

# Precios de Transferencia y delito.

## Análisis práctico desde el Derecho Penal Tributario

María José Leiva<sup>1</sup>

**SUMARIO:** I.- Introducción: el poder tributario y la economía transnacional; II.- Precios de transferencia - El arm's length; III.- Precios de transferencia y derecho penal; IV.- Corolario; V.- Referencias bibliográficas

**RESUMEN:** El siguiente artículo pone de relieve la importancia de la temática de precios de transferencia en materia de derecho penal tributario, y expone de qué modo la manipulación de los valores en las operaciones entre partes vinculadas (o con contrapartes constituidas o ubicadas en jurisdicciones no cooperantes o de baja o nula tributación), puede tener relevancia jurídico-penal, configurando maniobras de evasión tributaria. Asimismo, se dará cuenta del modo en que la jurisprudencia ha dado tratamiento a estos casos, esto, desde una perspectiva crítica y práctica, que tiende a demostrar cuáles son los fundamentos que permiten propiciar la investigación y juzgamiento de estos hechos.

**PALABRAS CLAVE:** Precios de transferencia – Delito - Evasión tributaria – Derecho penal

---

<sup>1</sup> Abogada (UNLP), Especialista y maestranda en Derecho Penal (UBA) y Especialista en Derecho Tributario (UB); egresada del Programa de Actualización y Profundización en Derecho Penal Tributario (UBA) y del curso de posgrado “Administración Pública y Corrupción” (UNLP). Contacto: leiva.ma.jose@gmail.com

## I.- Introducción: el poder tributario y la economía transnacional

Como punto de partida en el análisis de la temática de precios de transferencia, se impone referirnos al poder tributario de los Estados; entendida esta expresión como la facultad o la posibilidad jurídica del Estado de exigir contribuciones respecto a personas o bienes que se hallan en su jurisdicción<sup>2</sup>.

Así, vemos que la doctrina, aún dándole nombres y expresiones diferentes, es conteste en señalar como fundamento de este poder, a la soberanía estatal<sup>3</sup> noción que en principio se ceñía a los límites del territorio nacional de cada Estado, y que ahora, a causa de la complejidad creciente de las relaciones económicas y jurídicas internacionales, se ha extendido aún más allá, alcanzando a diversas materias a través de distintos puntos de conexión.

Así, las empresas vinculadas internacionalmente, han sido los sujetos centrales de este nuevo escenario, en el que se ampliaron los aspectos sobre los cuales un Estado puede ejercer válidamente su poder tributario.

El concepto actual de vinculación, al decir de Villegas<sup>4</sup>, implica la existencia de *“...personas jurídicas que actúan con aparente autonomía una respecto de otra, y que, sin embargo, están vinculadas por lazos invisibles que, si son descubiertos, denotan que el poder de la decisión real está en manos de una sociedad o grupo de sociedades que controla a las otras por vía de capital, de la designación de cuadros directivos, de la fijación de las políticas a seguir, etc...”*

Así entonces, la multiplicidad de relaciones entre empresas extranjeras y filiales locales, no sólo ha generado debates en torno, por ejemplo, las “regalías” que las primeras recibían de parte de las locales y su debida caracterización a la luz del principio de realidad económica -cuestión que ha merecido y merece aún opiniones encontradas en los tribunales e incluso en nuestra Corte Suprema<sup>5</sup>-; sino también

---

2 GIULIANI FONROUGE, Carlos M. (2010) *Derecho Financiero*, T. I., p. 260

3 Ib ídem. En este punto, Giuliani Fonrouge realiza un examen de la doctrina germánica, señalando que ésta halla el basamento del poder tributario en la soberanía del Estado, en términos generales, o bien en la soberanía territorial, o en la soberanía impositiva que sería integrante de la soberanía estatal general.

4 VILLEGAS Héctor B. (2021) “Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario” p. 451

5 “Parke Davis y Cía. de Argentina S.A.I.C. “(CSJN, Fallos: 286:97) se ha convertido en un leading case sobre la aplicación del principio de realidad económica en materia de empresas vinculadas, cuya vigencia ha sido reeditada en el reciente pronunciamiento “Molinos Río de la Plata S.A. c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo “, del 02/09/2021 y que se analizarán más adelante.

que, dada determinadas operaciones entre un sujeto local con uno extranjero vinculado -y aún cuando éste no lo sea, pero su domicilio lo amerite, como veremos luego-, los precios que se fijan en estas transacciones -en tanto pueden ser diferentes a los convenidos entre partes independientes- están atados a una serie de disposiciones dirigidas a evitar que mediante prácticas de estrategia fiscal, se erosione la base imponible del impuesto a la renta y se trasladen artificiosamente los beneficios.

## **II.- Precios de transferencia - El arm's length**

Siguiendo a Goldemberg señalaremos que se entiende por precio de transferencia, *“el valor cobrado por una empresa por la venta o transferencia de bienes, servicios o propiedad intangible a otra empresa con ella vinculada situada en otro país”*<sup>6</sup>. Como destaca la autora, se trata entonces del precio que se acuerda para la realización de una operación o transacción entre dos empresas que poseen intereses económicos comunes.

En esta línea, cabe indicar que -tal como expresa García Vizcaíno<sup>7</sup>-, tratándose de transacciones económicas internacionales, en principio, el precio que corresponde a ellas responde a la autonomía de la voluntad de las partes contratantes; pero, dadas ciertas condiciones y circunstancias, éste precio no es aceptado por los organismos recaudadores; y ello encuentra su razón de ser en los efectos tributarios que tales operaciones pueden traer aparejadas, por cuanto pueden tratarse de transferencias indirectas de ganancias; y allí es cuando el presunto carácter "objetivo" y "estipulado" del precio se desdibuja y se pone en tela de duda, habilitando así el ejercicio de las facultades del fisco que, conforme las herramientas y el marco jurídico que debajo se expondrán someramente, pueden sustituir esos valores.

Vale destacar que, como señala la autora mencionada, la expresión "precios de transferencia" suele estar teñido de un sentido peyorativo, vinculado a la práctica empresarial de trasladar *“...la renta imponible desde una compañía (perteneciente a una empresa multinacional), ubicada en una jurisdicción con altos impuestos, a una compañía (perteneciente al mismo grupo), existente en una jurisdicción con bajos impuestos, mediante precios de transferencia incorrectos, a fin de reducir la carga tributaria global del grupo. Las empresas multinacionales tienden a concentrar la producción en jurisdicciones en donde los costos de los salarios, insumos y*

---

6 GOLDEMBERG, Cecilia (Dir.), (2007) Manual de precios de transferencia en Argentina, p. 3.

7 GARCIA VIZCAINO, Catalina (2019) Manual de Derecho Tributario, p. 224 y ss.

*transportes son menores, pero procuran localizar la fuente de las ganancias en las jurisdicciones fiscales con menor presión tributaria...* <sup>8</sup>.

En similar sentido, Corti<sup>9</sup> destaca que la cuestión de los precios de transferencia se considera como la más importante desde el punto de vista de la estrategia fiscal de las multinacionales.

De tal modo, se resalta que, como principio general, los precios acordados en las operaciones entre entidades de un mismo grupo, deberían ser similares a los precios que habrían sido concertados por sujetos independientes en operaciones similares, en condiciones análogas y en un mercado abierto de libre competencia; y es este punto el que legitima y sustenta la aplicación del denominado principio "*arm's length*", cuyo origen se remonta a Estados Unidos en el año 1935<sup>10</sup>, y que establece que el parámetro que se aplicará en estos casos, es el de un contribuyente no controlado que trate en condiciones normales de mercado con otro sujeto no controlado -partes independientes-.

Este principio, se ha plasmado en normas positivas y ha sido receptado por los tribunales argentinos en materia tributaria<sup>11</sup>, constituyendo un estándar internacional en la materia.

Asimismo, la incorporación de esta temática a nuestro ordenamiento es fruto de las labores de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), que receptó por primera vez el principio "*arm's length*", en el año 1963, mediante el Modelo de convenciones para evitar la doble imposición.

Finalmente, su consagración definitiva a nivel internacional, puede decirse que se ha dado con su acogida en los Convenios para Evitar la doble Imposición, y en el art. 9 del Modelo de Convenio de la OCDE<sup>12</sup>.

#### **a) La regulación de los precios de transferencia en el ordenamiento argentino**

---

8 *Ibidem*.

9 CORTI, Arístides H. M., Algunas reflexiones sobre los mecanismos de exacción de la renta impositiva nacional. p. 101.

10 VILLEGAS, op cit, p. 455.

11 CNACF, Sala II, "Oleaginoso Moreno Hnos. SACIFIYA c. DGI", resolución del 29/08/13.

12 [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/modelo-de-convenio-tributario-sobre-la-renta-y-sobre-el-patrimonio-version-abreviada-2017\\_765324dd-es](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/modelo-de-convenio-tributario-sobre-la-renta-y-sobre-el-patrimonio-version-abreviada-2017_765324dd-es) (consultado en 23/03/2023)

Como ya adelantamos, a los fines de combatir la localización artificial del lugar de generación de la ganancia imponible, los países integrantes de la OCDE elaboraron Directrices sobre precios de transferencia<sup>13</sup>, aplicables a empresas multinacionales y administraciones tributarias, que tienen por objeto establecer normas que permitan ajustar los precios de las operaciones en cuestión, buscando de ese modo, neutralizar el desplazamiento del lugar donde se genera la ganancia imponible.

Estas Directrices fueron adoptadas por nuestro país en la Ley del Impuesto a las Ganancias y su reglamentación; actualmente, podemos encontrar la regulación de la materia de precios de transferencia en los arts. 9, 16 a 20, 126 y 127 de la Ley de Impuesto a las Ganancias (t.o. en 2019 y modificaciones), artículos 14, 28 a 55 y 229 del Decreto reglamentario de esta ley, y la Resolución General N° 4.717/2020 y sus modificatorias.

Conforme enseña García Vizcaíno<sup>14</sup>, los precios de transferencia son aquellos a los cuales una sociedad transfiere bienes tangibles e intangibles, o provee servicios, cuando su destinatario es una empresa asociada, y para entender a qué nos referimos como “empresa asociada”, podemos recurrir a las precisiones dadas por la OCDE en el Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio, el que en su artículo 9° refiere a su existencia cuando “... a) una empresa de un Estado contratante participe directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa del otro Estado contratante, o b) unas mismas personas participen directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa de un Estado contratantes y de una empresa del otro Estado contratante...”.

Por su parte, el Art. 18 de nuestra Ley del Impuesto a las Ganancias (t.o. 2019), define cuándo existe vinculación entre los sujetos contratantes, y ello se da “...cuando un sujeto y personas u otro tipo de entidades o establecimientos, fideicomisos o figuras equivalentes, con quien aquél realice transacciones, estén sujetos de manera directa o indirecta a la dirección o control de las mismas personas humanas o jurídicas o éstas, sea por su participación en el capital, su grado de acreencias, sus influencias funcionales o de cualquier otra índole, contractuales o no, tengan poder de decisión para orientar o definir la o las actividades de las mencionadas sociedades, establecimientos u otro tipo de entidades...”. A esta previsión debe adunarse lo establecido

---

13 [Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias 2017 | READ online](#) (consultado en 23/03/2023)

14 GARCIA VIZCAINO, Catalina, *op. cit.* p. 224.

por la reglamentación en el Art. 14, respecto de los supuestos que permiten tener por verificada la vinculación entre los sujetos.

Sentado ello, podemos señalar, que los precios de transferencia requieren, por un lado, la vinculación entre las empresas que realizan las operaciones; y por otro, que se trate de operaciones internacionales, esto es, entre empresas de distintos países.

Esta última consideración, nos conduce a aclarar además que nuestra legislación local, a través de la reforma al Impuesto a las Ganancias operada por la Ley 27.430, no solo permite aplicar las reglas de precios de transferencias a operaciones de comercio exterior realizadas entre vinculados, sino también a aquellas transacciones que se realicen con personas humanas, jurídicas, patrimonios de afectación y demás entidades, domiciliados, constituidos o ubicados en jurisdicciones no cooperantes o de baja o nula tributación<sup>15</sup>, todo ello, conforme lo expuesto en el Art. 9 de la Ley y el Art. 26 del Decreto reglamentario<sup>16</sup>.

Por otra parte, es del caso resaltar que, en sentido estricto, un establecimiento permanente no está comprendido en el artículo 9 del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE citado precedentemente, ya que en esencia, un establecimiento permanente es solo una parte de una empresa y no una empresa asociada<sup>17</sup>.

Sin embargo, nuestra norma nacional, en su artículo 16, permite el ajuste mediante las reglas de los precios de transferencias, en aquellas operaciones entre un establecimiento permanente -o una sociedad o fideicomiso comprendidos en los incisos a), b), c) y d) del artículo 53 de la Ley del impuesto-, con personas o entidades vinculadas constituidas, domiciliadas o ubicadas en el exterior, ello, cuando sus

---

15 Las definiciones de jurisdicciones no cooperantes o de baja o nula tributación, están dadas en los artículos 19 y 20 de la Ley del Impuesto (t.o. 2019), y el listado puede consultarse en el Dec. Nro. 862/2019.

16 Cobra en este punto relevancia, lo dispuesto en el Art. 82 de la Ley 27430, en el que a los fines de uniformar el concepto de países de baja o nula tributación o países considerados no cooperantes -y los sinónimos utilizados en todas las normas impositivas y sus reglamentaciones-, el legislador remite expresamente a las precisiones que de ambos términos ha dado en la Ley del Impuesto a las Ganancias; es decir, las definiciones contenidas en la norma de este gravamen, se extienden a cualquier otra norma tributaria.

17 El Modelo de Convenio (OCDE) recepta en su artículo 7 lo relativo a las relaciones de un establecimiento permanente con su sede principal.

prestaciones y condiciones no se ajusten a las prácticas normales del mercado entre partes independientes.

Cabe aquí destacar que esta norma, también refleja el principio de “operador económico independiente” que, como surge de lo citado, rige tanto para sucursales, representaciones y otros tipos de establecimientos permanentes de sujetos radicados en el exterior, como para subsidiarias de empresas extranjeras; es por eso que el mentado Art. 16 recepta en el primer párrafo, además, el principio de la contabilidad separada, de modo tal que las sucursales y establecimientos estables determinen correctamente su resultado impositivo de fuente argentina; y adicionalmente, en el tercer párrafo del mismo artículo, las somete también a las reglas del “arm's length” que rige para las otras entidades, como las subsidiarias, que si bien se hallan vinculadas económicamente a un sujeto del exterior, poseen suficiente independencia jurídica<sup>18</sup>.

Señala Celdeiro<sup>19</sup> que la incorporación del principio del operador económico independiente en nuestro ordenamiento interno -en los términos del art. 16- tuvo razón de ser en la corriente interpretativa que emanó del ya mencionado precedente “Parke Davis” y los que le han seguido - “Mellor Goodwin SACIYF”<sup>20</sup> y “Ford Motor Argentina”<sup>21</sup>- que propugnaban la aplicación de la “teoría del órgano” en el análisis de las operaciones entre empresas del país con capital extranjero y aquellas sociedades del exterior que las controlaban, permitiendo así otorgar, en los hechos, un mismo tratamiento fiscal tanto a las subsidiarias como a los establecimientos permanentes.

#### **b) Aplicación de los métodos de ajuste de precios**

Habiéndose detectado la existencia de operaciones entre partes vinculadas o con sujetos radicados en jurisdicciones de baja o nula tributación, cuyos precios no se adecúen a los que libremente se habrían concertado si tales transacciones se hubiesen realizado entre partes independientes, la administración tributaria queda facultada a la revisión de estos valores y su correspondiente ajuste, evitando de ese modo, que mediante aquél mecanismo los actores erosionen la base imponible del Impuesto a las Ganancias o trasladen las utilidades a otras jurisdicciones.

---

18 GOLDEMBERG, Cecilia et al *Manual de Precios de Transferencia en Argentina* (2007), p. 89 y ss.

19 CELDEIRO, Ernesto C. (Dir.) (2021), *Impuesto a las Ganancias*, p. 175.

20 CSJN, 18/10/1973.

21 CSJN, 02/05/1974.

Para la determinación de los precios de estas operaciones, conforme señala el Art. 17 de la ley del gravamen, el Fisco utilizará los métodos que resulten más apropiados de acuerdo con el tipo de transacción realizada.

Se mencionan expresamente en la ley, los métodos de precios comparables y de precios de reventa fijados, ambos entre partes independientes, el método de costo más beneficios, el de división de ganancias y el de margen neto de la transacción. A la par, se delega en la reglamentación la forma en que se aplicarán estos los métodos y se la faculta a establecer otros con los mismos fines.

Para la determinación de los precios, habida cuenta de los métodos contemplados, también se prevé que la administración pueda obtener y utilizar como prueba en sede administrativa o judicial, la información sobre terceros que resulte necesaria para determinar los precios; no rigiendo entonces, el secreto fiscal establecido en el artículo 101 de la Ley N° 11.683.

No resulta ocioso recordar que, en relación con el modo de determinación de los ajustes, la Ley 27.430 introdujo disposiciones que forman parte del Plan de Acción contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de los Beneficios (BEPS) en el marco de la OCDE, que tienen por objeto justamente, la lucha contra aquellas prácticas fiscales que tienen como fin eludir el pago de los tributos debidos.

Una de las novedades que trajo la reforma operada por la Ley 27.430 con relación a la temática en estudio, y asumiendo también la idea del consenso como herramienta para erradicar tales estrategias fiscales, es la posibilidad de celebrar acuerdos previos para la determinación de precios de transferencia entre el contribuyente y la administración tributaria, para que por su intermedio, juntos establezcan criterios y metodologías aplicables para la determinación de los precios, los montos de contraprestaciones y los márgenes de utilidad de las transacciones en ciertos casos<sup>22</sup>. A ello debe adunarse, el procedimiento de Acuerdo mutuo previsto en los Convenios para evitar la doble imposición internacional, regulado en el Título IV, Capítulo I, de la ley 11.683 -también en función de la Ley 27430-. Ambos mecanismos tendrían por objeto, entonces, garantizar la equidad, neutralidad y previsibilidad a las transacciones, respecto a su impacto en el impuesto a la renta.

---

22 Todo ello, regulado en el Título IV, Capítulo II de la Ley de Procedimiento Tributario, Ley 11683.



Establecidos así los principales lineamientos teóricos del régimen de precios de transferencia, pasaremos a analizar qué acogida tiene la temática en materia de derecho penal tributario.

### **III.- Precios de transferencia y derecho penal**

En la Propuesta de Enfoque de Legislación en materia de Precios de Transferencia -de junio de 2011<sup>23</sup>-, la OCDE señala que “*Si bien la normativa en precios de transferencia es parte integrante del marco normativo para abordar la evasión fiscal internacional, no reemplaza ni las normas antielusión ni las leyes que se aplican a las sociedades extranjeras controladas que pueden ser necesarias para combatir operaciones abusivas*”.

La correlación de las prácticas entre empresas internacionales vinculadas, y la lesión a las haciendas públicas que éstas pueden provocar cuando se tornan en abusivas, resulta evidente, y así lo ha entendido también la OCDE en el texto citado.

En esa línea, se ha señalado que los países exportadores de capitales utilizan las prácticas relacionadas con los precios de transferencia, para la repatriación de utilidades, mientras que, los países importadores de capitales suelen ver que, a través de aquellas operaciones, se remiten utilidades al exterior y con ello, se disminuye la base imponible evadiendo la imposición<sup>24</sup>. En esa misma senda, se ha visto además que, grupos multinacionales que actúan en países desarrollados, utilizan los precios de transferencia como un mecanismo para la reducción del total de impuestos del grupo, a nivel consolidado, buscando que las utilidades globales del grupo soporten en su conjunto la menor carga tributaria posible, ubicando para ello, la mayor ganancia en los Estados en donde la carga impositiva es menor<sup>25</sup>; y es esta situación la que genera preocupación en la OCDE y en los Estados.

Sin embargo, la magnitud de este fenómeno no llega a ser aprehendida *in totum* por parte de los jueces penales.

Consideramos que, en estas maniobras, la ponderación de la realidad económica nos llevaría en algunos casos a poner en evidencia que, a través de estas operaciones con precios alejados al que habrían fijado partes independientes, los grupos multinacionales buscan transferir las ganancias a aquellas jurisdicciones que les resultan más beneficiosas a los fines impositivos, eludiendo de tal modo el pago

---

23 <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/48275782.pdf> (consultado en 23/03/2023)

24 GARCIA VIZCAINO, op. cit., p. 226.

25 VILLEGAS, op. cit, p. 454.

del impuesto debido en nuestro territorio; y que la ponderación de tales conductas, debe realizarse a nivel del grupo empresarial y no como operaciones aisladas por la complejidad que estas suelen contener<sup>26</sup>; pues, como se ha señalado más arriba, es a nivel global del grupo económico, como éstos estiman la relación entre costos y utilidades y así se fijan las estrategias fiscales.

### **a) Análisis práctico de la temática desde el derecho penal – Crítica y refutación**

Sin embargo, las ideas expuestas precedentemente no han tenido -en líneas generales- acogida favorable en el derecho penal

La presunta ausencia del dolo y del ardid o engaño para sustraerse al pago de la obligación tributaria -valorando conductas posteriores y calidades de los sujetos involucrados- ha llevado a la doctrina y jurisprudencia a señalar que conductas como las vinculadas a los precios de transferencia, no pueden merecer reproche penal alguno.

En tal sentido, la Cámara Nacional en lo Penal Económico en un caso señaló que *“...como se ha sostenido en diversos precedentes de este tribunal, la Ley Penal Tributaria castiga la evasión del pago de tributos lograda mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño. Que las denuncias del órgano de recaudación y la documentación y explicación brindada por la contribuyente en sede administrativa dan cuenta de que la misma puso a disposición de la administración toda la documentación que permitió verificar cuál fue el método utilizado para determinar la base imponible del impuesto a las ganancias en relación a las operaciones de exportación realizadas. Que, en esas condiciones, corresponde confirmar la resolución apelada puesto que no puede entenderse que los hechos denunciados sean constitutivos de delito, al menos en tanto no se invoquen otros elementos que comprueben una maniobra dolosa tendiente a inducir en engaño al fisco...”*<sup>27</sup>.

En otro pronunciamiento, el mismo tribunal mantuvo el criterio del juzgado de primera instancia con relación a que el hecho denunciado no constituía delito por no haber mediado ardid ni engaño en las declaraciones presentadas, en tanto que lo controvertido en el caso giraba en torno al acierto o error de la liquidación de un tributo, sin que se advierta -a su juicio- alguna maniobra de la contribuyente

---

26 GRONDONA, Verónica, *Fuga de capitales IV. Argentina, 2014. La manipulación de los precios de transferencia*. CEFID-AR. <https://www.iade.org.ar/system/files/dt58.pdf> (consultado en 24/03/2023).

27 CNAPEcon. Sala A, Reg. 9/2017, resolución del 01/02/2017, causa CPE 785/2015/CA1

tendiente a obstaculizar el control del fisco. Además, la Cámara ponderó que “...tras la inspección, la contribuyente puso a disposición toda la documentación que permitió verificar cuál fue el método utilizado para determinar la base imponible del impuesto a las ganancias en relación a las operaciones de exportación realizadas con una empresa vinculada...”. Por ello, concluyó que “...no puede entenderse que el hecho denunciado sea constitutivo de delito, al menos en tanto no se invoquen otros elementos que comprueben una maniobra dolosa tendiente a inducir en engaño al fisco...”<sup>28</sup>

De estas resoluciones, es posible inferir que la Justicia penal desestima la existencia de engaño en las operaciones que involucran precios de transferencia, valorando para ello, la presentación de declaraciones juradas en tiempo y forma, y la conducta colaborativa del sujeto durante la fiscalización.

Sin embargo, con relación a este último argumento, no podemos dejar escapar que, estrictamente, la conducta posterior a la comisión de la conducta que se reputa delictiva, es irrelevante a los fines de estimar si aquella se ajusta o no a un tipo penal, si existe o no el elemento subjetivo requerido por la figura delictiva, pues para examinar estos extremos nos debemos atener únicamente al momento de su presunta comisión del delito<sup>29</sup>.

Así, toda vez que la consumación supone la completa realización del tipo penal<sup>30</sup> - lo que en el campo de los delitos tributarios, y específicamente en las maniobras en análisis, ocurre con la presentación de una declaración jurada en la cual se habrían consignado datos presuntamente falsos, o bien, al vencimiento del plazo legal establecido para tal presentación, según sea la postura que se adopte<sup>31</sup>-, los actos posteriores a aquél momento no pueden ser considerados como integrantes del "iter criminis", pues éste, precisamente, ya ha concluido.

Abonan lo señalado con relación a la consumación del delito, pronunciamientos de la Cámara en lo Penal Económico en los que se ha establecido

---

28 CNAPEcon. Sala A, Reg. 52/2013, resolución del 25/02/2013, causa CPE 63.816

29 ROXIN, Claus (1997) Derecho Penal. Parte General. Tomo I, p. 454.

30 ZAFFARONI, Eugenio R. et al (2000) Derecho Penal Parte General, p. 786.

31 GARCÍA BERRO, Diego, “La consumación del delito de evasión tributaria”, en la obra Institutos del Derecho Penal Tributario de ROBIGLIO, Carolina (dir.), p. 243-264; allí el autor pone de manifiesto cómo las tesis respecto al momento de consumación del delito de evasión, no solo inciden al analizar el momento a partir del cual comienza a correr el plazo de prescripción de la acción penal, sino a la hora de evaluar la relevancia de las conductas de terceros (en materia de participación) y del propio sujeto obligado, como se pretende poner de evidencia en este trabajo.

que "*... no puede considerarse que la presentación de declaraciones juradas rectificativas haya dejado sin efecto el delito previamente consumado...*" (confr. Regs. Nos. 1290/02 y 125/03 de la Sala "B" del mentado tribunal de alzada).<sup>32</sup>

La misma Sala B, además, señaló que "*...no forma parte del delito de evasión tributaria el hecho posterior a la consumación relacionado con la rectificación de la determinación del tributo y el pago consecuente; por lo tanto, aquel pago no produce efecto alguno con respecto a la existencia o inexistencia -previa- del delito de evasión tributaria...*"<sup>33</sup>.

A ello debe añadirse que, con relación a la conducta del obligado al pago durante el procedimiento de fiscalización, específicamente se ha señalado que "*... la consumación del hecho se relaciona con la última posibilidad legal que permite el pago del tributo... los comportamientos posteriores frente a los requerimientos de la administración han de verse como hechos diferentes. (...) Sin embargo, habrá en principio tipicidad si la utilización de los medios engañosos ocurrió de manera concomitante o posterior al hecho generador pero antes del término previsto por el tributo para su cumplimiento...*"<sup>34</sup> -

Conforme se ha dado cuenta en los párrafos precedentes, la conducta del contribuyente exteriorizada con posterioridad a la comisión del delito de evasión, ninguna incidencia puede tener en la configuración del tipo penal, sino que sólo podría ser ponderada, por si acaso, a los fines de la determinación de la pena en los términos de los artículos 26, 40 y 41 del Código Penal; ello así, a nuestro entender, este argumento de los tribunales al momento de declarar la inexistencia de delito, carece de legitimidad y asidero en la dogmática penal.

Resulta más atendible en miras al debate, la cuestión referida a la existencia del elemento subjetivo del tipo penal de evasión tributaria-esto es, el dolo-; o bien, la presencia del ardid o engaño suficiente en estas operaciones, como elemento del tipo objetivo. Sobre éste punto, es posible deducir que el razonamiento que se opone a la existencia de estos elementos en las maniobras con precios de transferencia, lo

---

32 En la misma línea, reg. 394/07 -resolución del 15/06/2007- de aquella sala.

33 Reg. 394/07, resolución del 15/06/2007, citado por GARCÍA BERRO, Diego; op. cit. p. 249.

34 Cfr. CNPE Sala B, "Blanco, Gabriel y otro s. Incidente de excepción de falta de acción por extinción de la acción penal por prescripción en: Blanco, Fernando s. Infracción Ley 24769" - Causa N° 859/2002, 19/12/2008-. En sentido similar, CNPE Sala A, "Rodríguez, Jorge Roberto y otro s. Incidente de apelación del auto de procesamiento en: American Jet S.A. s. Infracción Ley 24769", 30/08/2006.

hace -o lo suele hacer- en tanto niega la realidad económica que subyace en aquellas operaciones.

Al comenzar el análisis de esta arista planteada, debemos, previamente y de manera indefectible, reconocer que tanto la doctrina como la jurisprudencia suelen tratar de manera conjunta el examen sobre la existencia del dolo y del ardid o engaño; aunque ello así no deba ser, por tratarse el primero del elemento subjetivo del tipo penal, y el segundo, de un elemento objetivo más del tipo.

La costumbre de darles a ambos elementos un tratamiento conjunto, deriva en que por ejemplo, de manera reiterada los tribunales al no poder verificar la existencia de ardid o engaño, concluyan en la atipicidad de la conducta por la ausencia de dolo.

En esa línea, un argumento muchas veces utilizado por los tribunales para concluir en la ausencia de ardid o engaño está dado por la presentación de la declaración jurada en tiempo y forma por el contribuyente. Sin embargo, éste fundamento de modo alguno puede ser aceptable; ello, en tanto el cumplimiento de la obligación formal no excluye por sí mismo, la existencia de delito, cuando la declaración jurada presentada por el contribuyente es inexacta.

Abona lo señalado, la consolidada línea jurisprudencial que ha expresado que, siendo la autodeterminación tributaria el principio general -conforme el artículo 11 de la ley 11.683-, la presentación de una declaración jurada en la cual se declaran datos falsos podría constituir, en principio, un ardid idóneo a fin de engañar al organismo recaudador, ocultando la realidad económica del contribuyente y la magnitud de su obligación tributaria.<sup>35</sup>

A lo que debe adunarse que, conforme lo ha señalado la jurisprudencia aún en causas en que se investigaban maniobras de precios de transferencia, el tipo penal previsto por el art. 1 del Régimen Penal Tributario no requiere que el ardid desarrollado por el sujeto activo sea de una idoneidad tal que haya producido efectivamente un error en el organismo recaudador. *“..En efecto, para considerar que se ha constituido aquella acción típica no se exige que la conducta de evasión llevada a cabo por el sujeto activo sea exitosa en el sentido en que aquélla no pueda ser detectada por el órgano recaudador, pues de lo contrario se desvirtuaría el fin del procedimiento de fiscalización...”*<sup>36</sup>

---

35 Entre muchos otros, CFCP Sala 4, Reg. 936/15.4, 21/05/2015, del voto del Dr. M. Borinsky.

36 CNAPEcon., Sala B, Causa N° 2411/2011/2/CA1, resol. 21/04/2016; en idéntico sentido, Reg. N° 361/07 de la misma Sala B.

Sentada esta posición, es preciso ahora referirnos al elemento subjetivo del tipo penal de evasión, que conforme lo recoge un sector de la doctrina y lo recepta la jurisprudencia, este está constituido por el dolo, admitiendo también el dolo eventual<sup>37</sup>.

La aceptación del dolo eventual en la configuración del delito de evasión, proviene de concebir a este tipo penal como de infracción al deber, por lo cual, es pausable atribuir responsabilidad penal en cabeza de sujeto *intrañeus* que conoce la exigencia del deber que pesa sobre él -deber jurídico de tributar en la justa medida- y se representa su incumplimiento, ya sea por acción u omisión, siéndole indiferente el resultado lesivo que tal infracción provoca<sup>38</sup>. Avanzando aún más, juristas de renombre como Maiwald, consideran que el desconocimiento del deber tributario debe evaluarse como un error de prohibición<sup>39</sup>, lo que se pondera al momento de efectuar un juicio de reproche al sujeto, más no excluye el dolo de la conducta.

Retomando con las posiciones tradicionales, el dolo que se debe pretender probar cuando del tipo penal de evasión hablamos, no es sólo un dolo directo o de primer grado, sino también un dolo eventual, que -de manera sintética y simplista- podemos señalar como aquel en el cual el autor no necesariamente *desea* el resultado lesivo, sino que lo *acepta*, como relación de medio a fin con el propósito que busca<sup>40</sup>.

Por otra parte, y contrariando a los argumentos que sostienen que la conducta de los contribuyentes durante el procedimiento de fiscalización revelaría la ausencia de dolo, debe considerarse que como señala sentada doctrina, el requisito de “actualidad” del dolo, tiene que ver con que éste debe verificarse al momento de la

---

37 La aceptación del dolo eventual en la comisión de estos delitos, puede verse en precedentes como “Incidente de apelación del procesamiento de Carlos J. Sampedlegri en causa Italcara SA y Siempre Verde SA s/ Inf. Ley 24769”, Cámara Nacional en lo Penal Económico, Sala A, reg. 815/01; “Goicochea, Juan Ramón y otros; Seguridad y Custodia SRL s/Evasión tributaria agravada”, Cámara Nacional en lo Penal Económico, Sala B, reg. 407/2005. Vale añadir en este análisis que inclusive, en el precedente citado en la nota 35, cuyo eje fue la materia de precios de transferencia, se dejó sentado que el Ministerio Público Fiscal al fundar su apelación “...sostuvo que el solo incumplimiento de los deberes que las leyes tributarias imponen a los contribuyentes resulta suficiente para configurar el delito de evasión...” (CNAPEcon. Sala A, Reg. 52/2013, resolución del 25/02/2013, causa CPE 63.816).

38 BORINSKY, op.cit. p. 227

39 MAIWALD, Manfred Conocimiento del Ilícito y Dolo en el Derecho Penal Tributario, p. 37

40 RAFECAS, Daniel Derecho Penal sobre bases constitucionales, p. 422-423.

comisión del ilícito -lo que se emparenta, a riesgo de ser repetitivos, con lo ya señalado con relación a las conductas posteriores a la consumación del delito-.

En esta línea se expone que los elementos del dolo -conocimiento y voluntad, tratándose de teorías dualistas, o sólo el primero, si nos enrolamos en las monistas-, deben darse al momento de cometerse el hecho y no antes ni después, pues el dolo anterior y el posterior al hecho resultan absolutamente irrelevantes. Del mismo modo – se señala-, tampoco puede tener relevancia, a los fines de la configuración del dolo, la actitud "subjetiva" que el autor haya tenido con posterioridad a la comisión del hecho<sup>41</sup>.

En resumen, es posible avizorar cómo la jurisprudencia del fuero penal, es renuente en traer a debate las conductas vinculadas a precios de transferencias a sede penal, delegando la cuestión a la faz administrativa, por entender que son cuestiones estrictamente técnicas y que no logran ser acreditados los extremos necesarios para verificar la existencia de ardid o engaño, ni del dolo, que requiere el tipo penal de evasión; aún cuando los argumentos que para ello esgrimen, sean rebatibles.

#### **IV.- Corolario**

A lo largo de estas líneas se ha intentado presentar la temática de los precios de transferencia y ahondar en los fundamentos de su inclusión en nuestro ordenamiento jurídico. La lucha internacional contra las conductas elusivas y evasivas de los grandes grupos empresarios, legitiman, a nuestro parecer, la introducción de normas como las que se han estudiado y que tienen por fin proteger la hacienda pública y las facultades de imposición de los países afectados, evitando de ese modo que mediante prácticas abusivas de planificación y estrategia fiscal, se disminuya la base imponible local, transfiriendo las utilidades a jurisdicciones que resulten de menor costo impositivo.

Sin embargo, como vimos, la aplicación práctica de tales normas no siempre es fácil, y esta dificultad se da por una parte en la órbita administrativa, al momento de la elección del método para la determinación de los ajustes del precio de las operaciones y por ende, el recálculo del impuesto debido; y en mayor medida, existen dificultades en la órbita penal, en donde los tribunales suelen derivar la resolución de la cuestión al fuero administrativo, entendiéndose que encierra una cuestión

---

41 DONNA, Edgardo Alberto (2014) Derecho penal: parte general: tomo II: teoría general del delito I, p. 550.

meramente técnica de cálculo de la obligación impositiva, sin mirar más allá, hacia la realidad económica.

Como se señala asiduamente, la OCDE y los Estados en su lucha contra la evasión fiscal tienen aún un capítulo pendiente, y éste es, la identificación de las maniobras evasivas en materia de precios de transferencia.

## V.- Bibliografía

- BORINSKY, Mariano Hernán; TURANO, Pablo N.; SCHURJIN ALMENAR, Daniel; y RODRÍGUEZ, Magdalena (2020). *Delitos tributarios y contra la seguridad social*. Rubinzal – Culzoni Editores.
- BONZON RAFART, Juan Carlos (2014). *Precios de Transferencia Vs. Valor en Aduana de la Mercadería*. VI Jornadas Internacionales de Derecho Aduanero, Asociación Argentina de Estudios Fiscales. Errepar.
- CELDEIRO, Ernesto Carlos (Dir.) (2020). *Impuesto a las Ganancias*; compilado por Ricardo Antonia Parada; José Daniel Errecaborde; coordinación general de Juan José Imirizaldu. 16° edición. Errepar.
- CORTI, Aristides H. M., *Algunas reflexiones sobre los mecanismos de exacción de la renta impositiva nacional*. Revista Derecho Público. Año I, N° 2. Ediciones Infojus.
- DONNA, Edgardo Alberto (2014) *Derecho penal: parte general: tomo II: teoría general del delito I* – 1er. Edición, 2da. reimp., Rubinzal-Culzoni.
- GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina (2019). *Manual de Derecho Tributario*. Abeledo Perrot.
- GIULIANI FONROUGE, Carlos M. (2010) *Derecho Financiero*, 9na. Ed., 2da. reimpresión, La Ley.
- GOLDEMBERG, Cecilia (dir.) (2007) *et al Manual de Precios de Transferencia en Argentina*, La Ley.
- GRONDONA, Verónica, *Fuga de capitales IV. Argentina, 2014. La manipulación de los precios de transferencia*. CEFID-AR. <https://www.iade.org.ar/system/files/dt58.pdf>.
- JARACH, Dino (1982) *El Hecho imponible. Teoría general del derecho tributario sustantivo*, Abeledo Perrot.
- MAIWALD, Manfred (1997) *Conocimiento del Ilícito y Dolo en el Derecho Penal Tributario*, trad. SANCINETTI, Marcelo. Ed. AD-HOC.
- RAFECAS, Daniel (2021) *Derecho Penal sobre bases constitucionales*, 1a. Ed., Ediciones Didot.
- RIQUERT, Marcelo A. (2019) *Régimen Penal Tributario y Previsional*, 2da. Edición, Hammurabi.



- ROBIGLIO, Carolina (dir.) (2017) *Institutos del Derecho Penal Tributario*, 1A. Ed., AD-HOC.
- ROXIN, Claus (1997). *Derecho Penal - Parte General - Tomo I*. Madrid, Civitas.
- VILLEGAS, Héctor B. (2021) *Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario*, La Ley.
- ZAFFARONI, Eugenio R.; ALAGIA, Alejandro; SLOKAR, Alejandro (2000) *Derecho Penal Parte General*, 10 edición, Ediar.