro en la demora.

Continúa diciendo que se está frente a un proceso especial – medida cautelar autónoma – y que el marco reducido de su actuación impide que se trate un caso de complejidad como el presente, en el cual debe evaluarse una norma estatal sobre un mero deber de informar (Resolución General AFIP N° 4838/20) y su validez al amparo de las normas constitucionales y legales que la sustentan.

Sostuvo que en el presente caso la “medida cautelar autónoma” resulta improcedente por cuanto este tipo de proceso: se agota en sí mismo, lo que no ocurre en el presente caso.

En igual sentido, manifiesta que la Resolución General presume que lo actuado es lícito. Por ello, el organismo solicita la información a los contribuyentes y a sus asesores fiscales, no encontrando perjuicio alguno para los profesionales, ya que se presume que estos actuaron dentro del marco legal.

Completa su informe, afirmando que no se encuentra acreditada la verosimilitud del derecho; que no existe gravamen ni peligro en la demora que justifique la cautelar, destacando que las previsiones del artículo 7°, incisos 2) y 6), del decreto 618/97, en las que se fundamenta la norma cuestionada, ya se encontraban contenidas, con igual redacción, en el entonces artículo 7° de la Ley N° 11.683 (t.o. en 1978 y modificatorios), derogado por el mismo. Serían entonces, esas mismas previsiones, con rango de ley, las que obstan a cualquier objeción desde el punto de vista del “principio de legalidad”.







Poder Judicial de la Nación  
JUZGADO FEDERAL DE JUJUY 1

Aclara que las planificaciones fiscales a ser informadas mantendrán las mismas características, efectos y naturaleza que tenían antes de la sanción de la Resolución General (AFIP) N° 4838, en tanto aquéllas que eran lícitas lo seguirán siendo, sin que tampoco se vea alterada su eventual ilicitud: de igual modo que no se modifica el deber de reserva del profesional que haya intervenido en la misma ni el alcance de ese deber en cuanto susceptible de ser relevado por el interesado.

En cuanto a la cuestionada retroactividad de la norma, afirma que no genera perjuicios en razón de la insoslayable facultad del Organismo para dictar normas en tal sentido, puesto que no se trata de un impuesto que se aplica en forma retroactiva, en cuyo caso podría hacer sufrir al contribuyente un daño en su patrimonio, sino que, por el contrario, se trata de una información que se debe brindar, en la que el principio de retroactividad resulta perfectamente aplicable.

Explica ello, afirmando que, si el Fisco no estuviese facultado para acceder, en función del derecho a la intimidad de los responsables y de los terceros con los que se vinculen, a los antecedentes de las respectivas operaciones generadoras de los hechos imposables, las consecuentes obligaciones tributarias que aquéllos deben autodeterminar quedarían a su arbitrio, dada la imposibilidad de confornte y fiscalización por AFIP. Esto es, se pondría en crisis el mismo concepto de "obligación" y tarea de fiscalización que requiere fijar parámetros previos, precisamente para evitar su ineficacia y una indebida intromisión a la privacidad.

Por otra parte, alega que, si se tiene en consideración que el nuevo régimen de información de planificaciones fiscales incorpora una definición restringida de "asesor fiscal" a los fines de configurar la





Poder Judicial de la Nación  
JUZGADO FEDERAL DE JUJUY 1

obligación de informar y que, además, le permite al asesor alcanzado, ampararse en la prerrogativa del secreto profesional, concluyéndose así que en la mayoría de los casos será el contribuyente el único sujeto obligado a informar la planificación fiscal. Atento a ello, afirma que el reclamo resulta absolutamente abstracto.

Por último, trata el fondo de la cuestión vinculado a las facultades reglamentarias que posee el organismo, describe el contenido y la finalidad perseguida por la Resolución N° 4838, y la de los regímenes de información similares al que se impugna por la presente y que habrían sido implementados en 36 países del mundo; para finalizar desconociendo la aplicación de sanciones impropias que afectarían el principio legalidad.

**III.-** En forma preliminar, me referiré a la defensa de falta de legitimación activa opuesta por la accionada, quien en el informe presentado alega que el “Consejo Profesional de Ciencias Económicas no posee legitimación activa, por dos razones: la primera y fundamental, la naturaleza del derecho que pretende defender, que es de contenido formal, individual, no homogéneo; y, en segundo término, porque no surge de sus atribuciones legales que se encuentre legitimado para representar en juicio los intereses planteados en autos...”, y haciendo referencia al art. 43 (párrafo 2°) manifestó que podrán interponer dicha acción “...contra cualquier forma de discriminación y en lo relativo a los derechos que protegen al ambiente, a la competencia al usuario y al consumidor, así como a los derechos de incidencia colectiva en general, el afectado, el defensor del pueblo y las asociaciones que propenden a esos fines, registradas conforme a la ley, la que determinará los requisitos y formas de





Poder Judicial de la Nación  
JUZGADO FEDERAL DE JUJUY 1

su organización...para así señalar que los planteos formulados por el Consejo no están dirigidos a la protección de aquellos derechos”.

Al respecto, es necesario recalcar que, el Consejo de Ciencias Económicas de la Provincia de Jujuy, tal como surge de autos, ha asumido la representación de la entidad profesional y de los profesionales matriculados que se consideraron afectados en forma directa por la resolución atacada.

En tal sentido, cabe señalar que el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Provincia de Jujuy se encuentra legitimado para interponer la presente medida cautelar autónoma ya que tiene el carácter, los derechos y obligaciones de las personas jurídicas de derecho público, conforme lo establece expresamente el art. 19 de la Ley Provincial N° 3813 (1981), teniendo a su cargo la administración de las matrículas correspondientes a los profesionales alcanzados por la ley, así como el ordenamiento y defensa de los intereses inherentes al ejercicio profesional de sus matriculados, entre otras facultades y deberes.

Las profesiones comprendidas por la ley N° 3813 son las siguientes: graduados en Ciencias Económicas, Doctor en Ciencias Económicas, Contador Público, Licenciado en Economía, Actuario y Licenciado en Administración, cuando sean ejercidas en todo el ámbito de la Provincia de Jujuy.

En este contexto, el Consejo se encuentra plenamente facultado para atender y proteger el ejercicio de los derechos de los profesionales de ciencias económicas, en particular de los que se encuentran matriculados en dicho Consejo, ello por cuanto dicha competencia le ha sido otorgada, con el objeto de asegurar y controlar el





Poder Judicial de la Nación  
JUZGADO FEDERAL DE JUJUY 1

ejercicio de las profesiones que se encuentran enunciadas en la normativa antes mencionada.

En efecto, el Consejo ha decidido interponer la presente medida en pos de la tutela de los derechos de sus matriculados, que se ven afectados en función de la emisión de la norma objetada en constitucionalidad.

En consecuencia, no puede negarse que el Consejo satisface dicha condición, y que lo determinante en la especie, a efectos de convalidar la legitimación procesal, es la circunstancia de que la accionante a través del pronunciamiento solicitado, pretende proteger, entre otros, un aspecto fundamental que hace al ejercicio de la profesión, como lo es el secreto profesional y la posibilidad de evitar que frente a la transgresión del régimen de información implementado, sus matriculados incurran en infracciones o agravamientos de la ley tributaria,

En consecuencia, el agravio a los aspectos mencionados precedentemente resulta común y homogéneo para todos los matriculados que el Consejo puede representar, por encontrarse íntimamente vinculados al ejercicio profesional, sin que ellos sean de contenido meramente patrimonial. En este punto es dable recordar que, a partir de la reforma constitucional de 1994 la legitimación de personas jurídicas que actúan en juicio invocando la defensa de derechos e intereses de sus miembros, como asociaciones de consumidores, sindicatos y colegios profesionales, ha sido admitida sin obstáculo alguno, pero en todos los casos asumiendo que la "legitimatío ad causam" deriva, precisamente, de la representación concreta del sector involucrado.





Poder Judicial de la Nación  
JUZGADO FEDERAL DE JUJUY 1

Este ha sido el criterio asumido por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en los autos caratulados “Colegio Público de Abogados de la Capital Federal” (Fallos 327:308), en los que se advierte similar naturaleza jurídica de la parte actora respecto de los presentes, y en los que admitió su legitimación activa (procuraba la inaplicabilidad de ciertas normas tributarias a sus colegiados). Sostuvo, al hacer suyo el dictamen de la Procuradora Fiscal, que “...cabe desestimar los argumentos del demandado en cuanto sostiene que el C.P.A.C.F. sólo está facultado para tutelar el universo de abogados que ejercen libremente la profesión, no así el de aquellos que pertenecen al ámbito del Estado. Pienso que ello es así pues,... el C.P.A.C.F. es "una persona de derecho público, desde que no se la concibe como una asociación de derecho común, a la cual se es libre de asociarse o de no asociarse, para la defensa de intereses sectoriales, sino como el órgano que en el ámbito de la delegación trans-estructural de las funciones estadales es revestido de naturaleza pública para llevar adelante el cumplimiento de un cometido público que se le encomienda, cual es el de controlar el ejercicio de la profesión con arreglo a las pautas preestablecidas en resguardo de los intereses, no de los abogados individual y sectorialmente, sino de la comunidad que necesita del concurso de éstos para garantizar el afianzamiento de la justicia, de la que los abogados son auxiliares, motivo principal por el que dicho órgano ha de gobernar la matrícula...”

A mayor abundamiento, la jurisprudencia ha reconocido en diversos fallos, la capacidad de los Colegios Profesionales que ocurren a la vía judicial en defensa de los intereses de sus colegiados, como en el caso reciente de las medidas cautelares autónoma presentadas





Poder Judicial de la Nación  
JUZGADO FEDERAL DE JUJUY 1

por el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Provincia de Santa Cruz y por el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur, del amparo colectivo presentado por la Asociación Civil de Abogados Previsionalistas, conjuntamente con el Colegio Público de Abogados de la Capital Federal y la Asociación de Abogados de Buenos Aires, entre otros.

Por último, cabe resaltar lo manifestado por Salgado y Verdaguer (obra citada-pág.176 y sig.) “en la protección de los intereses difusos y colectivos juegan un rol preponderante las asociaciones que tienen a su cargo la tutela de ellos”.

Así, y encontrándose suficientemente fundada y acreditada la aptitud del Consejo de Profesionales de Ciencias Económicas de Jujuy para actuar en nombre de los profesionales de ciencias económicas, en especial de los matriculados, protegiendo sus derechos, a la excepción de falta de legitimación activa peticionada por la accionada, no ha lugar.

**IV.-** Que en lo que respecta a la cuestión de fondo y analizado lo solicitado por la parte actora, se advierte que pretende una medida cautelar suspensiva respecto a la aplicación de la Resolución General AFIP 4838/2020, asumiendo la representación de la entidad profesional y de los profesionales matriculados, quienes resultarían afectados directamente por la normativa cuestionada, ello hasta tanto se resuelva el Reclamo Administrativo Previo interpuesto por su parte en fecha 11 de diciembre de 2020 o por el término de seis meses, lo que suceda primero.





Poder Judicial de la Nación  
JUZGADO FEDERAL DE JUJUY 1

Que la RG AFIP 4838 implementa un régimen de información de planificaciones fiscales, cuyos alcances fueron determinados en el art. 2 de dicha normativa el cual establece que: “Las planificaciones fiscales sujetas al presente régimen comprenden a las “planificaciones fiscales nacionales” definidas en el artículo 3 y a las “planificaciones fiscales internacionales” definidas en el artículo 4º, sin perjuicio de otras planificaciones fiscales que revistan igual naturaleza a las allí previstas”. Por su parte el art. 3 reza que: “Una planificación nacional comprende a todo acuerdo, esquema, plan y cualquier otra acción de la que resulte una ventaja fiscal o cualquier otro tipo de beneficio en favor de los contribuyentes comprendidos en ella, que se desarrolle en la República Argentina con relación a cualquier tributo nacional y/o régimen de la información establecido. En este marco, serán consideradas como tales y deberán informarse aquellas planificaciones fiscales nacionales que se encuentren contempladas en el micrositio “Régimen de Información de Planificaciones Fiscales” disponible en el sitio “web” del Organismo (<http://www.afip.gob.ar>)”.

Así, en el art. 4 define qué comprenden las planificaciones fiscales internacionales, a través de distintos supuestos en los que se involucre a la República Argentina y a una o más jurisdicciones del exterior, culminando la enumeración de forma abierta con el inc. f) referido a aquella que “Se encuentre específicamente contemplada en el micrositio “Régimen de Información de Planificaciones Fiscales”.

Por otra parte, dicha normativa, incluye como sujetos obligados a los contribuyentes y a los asesores fiscales, los cuales fueron definidos por la normativa como “las personas humanas, jurídicas y demás





Poder Judicial de la Nación  
JUZGADO FEDERAL DE JUJUY 1

entidades que, en el curso ordinario de su actividad, ayuden, asistan, aconsejen, asesoren, opinen o realicen cualquier actividad relacionada con la implementación de una planificación fiscal, siempre que participen en dicha implementación directamente o a través de terceros”, involucrando entonces un amplio espectro de sujetos obligados, sean contribuyentes individuales, personas jurídicas o sucesiones indivisas o los profesionales que liquiden o asesoren en materia tributaria.

Ahora bien, delimitado el marco normativo, corresponde determinar la existencia o no de los presupuestos indispensables que se requieren para el dictado de una medida cautelar contra el Estado Nacional, sin que ello implique adelantar opinión sobre el fondo de la cuestión, respecto de la cual, la actora interpuso un reclamo administrativo y que se encuentra pendiente de resolución por parte de la Administración.

Por consiguiente, el análisis de los requisitos que tornan admisible el dictado de una medida cautelar debe resultar sumamente riguroso cuando el objeto de la medida es un acto administrativo emanado del Gobierno, pues a diferencia de las medidas cautelares entre particulares, cuando se intentan estas acciones en contra de la Administración, es necesario que se acredite prima facie la manifiesta arbitrariedad del acto recurrido, exigiéndose además la concurrencia de los requisitos establecidos en el art. 230 del CPCCN.

Al respecto, tiene dicho el Máximo Tribunal de la Nación que “...esa apariencia del derecho debe tener vinculación con la medida que se solicita y pretende llevar adelante, máxime cuando se ordena una cautela contra la Administración Pública, donde está reconocido y







Poder Judicial de la Nación  
JUZGADO FEDERAL DE JUJUY 1

receptado legislativamente que los actos de los poderes públicos tienen como característica la presunción de legitimidad y fuerza ejecutoria, lo que determina, en principio, la improcedencia de las medidas precautorias” (Fallos 331:521).

Los recaudos exigidos deben ser compatibilizados con las normas propias de la ley de procedimientos administrativo e incluso con las de la ley 26.854, la cual prevé un procedimiento específico para el dictado de medidas cautelares en contra del Estado Nacional, régimen cuya observancia ha sido estrictamente observada, puesto que se solicitó a la demandada el informe exigido por el art. 4 respecto al interés público comprometido.

Así también, la ley 26.854 establece en el artículo 13 en lo pertinente que: “... 1. La suspensión de los efectos de una ley, un reglamento, un acto general o particular podrá ser ordenada a pedido de parte cuando concurren simultáneamente los siguientes requisitos: a) se acreditare sumariamente que el cumplimiento o la ejecución del acto o de la norma, ocasionará perjuicios graves de imposible reparación ulterior; b) la verosimilitud del derecho invocado; c) la verosimilitud de la ilegitimidad, por existir indicios serios y graves al respecto; d) la no afectación del interés público; e) que la suspensión judicial de los efectos o de la norma no produzca efectos jurídicos o materiales irreversibles...”.

En esta oportunidad, se deberán evaluar tales preceptos en forma acorde y en consonancia con la garantía de tutela judicial efectiva, entendida como un derecho humano fundamental consagrado como principio constitucional y contemplado en diversos tratados de derechos humanos con jerarquía constitucional a partir de la reforma constitucional





Poder Judicial de la Nación  
JUZGADO FEDERAL DE JUJUY 1

de 1994 (art. 75 inc. 22 de la C.N.). Entre ellos: la Convención Americana sobre Derechos Humanos (Art. 8 punto 1, 25) y el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos (Art. 2.3 y 14.1), entre muchos otros. Dicha garantía anudada a la del debido proceso (Art. 18 C.N.), aconsejan al operador jurídico extremar las posibilidades de interpretación en relación a la tutela cautelar, en un sentido que no desnaturalice el acceso a la jurisdicción; lo cual debe ser ponderado puntualmente en cada caso y según las circunstancias presentes en cada causa.

Se debe precisar además, que el concepto de verosimilitud del derecho reproducido en el inc. b) del art. 13 de la Ley 26.854 no ha variado en relación a lo que pacíficamente ha entendido la doctrina y la jurisprudencia con motivo de la interpretación del art. 230 del C.P.C.C.N..

A tal efecto, se ha sostenido que la “verosimilitud del derecho” se traduce en la expresión latina “fumus bonis iuris”, de allí que la tarea del Juzgador se debe restringir a realizar “...un conocimiento periférico o superficial dirigido a lograr una decisión de mera probabilidad respecto de la asistencia del derecho discutido en dicho proceso...” (Palacios, Lino E. “Derecho Procesal Civil”, T. VIII, Pag. 32), de modo tal que, según un cálculo de probabilidad, sea posible anticipar que en el proceso principal se declarará la certeza del derecho.

Esta acreditación, se debe acompañar también del interés legítimo de la parte que lo invoca, traducido en la demostración de la necesidad de disponer de esta medida, cuando de no proceder así, se haría inocua o ilusoria la sentencia que se dicte o bien se afecte la igualdad de los litigantes.





Poder Judicial de la Nación  
JUZGADO FEDERAL DE JUJUY 1

La aludida “verosimilitud del derecho” constituye uno de los requisitos comunes a todas las cautelares y atañe a la apariencia que presenta el derecho invocado por el pretensor de la medida. Este recaudo se encuentra estrechamente ligado con la fundabilidad y razonabilidad de lo demandado, de modo que sea factible apreciar superficialmente la existencia del derecho en discusión.

Si bien exige una probanza concluyente, la cual sólo puede lograrse en forma plena en la etapa del proceso pertinente, sí requiere que el peticionante acredite su derecho, aún someramente.

Desde otro lado, la ponderación del requisito contemplado en el inc. c) del art. 13 del nuevo texto legal, esto es, “la verosimilitud de la legitimidad por existir indicios serios y graves al respecto”, no es más que el análisis de otra cara de la misma moneda, ya no enfocada en el derecho que esgrimen los peticionantes, sino en el acto cuestionado en sí mismo.

Sobre este punto, ha sostenido la jurisprudencia que “...el dictado de medidas cautelares con impronta innovativa contra la Administración ha quedado subordinado al cumplimiento de una matriz más severa de recaudos que la utilizada en las causas contra particulares. Así, a los requisitos ordinariamente exigibles para la admisión de toda medida cautelar se le agrega la acreditación del peligro irreparable en la demora y, además, la ineludible consideración del interés público....De manera que para la procedencia de la medida cautelar requerida será menester verificar la presencia no sólo de la verosimilitud del derecho invocado sino además, de un peligro en la demora caracterizado por la irreparabilidad del daño que habría de seguirse para el Colegio actor y sus





Poder Judicial de la Nación  
JUZGADO FEDERAL DE JUJUY 1

matriculados en caso de no dictarse la providencia cautelar, así como la no vulneración con ello del interés público en juego” ((Expte. N° 104, Folio 328; Año 2011 “Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Provincia de Neuquén c/ Estado Nacional s/ Ordinario).

Por otra parte, cabe hacer especial mención al requisito previsto en el inc. 2 de la normativa antes mencionada, el cual se encuentra acreditado en autos con la copia del reclamo administrativo presentado por la parte actora ante la AFIP en fecha 11 de diciembre de 2020. Al respecto, dicho inciso establece que: “El pedido de suspensión judicial de un reglamento o de un acto general o particular, mientras está pendiente el agotamiento de la vía administrativa, sólo será admisible si el particular demuestra que ha solicitado la suspensión de los efectos del acto ante la Administración y que la decisión de ésta fuese adversa a su petición, o que han transcurrido cinco (5) días desde la presentación de la solicitud sin que ésta hubiese sido respondida”.

Esta necesidad de solicitar previamente la suspensión en sede administrativa como condición de admisibilidad del dictado de idéntica medida cautelar por parte de los jueces, constituye una exigencia razonable, acorde con la caracterización del agotamiento previo de la vía administrativa como un principio esencial del proceso contencioso administrativo (conf. CSJN Fallos 288:398), ya que por intermedio de ello se busca brindar a la autoridad competente la posibilidad de decidir el recurso, de examinar la cuestión y eventualmente, suspender los efectos de la norma o acto impugnado, sea por razones de interés público, por motivos de ilegitimidad o para evitar perjuicios irreversibles al solicitante.





Poder Judicial de la Nación  
JUZGADO FEDERAL DE JUJUY 1

Es decir, encontrándose vencidos los plazos hábiles que la misma norma le acuerda a la Administración para expedirse respecto de los efectos, sean suspensivos o no, que le acuerde al reclamo interpuesto, se encuentra expedita la vía judicial para requerir una tutela similar, teniendo así la Administración la posibilidad de resolver, dentro de su propio ámbito de competencia, la pretensión de la actora, poniendo fin de esta manera la vigencia de cualquier eventual medida cautelar que pudiera dictarse en contra de aquella.

En lo atinente a las razones de interés público que legitimarían a la AFIP-DGI al dictado de la Resolución 4838, el suscripto evaluará mediante la presente resolución, únicamente el interés público comprometido en el caso de suspenderse –provisoriamente- los efectos de dicha resolución. Resulta claro que, tal suspensión – en caso de tener favorable acogida- se prolongará en el tiempo conforme la propia diligencia de la administración; pues la vigencia de la cautelar solicitada se extenderá en principio por el plazo de tiempo en que la Administración demore en resolver el reclamo administrativo previo.

Ello, teniendo en cuenta las especiales características de la cautelar peticionada, pues, reitero, la extensión temporal de la misma dependerá de la actitud diligente del organismo demandado en resolver el reclamo administrativo que se encuentra pendiente de resolución.

V.- En cuanto a la verificación de los requisitos que hacen a la procedencia de la medida cautelar peticionada, cabe mencionar que, y sin que se requiera certeza en el derecho invocado sino una mera verosimilitud de la ilegitimidad por existir indicios serios y graves al respecto (art. 13 inc. 1 apartado c), los mismos se encuentran





Poder Judicial de la Nación  
JUZGADO FEDERAL DE JUJUY 1

suficientemente reunidos, en contraposición a lo manifestado por la accionada.

En efecto, la resolución atacada, implementa un sistema de información de “planificaciones fiscales”, y fue dictada en uso de las atribuciones conferidas al Fisco por el art 7 del decreto 618/97, en cuanto se refieran a la “inscripción de agentes de información y obligaciones a su cargo” (inc. 2), y a la “creación, actuación y supresión de agentes de retención, percepción e información” (inc. 6), sin que la genérica redacción de dicho precepto resulte suficiente para evitar el todo control jurisdiccional de legalidad de la nueva resolución general puesta en vigencia.

Ello así, puesto que no se trata de desconocer las legítimas atribuciones que la ley le confiere a la Administración en la tarea de percepción y fiscalización de tributos, sino del control de los medios que a tal fin se implementan, los que no pueden vulnerar derechos y garantías constitucionales de los contribuyentes, que detentan jerarquía superior.

Tiene entendido la Corte Suprema de Justicia, que las normas que la Dirección General Impositiva dicta, en ejercicio de las facultades atribuidas por el art. 7º de la ley 11.683 (actual art. 7º, decr. 618/97), integran el conjunto de disposiciones imperativas que instituyen y regulan la percepción de los impuestos, mostrando así igual eficacia que la ley que reglamenta, eficacia que subordinó a que las mismas “respeten su espíritu”, tarea para la cual, y para lograr un amplio debate sobre su validez, deberá garantizarse el acceso a la jurisdicción, así como también evitar que previo a que ello se cumpla, se causen agravios irreparables afectándose la eficacia de la decisión final que se adopte.





Poder Judicial de la Nación  
JUZGADO FEDERAL DE JUJUY 1

Es esta tarea “de control de legalidad” que, en profundidad, deberá efectuar, en primer término, la Administración, -a ello se encamina el recurso presentado en fecha 11/12/2020 - y eventualmente después, el Poder Judicial – es que deberá verificarse la compatibilidad de la norma con los artículos 38.1 y 39.1 de la Ley de 11683.

Cabe mencionar que el artículo 38. 1, sanciona con multa la omisión de presentar las DDJJ informativas previstas en los regímenes de información propia del contribuyente o responsable, o de información de terceros, establecidos mediante resolución general del Organismo, dentro de los plazos establecidos al efecto.

El artículo 39.1 de la mencionada normativa hace lo mismo con el incumplimiento a los requerimientos dispuestos por la AFIP a presentar las DDJJ informativas -originales o rectificativas- previstas en el artículo agregado a continuación del 38 y las previstas en los regímenes de información, establecidos mediante Resolución General de la AFIP.

De allí que no pueda afirmarse que el incumplimiento a la Resolución 4838 no pudiera derivar en la aplicación de sanciones de diversa índole, ya que las mismas se encuentran expresamente previstas en las normas antes citadas (multas de distinta graduación, y otras sanciones accesorias), normas estas que se encontrarían en plena vigencia de no admitirse el carácter suspensivo del recurso presentado.

Ello en virtud de los amplios poderes que el artículo 35 de la ley 11683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones), otorga a la AFIP para verificar en cualquier momento, inclusive respecto de períodos fiscales en curso, por intermedio de sus funcionarios y empleados, el cumplimiento que los obligados o responsables den a las leyes, reglamentos, resoluciones





Poder Judicial de la Nación  
JUZGADO FEDERAL DE JUJUY 1

e instrucciones administrativas, fiscalizando la situación de cualquier presunto responsable conforme a los enunciados de los incisos a) a h) de dicha norma.

Por su parte, el artículo 36 y concordantes de la citada normativa, establece obligaciones para los contribuyentes, responsables y terceros que efectúen registraciones mediante sistemas de computación de datos. A su vez, el artículo 107 dispone la obligación para los organismos y entes estatales y privados, incluidos bancos, bolsas y mercados de suministrar a la AFIP toda la información puntual o masiva que se les solicite por razones fundadas a fin de prevenir, combatir el fraude, la evasión y la omisión tributaria, etc.

Por lo tanto, con los sistemas de control e información que se encuentran vigentes, y de los que derivan numerosas obligaciones sustanciales y formales de colaboración, no es posible sostener que suspender los efectos de la RG 4838, por un tiempo acotado y hasta tanto la Administración se expida respecto del reclamo administrativo en su sede o transcurran los seis meses previstos por la normativa, atente contra una eficiente gestión tributaria, o signifique una merma en la recaudación fiscal, toda vez que el mismo organismo fiscal ha admitido que la norma en nada se vincula con la creación o imposición de nuevos tributos.

En este punto, y con el objeto de merituar la apariencia en el derecho, es importante mencionar que el contenido de la Resolución General impugnada, no guarda estricta correspondencia con la cuestión debatida en el caso que “Suarez Bras” del 10/12/97 (S. 268. XXXII.) y que fue tratado por el Máximo Tribunal. En dicho precedente se trataba de una obligación de información impuesta a los escribanos públicos en su







Poder Judicial de la Nación  
JUZGADO FEDERAL DE JUJUY 1

condición de “funcionarios públicos”, y de la exteriorización de un hecho “impositivamente relevante” ya consumado, lo que a simple vista el contexto no se ajusta estrictamente al de autos.

Así, y respecto al resguardo del secreto profesional, el artículo 8 de la resolución atacada dispone, que el asesor fiscal que se ampare en el mismo debe notificar al contribuyente tal circunstancia, lo cual no parece suficiente ya que, para ello, deberá consignarlo en la misma página web prevista en la resolución; ello no obstante de que eventualmente el contribuyente lo releve del secreto profesional para el caso particular o permanentemente, siempre a través del mencionado servicio web.

Por lo tanto, los agravios tendientes a quebrantar el derecho del secreto profesional no parecen suficientemente desvirtuados con este sistema, el cual prevé una simple notificación al contribuyente y posterior incorporación en el sistema, pues esta mera actividad, la cual ya no es privada sino que deberá ser incorporada al sitio web de manera pública, importa per se una invasión en la información confidencial que existe en el asesor fiscal y su cliente.

En efecto, la enumeración contenida en el art 6 inc. b) impone la obligación no sólo en cabeza del profesional (sea externo o que trabaje en relación de dependencia para el contribuyente) que asesoró, opinó, revisó o finalmente llevó a la práctica la estructura de planificación, por lo que, a los fines de la verosimilitud del derecho requerida, en orden a la vulneración del secreto profesional, parece suficientemente configurada.

En conclusión, la obligación que la norma en cuestión, impone de informar todas aquellas planificaciones fiscales que se





Poder Judicial de la Nación  
JUZGADO FEDERAL DE JUJUY 1

implementaron a partir del 01/01/2019, tiene fecha de vencimiento el 29 de enero de 2021 (art. 10), lo que justifica la premura y el peligro en la demora, requisitos estos que hace a la procedencia de toda medida cautelar.

Que lo precedentemente expuesto, lejos constituye una opinión del suscripto respecto de la cuestión de fondo, sino que lo que así se viene a resolver se circunscribe exclusivamente sobre la admisibilidad del planteo interpuesto de suspensión de los efectos del acto administrativo cuestionado –Resolución General AFIP 4838/2020-.

Así las cosas, habiendo analizado las normas atacadas, los fundamentos expuestos en el escrito de inicio y los brindados por la AFIP a través del informe exigido por el art. 4 de la Ley 26.854, y considerando que se encuentran reunidos los requisitos exigidos para el dictado de la medida cautelar, corresponde hacer lugar a la medida cautelar suspensiva de los efectos del acto administrativo mencionado, hasta tanto la AFIP resuelva el reclamo administrativo presentado, o bien hasta el plazo máximo de seis (6) meses; lo que suceda primero.

**VI.-** Respecto de la contracautela, cabe mencionar que, en el caso de autos, el accionante resulta ser el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la provincia de Jujuy, quien actúa en el ejercicio de los propios derechos que le atañen y en representación de sus matriculados, asumiendo la defensa de los derechos de éstos los que se ven vulnerados por la resolución que se cuestiona.

Por lo que, no advirtiendo la inexistencia de daño patrimonial alguno por cuanto no se encuentra en juego la renta fiscal, entiendo prudente y suficiente fijar caución juratoria por parte del Consejo, la que será prestada por la presidente de dicha Institución, asumiendo la





Poder Judicial de la Nación  
JUZGADO FEDERAL DE JUJUY 1

responsabilidad de responder por los eventuales gastos o perjuicios que el dictado de la presente pudiera causar.

Por todo ello,

**RESUELVO**

I.- Tener por presentada a la Dra. María de los Ángeles Ruiz, por constituido domicilio y por parte en el carácter invocado conforme lo acredita con copia de la Disposición N° 52/11 (DGI) y Disposición N° 165/12 (DGI).

II.- Rechazar la excepción de falta de legitimación activa opuesta por la AFIP en contra del Consejo Profesional de Ciencias Económicas.

III.- Hacer lugar a la medida cautelar solicitada por el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de Jujuy, y en consecuencia suspender con relación a sus matriculados, los efectos de la RG 4838/20 de la AFIP hasta tanto la AFIP – DGI resuelva el reclamo administrativo presentado, o bien hasta el plazo máximo de seis (6) meses; lo que suceda primero.

IV.- Imponer caución juratoria en los términos expuestos en el último considerando, la que deberá ser prestada previo a la notificación de la presente.

V.- Regístrese y notifíquese.

ESTEBAN EDUARDO HANSEN



#35223667#278464578#20210128114717913



Poder Judicial de la Nación  
JUZGADO FEDERAL DE JUJUY 1

JUEZ FEDERAL

Registrado:

CECILIA CASAS CORNEJO

SECRETARIA



#35223667#278464578#20210128114717913