



Trabajo Final de Graduación

Estudio de la Reciente Reforma a la Ley Penal Tributaria

Carrera: Abogacía

Alumno: Stritzke, Nicolás

Fecha: 22/02/2013

Estudio de la Reciente Reforma a la Ley Penal Tributaria

Resumen

El Presente Trabajo de Investigación tiene por finalidad abordar el estudio de las recientes reformas introducidas a la Ley Penal Tributaria a través de la Ley 26.735.

Para facilitar su entendimiento, el mismo se encuentra dividido en tres grandes partes. En la primera de ellas, se desarrollan conceptos básicos del Derecho Penal, que serán necesarios para facilitar la comprensión de las restantes. Entre estos conceptos se incluyen la conceptualización y ubicación del Derecho Penal Tributario Delictual.

La segunda parte contempla un repaso por las distintas figuras delictivas contempladas en nuestra Ley Penal Tributaria, resaltando y contrastando con el régimen anterior aquellos aspectos que han sido reformados por la Ley 26.735. Entre las figuras estudiadas se encuentran el delito de evasión, de aprovechamiento indebido de subsidios, apropiación indebida de tributos, entre otros. Para cada uno de los delitos contemplados en la Ley se analiza su marco normativo, conductas típicas, autoría, ámbito de aplicación, entre otros.

En la tercera y última parte se desarrollan algunas de las consecuencias prácticas de las reformas introducidas, como es por ejemplo la posible aplicación del Principio Penal de la Ley más benigna según la doctrina y jurisprudencia reciente.

Study of The Recent Reform to the Criminal Tax Law

Summary

The following research aims to develop the study of the Recent Reforms to the Criminal Tax Law introduced by Law 26,735.

To facilitate its understanding, it is divided into three parts. On the first one, basic concepts of criminal law -which are necessary for the correct understanding of the other parts- are developed. These concepts include the conceptualization and location of Criminal Tax Law.

The second part provides a review of the various offenses referred to our Criminal Tax Law - highlighting and contrasting with the previous regime- and aspects that have been reformed by Law 26,735. Among the discussed figures are included: the offense of evasion, subsidy unfair advantage, misappropriation of taxes, etc.

The third and final part discusses some of the practical consequences of the reforms.

ÍNDICE

- I. Introducción**
 - II. Definición de Objetivos Generales y Específicos**
 - III. Marco Metodológico**
 - IV. Aspectos Generales**
- Capítulo 1: Introducción al Derecho Penal Tributario Delictual**
- Ubicación y Concepto Derecho Penal Tributario Delictual
 - Bien Jurídico Tutelado
 - Antecedentes Legislativos (Ley 24.769)
- V. Aspectos Específicos - Ley 26.735 – Tipos Penales y Normar Procesales**
- Capítulo 2: Evasión Fiscal**
- Marco normativo
 - Autoría y participación
 - Conducta típica
 - Monto objetivo de punibilidad
 - Ámbito de aplicación
 - Consumación del delito
 - Agravantes
- Capítulo 3: Aprovechamiento Indebido de Subsidios**
- Marco Normativo
 - Autoría y participación
 - Conducta típica
 - Monto objetivo de punibilidad
 - Ámbito de aplicación

Capítulo 4: Obtención fraudulenta de beneficios fiscales

- Marco Normativo
- Autoría y participación
- Conducta típica
- Monto objetivo de punibilidad
- Ámbito de aplicación

Capítulo 5: Apropiación Indevida de tributos

- Autoría y participación
- Conducta típica
- Monto objetivo de punibilidad
- Ámbito de aplicación

Capítulo 6: Delitos Fiscales Comunes

- Autoría y participación
- Conducta típica
- Monto objetivo de punibilidad
- Ámbito de aplicación

Capítulo 7: Disposiciones Generales

- Marco Normativo
- Análisis comparativo de las leyes 24.769 y 26.735.

VI. Algunas implicancias Prácticas de las Reformas Introducidas por la Ley 26.735

Capítulo 8: Incremento de los Umbrales de Punibilidad – Retroactividad de la Ley Penal más Benigna.

Capítulo 9: Constitucionalidad de la Extensión de la Represión Penal al Ámbito de los Tributos Provinciales y a los de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

VII. Conclusiones

VIII. Bibliografía

I. INTRODUCCIÓN

El hombre es un ser social por naturaleza, por lo que necesita integrar una comunidad. La convivencia comunitaria genera necesidades básicas que son de imposible satisfacción por los individuos en forma aislada, tales como: defensa, salud, educación y justicia. Ello da origen a una estructura política-jurídica superior denominada universalmente Estado, el cual tiene a su cargo la satisfacción de las necesidades públicas. Para poder satisfacer dichas necesidades debe efectuar constantemente múltiples erogaciones de dinero, que suele denominarse gasto público.

Así, a los fines de poder solventar el gasto público, el Estado debe obtener recursos dinerarios. Cuenta para ello con múltiples instrumentos jurídico financieros.

El Estado desarrolla lo que se denomina actividad financiera, tanto para la realización de gastos como para la obtención de dinero.

La mayor parte de los ingresos estatales son obtenidos mediante la extracción coactiva de dinero que el Estado efectúa a los particulares. Para ello crea tributos por ley, los cuales, deben ser abonados al Estado por los sujetos pasivos de la relación jurídico tributaria principal (Vocos, 2012).

Sin embargo no todos los integrantes de una comunidad cumplen de manera constante y espontánea las obligaciones que les imponen las normas tributarias. Ello obliga al Estado a prever ese incumplimiento, lo cual significa configurar en forma específica las distintas transgresiones que puede cometerse y determinar las sanciones que corresponden en cada caso. La regulación jurídica de todo lo atinente a la infracción y a la sanción tributaria corresponde al Derecho Penal Tributario (Villegas H. B., 2009).

En nuestro país el Derecho Penal Tributario está contenido principalmente en la Ley 11.683 (Ley de Procedimiento Tributario), que regula lo referente al Derecho Penal Tributario Contravencional y en la Ley 24.769 (Ley Penal Tributaria) que regula el Derecho Penal Tributario Delictual. Esta última ha sido recientemente reformada a través de la Ley 26.735, habiéndose modificado los tipos penales vigentes e incorporando otros.

Será objeto de análisis del presente Trabajo Final de Graduación el análisis el del Derecho Penal Tributario Delictual, esto es, de la Ley Penal Tributaria (Ley 24.769) y más específicamente las recientes reformas introducidas mediante la Ley 26.735.

El trabajo de investigación se encuentra dividido en tres partes fundamentales. En la primera de ellas, se desarrollaran conceptos básicos del Derecho Penal, que serán necesarios para el correcto entendimiento de la Segunda Parte. En esta última se hará un análisis detallado de la Ley Penal Tributaria, haciendo hincapié en las Reformas Introducidas por la Ley 26.735. Por último se analizaran algunas consecuencias puntuales de la reforma, como es por ejemplo la posible aplicación del principio penal de la Ley más benigna según la doctrina y jurisprudencia y algunas conclusiones de cierre.

II. OBJETIVOS

OBJETIVOS GENERALES

- Describir las reformas introducidas al Régimen Penal Tributario (Ley 24.769) mediante la Ley 26.735
- Analizar la naturaleza de las reformas y sus consecuencias

OBJETIVOS ESPECÍFICOS

- Describir y analizar las modificaciones cuantitativas y cualitativas introducidas a los tipos penales establecidos en la Ley Penal Tributaria.
- Describir y analizar los nuevos tipos penales incorporados mediante la Ley 26.735
- Analizar los nuevos bienes jurídicos protegidos en la Reforma.
- Describir y analizar las nuevas sanciones administrativas.
- Describir y analizar la figura del “arrepentimiento pos delictual”
- Analizar la supresión del instituto del juicio a prueba.
- Explicar las consecuencias de las modificaciones a la Ley Penal Tributaria y su relación con el Principio de Ley Penal más benigna.
- Identificar las opiniones doctrinarias y jurisprudenciales respecto de la aplicación del Principio de Ley Penal más benigna en razón de las modificaciones introducidas.

III. MARCO METODOLÓGICO

El presente apartado tiene como objetivo describir, explicar y desarrollar el Marco Metodológico aplicado al Trabajo de Investigación, describiendo el tipo y método de estudio utilizado, las fuentes a consultadas y las técnicas de recopilación a empleadas.

Tipo de estudio: en primer lugar, el tipo de estudio realizado fue principalmente descriptivo, es decir, se apuntó a una descripción detallada del fenómeno bajo estudio, mediante la caracterización de sus rasgos generales (Yuni y Urbano, 2003). Se buscó realizar una descripción de las principales reformas introducidas a la Ley Penal Tributaria mediante la Ley 26.735.

Método de estudio: En lo que a estrategia metodológica implementada se refiere, se siguió un criterio cualitativo de manera exclusiva, por lo que el énfasis estuvo puesto en la descripción de los fenómenos analizados y la explicación de la naturaleza de los mismos, dejando de lado los criterios cuantitativos.

Fuentes: Se utilizaron fuentes de información primarias y secundarias. Dentro del primer grupo se incluye a las Leyes 24.769 y 26.735 y Fallos Jurisprudenciales relacionados a la misma. Dentro de las secundarias se analizaron artículos doctrinarios que describen distintos aspectos de la reforma antes mencionada y comentarios a los fallos citados.

Técnicas de recolección de datos: En relación a la recolección de datos, se trabajó exclusivamente en base a la observación de documentos, a partir del análisis de las fuentes primarias y secundarias, incluyendo legislación, jurisprudencia y artículos doctrinados publicados en ediciones electrónicas.

Delimitación Temporal/ nivel de análisis: El 28 de diciembre de 2011 se publicó en el Boletín Oficial la ley 26.735 que introdujo modificaciones al régimen penal tributario. La nueva ley tiene su origen en el proyecto que el Poder Ejecutivo envió a la Cámara de Diputados el 17 de marzo de 2010. Se trata de la tercera modificación importante que recibe la sanción de estos delitos. En virtud de lo antes mencionado el análisis temporal abarca el periodo comprendido desde la presentación del proyecto de ley hasta los fallos

jurisprudenciales consecuencia de la misma dictados a la fecha de presentación del Trabajo Final de Graduación.

En lo que a nivel de análisis se refiere, la investigación comprendió el estudio de legislación, doctrina y jurisprudencia propias del ámbito nacional.

IV. ASPECTOS GENERALES

CAPÍTULO 1 - INTRODUCCIÓN AL DERECHO PENAL TRIBUTARIO DELICTUAL

Derecho Penal Tributario Delictual

El Derecho Penal es la rama del Derecho que regula la potestad pública de castigar, estableciendo lo que es punible y sus consecuencias, y aplicar una sanción o una medida de seguridad a los autores de infracciones punibles (Núñez, 2009).

El Derecho Penal Tributario es parte integrante del Derecho Penal, conformando lo que comúnmente se denomina Derecho Penal Especial. Se ubica más precisamente dentro de lo que se conoce como Derecho Penal Económico, es decir, dentro de las normas jurídicas que en sentido amplio protegen, mediante el uso de los medios penales, la intervención del Estado en la economía.

El Derecho Penal Tributario puede ser definido como el conjunto de normas que tiene por objeto todo lo atinente a la regulación jurídica de la infracción y sanción al régimen tributario. Este comprende, para parte de la doctrina, dos grandes ramas (Villegas, 2012): El Derecho Penal Tributario Contravencional, y El Derecho Penal Tributario Delictual.

El primero está comprendido en la Ley de Procedimiento Tributario (L. 11683) y regula lo referido a infracciones menores (contravenciones) cuyas penas son de carácter pecuniario principalmente.

En cambio el Derecho Penal Tributario Delictual está contenido principalmente en la Ley 24.769, recientemente reformada, la cual tipifica las distintas conductas delictivas y las sanciona con penas privativas de la libertad principalmente. Es decir que el Derecho Penal Tributario Delictual comprende el conjunto de normas que tipifican conductas que lesionan de manera directa el derecho ajeno (delitos) y las sanciona con penas privativas de la libertad principalmente.

Este último será objeto de estudio en el presente trabajo, haciendo hincapié en las reformas introducidas por la Ley 26.735.

Bien Jurídico Protegido por el Derecho Penal Tributario Delictual

Se denomina Bienes Jurídicos a aquellos valores fundamentales del ser humano y su entorno social que son protegidos por el orden jurídico en tiempo y lugar determinados. Cuando su protección es penal se dice que se trata de bienes jurídicos tutelados. Son ejemplos de bienes jurídicos tutelados la vida, la libertad, la seguridad individual y colectiva, entre otros.

Todo delito, para ser tal, debe lesionar o poner en peligro bienes jurídicos protegidos.

En el caso del Régimen Penal Tributario Delictual el bien jurídico protegido es objeto de debate en la doctrina, al punto de cuestionar la existencia misma de la noción de bien jurídico protegido.

A pesar de lo mencionado anteriormente, la doctrina mayoritaria vincula como bien jurídico protegido de los delitos fiscales al erario público. Asimismo parte de la doctrina diferencia entre bien jurídico mediato e inmediato.

El bien jurídico protegido inmediato sería la hacienda pública (o erario público o patrimonio del estado), con sus respectivas modalidades: su patrimonio (como concepto estático) y su actividad financiera (concepto dinámico). Dicho de otra manera, no solo la completitud de la hacienda pública sino el modo de mantenerla (Offredi, 2011).

En cambio el bien jurídico protegido mediato sería la función del estado de proteger un interés macroeconómico y social como es permitir que los gastos y distribución de beneficios a la sociedad queden asegurados con un régimen de ingresos de tributos y aportes.

Antecedentes Legislativos

La primera ley penal tributaria delictual autónoma dictada en nuestro país fue la 20.658 del año 1974, sin embargo no tuvo aplicación efectiva, por cuanto fue derogada por el régimen de facto del año 1976 en lo que respecta a las penas privativas de la libertad para infractores a las leyes impositivas de aquel entonces, en el entendimiento de que, antes de pensar en tamaña reprimenda, se debía formar conciencia en los responsables sobre la justicia del sistema tributario, junto a la adopción de medidas económicas de fondo.

Para encontrar nuevamente una legislación especial sobre el derecho penal tributario y de la seguridad social debemos remontarnos al año 1990, momento de promulgación de la ley 23.771.

Aquella "...había sido estructurada con vistas a proteger la Hacienda Pública en sus distintos niveles de gobierno, esto es, tanto el nacional (incluyendo el sistema de seguridad social y las obras sociales, aún las sindicales), así como también las haciendas provinciales y municipales." (DIEZ, 2010)

En la mentada norma se establecieron penas privativas de la libertad como castigo de la comisión de los delitos tributarios y previsionales dispuestos, estructurados bajo el concepto de evasión dolosa.

Tras casi siete años de vigencia, tiempo donde no quedó ileso de reparos sobre su redacción, el Poder Ejecutivo y el Congreso de la Nación estimaron necesario revisar la regulación de la materia penal tributaria, tratando de perfeccionar con una mejor técnica tal normativa e incorporándole los nuevos delitos que aquella hacía aconsejable.

En consecuencia, el 24 de enero de 1997 entra en vigencia la ley 24.769, que dispuso a través de su artículo 24 la derogación lisa y llana de la ley 23.771 e introdujo una serie de modificaciones al antiguo régimen, siendo las más relevantes entre otras la exclusión del ámbito de protección de las haciendas locales, la distinción entre figuras simples y agravadas, la eliminación de la prejudicialidad administrativa, la exclusión de infracciones meramente formales, el aumento de penas es sus mínimos y máximos y la restricción de la posibilidad de extinción de la acción penal a los supuestos de evasión simple.

El 17 marzo de 2010 el Poder Ejecutivo envió a la Cámara de Diputados un nuevo proyecto de reforma a la ley penal tributaria. Finalmente el 28 de diciembre de 2011, tras casi 15 de años de vigencia de la ley 24.769, la misma es reformada mediante la entrada en vigencia de la ley 26.735.

La flamante reforma modifica diversas disposiciones del régimen penal tributario, que serán analizadas en los capítulos siguientes.

V. ASPECTOS ESPECÍFICOS - LEY 26.735 – TIPOS PENALES y NORMAS PROCESALES

CAPÍTULO 2 – EVASIÓN FISCAL

Marco Normativo

Desde el punto de vista conceptual, la evasión fiscal o tributaria es toda eliminación o disminución de un monto tributario producida dentro del ámbito de un país por parte de quienes están jurídicamente obligados a abonarlo y que logran tal resultado mediante conductas fraudulentas u omisivas violatorias de disposiciones legales (Villegas H. B., 2009).

Este delito, en su figura básica, está previsto en nuestra Ley Penal Tributaria, en su Título I (Delitos Tributarios) y más precisamente en el artículo 1 el cual establece:

ARTICULO 1º — Será reprimido con prisión de dos (2) a seis (6) años el obligado que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión, evadiere total o parcialmente el pago de tributos al fisco nacional, al fisco provincial o a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, siempre que el monto evadido excediere la suma de cuatrocientos mil pesos (\$400.000) por cada tributo y por cada ejercicio anual, aun cuando se tratase de un tributo instantáneo o de período fiscal inferior a un (1) año.

Autoría y Participación

En virtud del artículo transcrito anteriormente el sujeto activo del delito solo puede ser “Obligado”. Para autores como Héctor Villegas por Obligados tributarios debe entenderse contribuyentes, responsables sustitutos y responsables solidarios indicados en la Ley 11.683 (Ley de Procedimiento Tributario). Es decir que quien no revista la calidad de obligado no podrá ser autor del delito, en todo caso quedará implicado en carácter de partícipe.

Lo que se refiere a la autoría y participación no ha sido objeto de reformas por la Ley 26.735.

Conducta Típica

El tipo requiere de un ocultamiento doloso del hecho imponible para esconder la verdadera capacidad contributiva y omisión deliberada de pago. Ese ocultamiento debe ser engañoso y deliberadamente producido. El responsable debe haber realizado maniobras fraudulentas tendientes a ocultar su capacidad contributiva o acciones engañosas que tengan como fin confundir al Fisco, impidiendo que detecte el daño sufrido (Semachowicz, 2012).

El tipo penal requiere que la conducta evasiva se materialice mediante Declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño.

El simple no pago, cualquiera sea el monto, no se tipifica como evasión, se requiere que el autor “oculte” lo que tiene que pagar. Tampoco podría considerarse evasión las diferencias surgidas como consecuencia de diferencias interpretativas de la norma tributaria.

Este delito puede cometerse ya sea por acción u omisión.

La conducta típica no ha sido afectada por la Ley 26.735. Es importante destacar que a la hora de definir la conducta típica como tal se ha considerado que el monto evadido no forma parte del tipo penal, si no que este es un elemento externo y solo presupuesto objetivo de la pena.

Monto Objetivo de Punibilidad

El monto objetivo de punibilidad ha sido objeto de reforma por parte de la Ley 26.735.

Con la actual reforma el monto evadido para ser punible debe exceder de la suma de \$ 400.000 por cada tributo y por cada ejercicio anual, aun cuando se tratase de un tributo instantáneo o de período fiscal inferior a un año. En relación al monto que establecía la Ley 24.769 este se ha cuadruplicado.

En el mensaje del Poder Ejecutivo se justifica esta medida con el fin de disminuir el flujo de nuevas causas en los juzgados con competencia en la materia y optimizar su gestión mediante un previsible incremento de los casos resueltos con sentencia condenatoria, dotando de este modo al instrumento legal propuesto de una mayor eficacia disuasoria sobre la comisión de este tipo de ilícitos¹. Si bien esto puede ser cierto, no menos cierto es que lo que se ha buscado adicionalmente es adecuar estos valores que habían sido erosionados por la inflación.

Esta modificación nos conduce ineludiblemente a la pregunta de si los cambios introducidos por ésta nueva ley, puntualmente los nuevos montos, resultan aplicables automáticamente a aquellos hechos ocurridos con anterioridad a la sanción de la ley. Esta cuestión, vinculada al Principio de Ley Penal más Benigna, será objeto de análisis en el apartado VI del presente trabajo.

Ámbito de Aplicación

La reforma extiende la represión penal de la Ley Penal Tributaria al ámbito de los tributos provinciales y a los de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, ampliando de esta manera el bien jurídico protegido.

Esta reforma plantea un serio debate respecto de la Constitucionalidad de la norma. Lo dicho tiene su fundamento en que, si bien el Congreso Nacional tiene la facultad de dictar los Códigos (Civil, Comercial, Penal, de Minería, y del Trabajo y Seguridad social) por delegación hecha por las provincias, ellos no deben alterar las jurisdicciones locales [art.

¹ "Mensaje 379 del Poder Ejecutivo al Honorable Congreso de la Nación"

75, inc. 12), CN], en tanto que el artículo 121 asegura: “Las provincias conservan todo el poder no delegado por esta Constitución al Gobierno Federal, y el que expresamente se hayan reservado por pactos especiales al tiempo de su incorporación”. Al amparo de estas facultades, el Congreso Nacional no podría extender los alcances de una ley especial al ámbito de los tributos provinciales al tratarse de una materia propia del orden provincial. Idéntico razonamiento resultaría si la nueva norma se incorporara al Código Penal: se avanzaría sobre las facultades de las provincias (Yedro, 2012).

Este tema será abordado con mayor profundidad en el apartado VI del presente trabajo.

Consumación del delito

El momento de consumación del delito no ha sido afectado por la reforma. Corresponde señalar que a los efectos penales y para la consumación del acto ilícito, la atención debe centrarse no en el momento que se produce el hecho imponible, si no en el vencimiento del pago de la obligación tributaria. La fecha en que debe abonarse el tributo delimita con exactitud cuando se perfecciona el delito (Macchi, 1998).

Agravantes

Nuestra Ley Penal Tributaria prevé agravantes para el caso del delito de evasión, las cuales están contenidas en art. 2 de la misma. Dicho artículo establece:

ARTICULO 2° — La pena será de tres (3) años y seis (6) meses a nueve (9) años de prisión, cuando en el caso del artículo 1° se verificare cualquiera de los siguientes supuestos:

- a) Si el monto evadido superare la suma de cuatro millones de pesos (\$4.000.000);*
- b) Si hubieren intervenido persona o personas interpuestas para ocultar la identidad del verdadero sujeto obligado y el monto evadido superare la suma de ochocientos mil pesos (\$800.000);*

c) Si el obligado utilizare fraudulentamente exenciones, desgravaciones, diferimientos, liberaciones, reducciones o cualquier otro tipo de beneficios fiscales, y el monto evadido por tal concepto superare la suma de ochocientos mil pesos (\$800.000);

d) Si hubiere mediado la utilización total o parcial de facturas o cualquier otro documento equivalente, ideológica o materialmente falsos.

En lo que se refiere a conducta típica, la reforma no ha introducido cambios en el caso de los primeros tres incisos, modificando únicamente los montos punibles. En este sentido se ha seguido la misma línea que en el delito de evasión simple, por lo que se han cuadruplicado los montos punibles, siendo aplicables las mismas consideraciones que se manifestaron anteriormente para la figura básica del delito en relación a los motivos que fundamentaron este incremento y las posibles consecuencias prácticas de dicho incremento.

En cambio, si resulta novedoso el nuevo inciso incorporado por la reforma, el cual da origen a una nueva conducta típica.

La Ley 26.735 ha agregado un nuevo agravante, que resulta aplicable cuando el impuesto evadido resulta ser superior a \$ 400.000 (umbral mínimo de punibilidad previsto para la figura básica) y en forma concurrente se hayan utilizado en forma parcial o total facturas o cualquier otro documento equivalente ideológica o materialmente falso.

La tipicidad requerida por el nuevo agravante, es que lo falso sea una factura comercial conforme describa la normativa vigente; y también aclara que puede ser "cualquier otro documento equivalente"; conforme lo cual, para el caso de utilización de cualquier otro documento comercial, el juez deberá hacer una interpretación para establecer si ese documento fue utilizado por el sujeto activo como asiento contable para la demostración de una erogación a los fines de autodeterminarse el tributo de que se trate (Perilli, 2012).

Se aclara que el documento utilizado puede ser "material o ideológicamente falso". La falsedad ideológica recae exclusivamente sobre el contenido de representación del documento, sin que se modifiquen ni imiten para nada los signos de autenticidad. En ella nos encontramos con un documento cuya forma es verdadera, como lo son también sus otorgantes, pero que tienen declaraciones falsas sobre hechos a cuya prueba está destinado

(Buompadre, 2010). Creus señala que "la falsedad ideológica sólo es posible en los documentos públicos, ya que son los únicos dotados de fe pública respecto de los hechos en ellos referidos como ocurridos ante el fedatario y, por tanto, oponibles erga omnes, a diferencia de los documentos privados, que sólo son oponibles a las partes que los han suscriptos". En función de lo antes mencionado parte de la doctrina entiende que si la intención del legislador fue criminalizar aquellas conductas que tienen por objeto una factura que formalmente es verdadera pero que consigna una operación comercial ficticia, que en la jerga se han denominado "facturas truchas", dicha intención violenta el principio constitucional de legalidad en materia penal, ya que la factura es un instrumento privado en el cual no interviene ninguna autoridad fedataria, resultando imposible que pueda configurarse una falsedad ideológica (Edwards, 2012).

En cambio la falsedad material se refiere esencialmente a la a la autenticidad del documento, es decir a la condición de emanado de su autor o si se quiere, de quien aparece como tal.

La norma no prescribe ningún umbral mínimo de punibilidad, por lo que se desprende que el legislador ha querido sancionar con una pena de mayor significación la utilización de facturas o documentación apócrifa, sin importar el efectivo daño al bien jurídico en términos de impuesto evadido (Semachowicz, 2012).

Pareciera ser un error el no haber incrementado el umbral mínimo de imputabilidad, ya que esta circunstancia puede llevar a situaciones absurdas o inequitativas. Por ejemplo, a quien evada \$420.000 habiéndose valido de \$ 1.000 de facturas apócrifas le sería aplicable una pena mayor que a aquél que hubiese evadido \$900.000 valiéndose de cualquier otro ardid (siempre que no quedara encuadrado en alguno de los otros agravantes).

Este tipo de cuestiones, que imponen penas dejando de lado el daño efectivamente causado, devienen en situaciones que afectan la razonabilidad y proporcionalidad de las penas.

Posiblemente las motivaciones que tuvo el legislador a la hora de redactar este nuevo inciso fueron la mayor complejidad para el fisco que tiene detectar este tipo de maniobras fraudulentas y la frecuencia con que el evasor recurre a estas prácticas. Se ha querido

utilizar este agravante como un elemento disuasor. Esto no invalida las consideraciones vertidas en el párrafo anterior.

CAPÍTULO 3 – APROVECHAMIENTO INDEBIDO DE SUBSIDIOS

Marco Normativo

El delito de aprovechamiento indebido de subsidios está contemplado en el Artículo 3 de nuestra Ley Penal Tributaria, estableciendo el mismo que:

Artículo 3º: Será reprimido con prisión de tres (3) años y seis (6) meses a nueve (9) años el obligado que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, se aprovechar indebidamente de reintegros, recuperos, devoluciones o cualquier otro subsidio nacional, provincial, o correspondiente a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires de naturaleza tributaria siempre que el monto de lo percibido supere la suma de cuatrocientos mil pesos (\$400.000) en un ejercicio anual.

Del artículo transcrito ut-supra surge que el hecho punible consiste en aprovecharse fraudulentamente de subsidios que el Estados Nacional, Provincial o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires sumido en el error entregará al autor, despojándose de su patrimonio en beneficio de éste, que percibe una suma superior a los \$400.000 (Villegas H. B., 2009).

Autoría y Participación

Los sujetos activos pueden ser los sujetos pasivos tributarios u otros terceros que perciben el dinero sin estar ligados al Estado por una obligación tributaria. Este punto no ha sido objeto de reforma por la Ley 26.735.

Conducta Típica

La acción típica consiste en valerse de reintegros, recuperos, devoluciones o cualquier otro subsidio Nacional, Provincial o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires de naturaleza

tributaria, para lograr la entrega de dinero por parte del estado. Esta figura no se refiere a no pagar un tributo, sino a obtener un indebido desplazamiento patrimonial por parte del fisco.

Monto Objetivo de Punibilidad

El monto objetivo de punibilidad establecido por la ley se verifica en \$ 400.000 por cada ejercicio anual. La reforma se ha limitado a incrementar el umbral de punibilidad, siendo válidas las consideraciones vertidas en el capítulo 1 del presente.

Esta cuestión, vinculada al Principio de Ley Penal más Benigna, será objeto de análisis en el apartado VI del presente trabajo.

Momento de Consumación

Se trata de un delito de daño, consumándose cuando se hace efectivo el subsidio, que coincide con el momento en que el erario público se ve perjudicado. La figura admite tentativa.

Ámbito de Aplicación

La reforma extiende la represión penal de la Ley Penal Tributaria al ámbito de los tributos provinciales y a los de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, ampliando de esta manera el bien jurídico protegido. Lo expresado en el capítulo 1 es aplicable al presente.

CAPÍTULO 4 – OBTENCIÓN FRAUDULENTO DE BENEFICIOS FISCALES

Marco Normativo

El artículo 4 de la Ley Penal Tributaria establece:

ARTICULO 4° — Será reprimido con prisión de uno (1) a seis (6) años el que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión, obtuviere un reconocimiento, certificación o autorización para gozar de una exención, desgravación, diferimiento, liberación, reducción, reintegro, recupero o

devolución tributaria al fisco nacional, provincial o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

Autoría y Participación

Para este delito en particular la Ley no establece que el autor debe ser el obligado, por lo que cualquier individuo puede ser autor (Semachowicz, 2012).

Acción Típica

La acción típica consiste en obtener, mediante una maniobra fraudulenta que la ley describe como ardid o engaño, una declaración administrativa que otorgue un beneficio fiscal, sin que sea necesario que el menoscabo patrimonial se alcance para que quede configurada la acción. La conducta tipificada no ha sido objeto de modificaciones por la reforma.

Consumación del delito

El delito se consuma cuando se logra el reconocimiento de la autoridad competente para la utilización del beneficio (Semachowicz, 2012).

Ámbito de Aplicación

Resultan aplicables las consideraciones vertidas en el capítulo 1.

CAPÍTULO 5 – APROPIACIÓN INDEBIDA DE TRIBUTOS

Marco Normativo

El delito de apropiación indebida de tributos está previsto en el artículo 6 de la Ley Penal Tributaria. El mismo establece:

ARTICULO 6° — Será reprimido con prisión de dos (2) a seis (6) años el agente de retención o de percepción de tributos nacionales, provinciales o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, que no depositare, total o parcialmente, dentro de los diez (10) días hábiles administrativos de vencido el plazo de ingreso, el tributo retenido o percibido, siempre que el monto no ingresado superase la suma de cuarenta mil pesos (\$40.000) por cada mes.

Autoría y Participación

Este delito tiene la particularidad que autor solo puede quien es agente de retención o percepción de tributos. Es decir que el tipo requiere una calidad especial en el autor. Este punto no ha sido objeto de modificación por la reforma.

Conducta Típica

La acción típica consiste en retener y/o percibir y no ingresar el tributo percibido. Es decir que este delito requiere de una doble condición, primero retener o percibir el tributo y luego una vez este en poder del autor no depositarlo dentro de los 10 días hábiles administrativos. No comete el delito quien omite retener. No se ha modificado la conducta típica con la ley 26.735.

Monto Objetivo de Punibilidad

La norma establece que para que la acción resulte punible, el tributo nacional o provincial retenido o percibido debe superar la suma de \$ 40.000. En relación a su antigua redacción la reforma ha cuadruplicado el umbral mínimo de punibilidad, siendo válidas las consideraciones vertidas para el resto de los tributos. Las consecuencias prácticas de esta modificación serán analizadas en el apartado VI.

Ámbito de Aplicación

La reforma extiende la represión penal de la Ley Penal Tributaria al ámbito de los tributos provinciales y a los de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, ampliando de esta manera el bien jurídico protegido. Lo expresado en el capítulo 1 es aplicable al presente.

CAPÍTULO 6 – DELITOS FISCALES COMUNES

En el presente capítulo se abordará el análisis de delitos fiscales comunes, todos ellos contenidos en el Título III de la Ley Penal Tributaria.

INSOLVENCIA FISCAL FRAUDULENTA

Marco Normativo

El artículo 10 establece:

ARTICULO 10. — Será reprimido con prisión de dos (2) a seis (6) años el que habiendo tomado conocimiento de la iniciación de un procedimiento administrativo o judicial tendiente a la determinación o cobro de obligaciones tributarias o de aportes y contribuciones de la seguridad social nacional, provincial o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, o derivadas de la aplicación de sanciones pecuniarias, provocare o agravare la insolvencia, propia o ajena, frustrando en todo o en parte el cumplimiento de tales obligaciones.

Autoría y Participación

En la norma bajo examen no se precisan características especiales para el autor, indicándose que el delito será cometido por “el que”. De este modo el legislador no previó ningún tipo de referencia especial para el autor de un modo directo; por lo tanto podría ser cualquier persona. La reforma no ha modificado la faz activa del delito en cuestión (Catania, 2005).

Acción Típica

La acción típica consiste en la provocación o agravamiento de la insolvencia propia o ajena. Provocar consiste en causar, originar o crear la incapacidad de cumplir las obligaciones que la ley menciona. “Provocar” consiste en causar, originar o crear la incapacidad de cumplir las obligaciones que la ley menciona. “Agravar” es agudizar o aumentar la insolvencia ya existente (Villegas H. B., 2009)

Los medios comisivos consisten en la destrucción, inutilización, daño desaparición de los bienes del patrimonio, o hechos que aniquilen su valor.

Se trata de un delito doloso que contiene un elemento subjetivo específico. El provocador de la insolvencia debe haber tomado conocimiento de la iniciación de un procedimiento

administrativo o judicial. A partir de la toma de conocimiento, la acción frustratoria puede ser cometida en cualquier momento posterior, e incluso después de dictada la sentencia definitiva que hará lugar a la pretensión fiscal burlada.

Momento de Consumación

El delito se consuma cuando se frustra en forma total o parcial el cumplimiento de aquellas obligaciones impositivas determinadas.

Ámbito de Aplicación

La reforma extiende la represión penal de la Ley Penal Tributaria al ámbito de los tributos provinciales y a los de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, ampliando de esta manera el bien jurídico protegido. Lo expresado en el capítulo 1 es aplicable al presente.

SIMULACIÓN DOLOSA DE PAGO

Marco Normativo

Este delito está contemplado en el artículo 11 de la Ley 24.769 estableciendo:

ARTICULO 11. — Será reprimido con prisión de dos (2) a seis (6) años el que mediante registraciones o comprobantes falsos o cualquier otro ardid o engaño, simulare el pago total o parcial de obligaciones tributarias o de recursos de la seguridad social nacional, provincial o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, o derivadas de la aplicación de sanciones pecuniarias, sean obligaciones propias o de terceros.

Autoría y Participación

No requiere poseer característica alguna, pudiendo ser cualquier persona el sujeto activo. La reforma no ha hecho modificaciones en este punto.

Conducta Típica

El hecho punible consiste en simular un pago propio o ajeno de obligaciones tributarias recurriendo a registraciones o comprobantes falsos o valiéndose de cualquier ardid o engaño. La reforma tampoco ha modificado este puno.

Ámbito de Aplicación

La reforma extiende la represión penal de la Ley Penal Tributaria al ámbito de los tributos provinciales y a los de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, ampliando de esta manera el bien jurídico protegido. Lo expresado en el capítulo 1 es aplicable al presente.

ALTERACIÓN DOLOSA DE REGISTROS

Marco Normativo

El delito está contenido en el artículo 12 y establece:

ARTICULO 12. — Será reprimido con prisión de dos (2) a seis (6) años el que de cualquier modo sustrajere, suprimiere, ocultare, adulterare, modificare o inutilizare los registros o soportes documentales o informáticos del fisco nacional, provincial o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, relativos a las obligaciones tributarias o de los recursos de la seguridad social, con el propósito de disimular la real situación fiscal de un obligado.

Autoría y Participación

La norma bajo examen no se precisan características especiales para el autor, indicándose que el delito será cometido por “el que”. De este modo el legislador no previó ningún tipo de referencia especial para el autor de un modo directo; por lo tanto podría ser cualquier persona. La reforma no ha modificado la faz activa del delito en cuestión.

Acción Típica

La conducta que se pretende reprimir es aquella que tenga como fin alterar la información que el Fisco Nacional, Provincial o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires posee, con el objeto de disimular la situación fiscal del obligado. La acción típica no ha sido reformada por la Ley 26.735.

Ámbito de Aplicación

La reforma extiende la represión penal de la Ley Penal Tributaria al ámbito de los tributos provinciales y a los de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, ampliando de esta manera el bien jurídico protegido. Lo expresado en el capítulo 1 es aplicable al presente.

ALDULTERACIÓN DE EQUIPOS ELECTRÓNICOS

La reforma introducida mediante la Ley 26.735 incluyó a continuación del artículo 12 el artículo 12 bis, el cual establece lo siguiente:

ARTICULO 12 bis. — Será reprimido con prisión de uno (1) a cuatro (4) años, el que modificare o adulterare los sistemas informáticos o equipos electrónicos, suministrados u homologados por el fisco nacional, provincial o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, siempre y cuando dicha conducta fuere susceptible de provocar perjuicio y no resulte un delito más severamente penado.

Autoría y Participación

La norma bajo examen no se precisan características especiales para el autor, indicándose que el delito será cometido por “el que”. De este modo el legislador no previó ningún tipo de referencia especial para el autor de un modo directo; por lo tanto podría ser cualquier persona.

Acción Típica

La conducta que se pretende reprimir es aquella que tenga como fin alterar la información de los sistemas o equipos que han sido suministrados u homologados por el Fisco Nacional, Provincial o de La Ciudad Autónoma de Buenos Aires. A diferencia del artículo 12, los registros o equipamientos alterados no necesariamente deben pertenecer al Fisco Nacional o Provincial, sino que pueden ser propiedad del contribuyente, pero se requiere necesariamente que hayan sido homologados o suministrados por el fisco (Semachowicz, 2012).

El legislador ha pretendido mediante este agregado tipificar una conducta que hasta antes de la reforma quedaba fuera del alcance de la Ley como era la adulteración de equipos propiedad del contribuyente pero que era homologados por el Fisco. Este sería el caso por ejemplo de la adulteración de la memoria de un controlador Fiscal.

Con la reforma se ha creado un nuevo delito autónomo, en el que corresponderá incluir al sujeto activo en la medida que no quede encuadrado en un delito más grave (por ejemplo evasión simple, si evadiera mediante la adulteración de un controlador fiscal más de 400.000 pesos)

Monto Punible

El artículo 12 bis no establece umbral mínimo de punibilidad, motivo por el cual con solo cometer la acción típica el autor quedaría encuadrado dentro del delito analizado.

CAPÍTULO 7 – DISPOSICIONES GENERALES

A lo largo del presente capítulo se describirán las reformas introducidas por la Ley 26.735 al Título IV – Disposiciones Generales – de la Ley 24.769.

DELITOS REALIZADOS EN NOMBRE, CON LA INTERVENCIÓN O EN BENEFICIO DE UNA PERSONA DE EXISTENCIA IDEAL

Marco Normativo

La reforma ha incorporado en el Artículo 14 el siguiente párrafo:

Art. 14 (...) Cuando los hechos delictivos previstos en esta ley hubieren sido realizados en nombre o con la intervención, o en beneficio de una persona de existencia ideal, se impondrán a la entidad las siguientes sanciones conjunta o alternativamente:

- 1. Multa de dos (2) a diez (10) veces de la deuda verificada.*
- 2. Suspensión total o parcial de actividades, que en ningún caso podrá exceder los cinco (5) años.*

3. *Suspensión para participar en concursos o licitaciones estatales de obras o servicios públicos o en cualquier otra actividad vinculada con el Estado, que en ningún caso podrá exceder los cinco (5) años.*

4. *Cancelación de la personería, cuando hubiese sido creada al solo efecto de la comisión del delito, o esos actos constituyan la principal actividad de la entidad.*

5. *Pérdida o suspensión de los beneficios estatales que tuviere.*

6. *Publicación de un extracto de la sentencia condenatoria a costa de la persona de existencia ideal.*

Para graduar estas sanciones, los jueces tendrán en cuenta el incumplimiento de reglas y procedimientos internos, la omisión de vigilancia sobre la actividad de los autores y partícipes, la extensión del daño causado, el monto de dinero involucrado en la comisión del delito, el tamaño, la naturaleza y la capacidad económica de la persona jurídica.

Cuando fuere indispensable mantener la continuidad operativa de la entidad o de una obra o de un servicio en particular, no serán aplicables las sanciones previstas por el inciso 2 y el inciso 4.

Acción Típica

La acción típica consiste en cometer cualquiera de los delitos previstos en la Ley Penal Tributaria en nombre, con la intervención o en beneficio de una persona de existencia ideal, disponiendo la ley una nueva sanción a la Persona Jurídica complementaria de las que correspondan a sus integrantes. Hasta antes de la reforma la Persona Jurídica no podía ser objeto de una imputación criminal, quienes respondían exclusivamente penalmente por el hecho eran únicamente las personas físicas que intervinieran en el hecho, en nombre, con la ayuda o en beneficio de la persona jurídica.

La intención ahora del legislador es castigar no sólo a quien utilizó y benefició a la empresa, sino también a la empresa misma (Durrieu, 2012).

Sanciones

Las sanciones que la Ley prevé para las Personas Jurídicas consisten en Multas, Suspensiones, Cancelación de la Personería, suspensión o pérdida de los beneficios fiscales que tuviere o publicación de la sentencia condenatoria.

Estas sanciones pueden ser aplicadas de manera conjunta o alternativa. Será facultad de los jueces la aplicación y graduación de las mismas, debiendo considerar al momento de valorar el incumplimiento de reglas y procedimientos, la extensión del daño, el tamaño y capacidad de la persona jurídica entre otros.

EXTINCIÓN DE LA ACCIÓN PENAL

Marco Normativo

ARTICULO 16. — El sujeto obligado que regularice espontáneamente su situación, dando cumplimiento a las obligaciones evadidas, quedará exento de responsabilidad penal siempre que su presentación no se produzca a raíz de una inspección iniciada, observación de parte de la repartición fiscalizadora o denuncia presentada, que se vincule directa o indirectamente con él.

La nueva ley modifica totalmente el art. 16 de la ley 24.769, disponiendo ahora que "el sujeto obligado que regularice espontáneamente su situación, dando cumplimiento a las obligaciones evadidas, quedará exento de responsabilidad penal siempre que su presentación no se produzca a raíz de una inspección iniciada, observación de parte de la repartición fiscalizadora o denuncia presentada, que se vincule directa o indirectamente con él"; es decir que se deroga el anterior sistema por el cual, en los casos de los arts. 1 y 7 de la ley 24.769, se extinguía la acción penal cuando el obligado aceptaba la liquidación o en su caso la determinación realizada por el organismo recaudador, regularizando y pagando el monto de la misma; al respecto la reforma no se limita en su aplicación a ciertos delitos de la ley penal tributaria y previsional, como lo hacía la anterior redacción, que únicamente era procedente para la evasión tributaria y previsional simple (arts. 1 y 7), pero presenta la gran desventaja del momento en el cual debe formularse la regulación, resultando sumamente restringida; así, en el anterior texto del art. 16 el pago procedía hasta antes de formularse

"el requerimiento fiscal de elevación a juicio", mientras que ahora lo será únicamente antes de iniciada una inspección, o una observación del organismo recaudador o de la presentencia de una denuncia (Edwards, 2012).

Requisitos para su aplicación

La Ley no circunscribe la aplicación del instituto a alguno de los tipos penales establecidos por la ley 24.769, por lo cual abarca todos los tipos penales establecidos siempre y cuando se cumplan ciertos requisitos.

Para poder quedar exento de responsabilidad penal se requiere la regularización espontánea de las obligaciones evadidas. No se considera "espontánea" la regularización que resulte consecuencia de una inspección iniciada, de una observación de parte de la repartición fiscalizadora o de una denuncia presentada.

La ley no limita la cantidad de oportunidades en las cuales se puede hacer uso de este beneficio (Semachowicz, 2012).

SUSPENSIÓN DEL JUICIO A PRUEBA

El artículo 19 de la ley introduce una modificación al artículo 76 bis del Código Penal, estableciendo que: "*Tampoco procederá la suspensión del juicio a prueba respecto de los ilícitos reprimidos por las Leyes nros . 22.415 y 24.769 y sus respectivas modificaciones*" en referencia a la improcedencia de la aplicación del instituto de la suspensión de juicio a prueba, para los delitos previstos en la Ley Penal Tributaria y en el Código Aduanero.

La jurisprudencia ha ido mutando gradualmente sobre este punto; estableciendo en un principio, un criterio restringido; y en la actualidad un criterio muy amplio para el acogimiento al instituto; y más específicamente en relación a los delitos tributarios, la C.S.J.N. el 7 de octubre de 2008 resolvió el precedente "Nanut" en el sentido apuntado (Perilli R. K., 2012).

VI. ALGUNAS IMPLICANCIAS PRÁCTICAS DE LAS REFORMAS INTRODUCIDAS POR LA LEY 26.735

A la largo del presente apartado se pretenden analizar algunas de las consecuencias prácticas que tendrán las reformas descriptas en los capítulos anteriores.

CAPÍTULO 8 – INCREMENTO DE LOS UMBRALES DE PUNIBILIDAD – RETROACTIVIDAD LEY PENAL MÁS BENIGNA

En capítulos anteriores se ha comentado que la reforma ha incrementado el umbral mínimo de punibilidad en aproximadamente un 400%, es decir, cuadriplica el límite a partir del cual pasan a ser punibles la gran mayoría de ilícitos previstos en la ley. Este incremento trae aparejado el interrogante respecto de si resulta aplicable el Principio Constitucional de la Retroactividad de la Ley Penal más Benigna.

Para un correcto entendimiento de esta cuestión resulta conveniente analizar previamente la vigencia de la ley penal en el tiempo y por ende el principio de legalidad del que se deriva la irretroactividad de la ley penal, así como también su excepción: el carácter retroactivo de la ley penal que favorece los intereses del imputado. En este punto seguiremos el desarrollo elaborado por el Doctor Litvin en su artículo “Aumento de los montos de la Ley Penal Tributaria y aplicación de la ley penal más benigna” del año 2012.

El principio de Legalidad surge como resultado de los movimientos liberales de finales del siglo XVIII y comienzos de los XIX que concebían al Estado como un Estado autolimitado, siendo uno de esos límites precisamente el principio analizado.

Este principio se expresa mediante el aforismo latino " nullum crimen, nulla poena sine lege previa", y responde a innegables exigencias de seguridad jurídica y, por tanto, de garantía de las libertades individuales que se verían seriamente afectadas si un sujeto pudiera llegar a ser castigado por hechos que al momento de su comisión no constituían delito y por lo tanto por una ley que no pudo tener en cuenta en el momento de realizar el hecho; ya sea por que no existía o porque no era comprensible.

De él se derivan tres exigencias ineludibles: *lex scripta* y *lex stricta* y *lex previa*, i) como consecuencia de la primera queda excluida la costumbre; ii) por el principio de ley estricta se excluye la aplicación analógica del derecho penal y se traduce en la necesidad de que la ley tenga cierto grado de precisión para que los sujetos puedan saber de antemano cuales son las conductas prohibidas penalmente; iii) está prohibida la aplicación retroactiva de la ley penal, con la excepción de aquella nueva ley que favorece al imputado.

La imposición de una pena por la comisión de un delito requiere la comprobación de que el autor fue capaz de evitar su comportamiento antinormativo mediante la adecuación de su decisión voluntaria a lo establecido por la norma infringida por él.

El ciudadano debe poder saber de antemano que es lo que está prohibido o permitido y es por ello que éste principio se encuentra entrelazado con el principio de culpabilidad, pues quien no ha podido conocer la desaprobación jurídico penal del hecho tampoco pudo motivarse por el mandato normativo ni, por lo tanto, ser destinatario de un reproche de culpabilidad.

La irretroactividad de la ley penal se convierte así en una exigencia de seguridad jurídica al garantizar a los ciudadanos la posibilidad de conocimiento previo de los delitos y las penas; como así también la garantía de que el ciudadano no podrá verse sometido por el estado a penas que no hayan sido admitidas previamente por el pueblo (Litvin, 2012).

Nuestra Constitución Nacional recepta el Principio de Legalidad en el artículo 18 que dispone que "Ningún habitante de la Nación Argentina puede ser penado sin juicio previo fundado en ley anterior al hecho del proceso...".

Ahora bien, el principio general de irretroactividad de las leyes penales cuenta con una significativa excepción, esta es la admisibilidad de la aplicación retroactiva de las disposiciones que favorecen al reo. Ello así, por cuanto la retroactividad de la ley penal más favorable para el reo no infringe ese sentido limitador de la potestad punitiva en que se erige el principio de legalidad.

Pero dicha excepción, es decir la retroactividad de la ley penal más benigna, al ser una excepción, en principio no resulta aplicable erga omnes sin restricción alguna; tampoco surge de forma expresa de nuestra Constitución Nacional.

El artículo 9 del Pacto de San José de Costa Rica establece que "Nadie puede ser condenado por acciones u omisiones que en el momento de cometerse no fueran delictivos según el derecho aplicable. Tampoco se puede imponer pena más grave que la aplicable en el momento de la comisión del delito. Si con posterioridad a la comisión del delito la ley dispone la imposición de una pena más leve, el delincuente se beneficiará de ello". Por su parte, el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos instituye lo mismo: "...Si con posterioridad a la comisión del delito la ley dispone la imposición de una pena más leve, el delincuente se beneficiará de ello..." (art. 15)

Ambos pactos internacionales, incorporados a nuestra Constitución a través del artículo 75 inc. 22, sólo exigen la aplicación retroactiva de aquella ley que dispone la imposición de una pena más leve, pero no de cualquier ley que beneficie al imputado.

Por lo tanto, puede decirse que nuestra Constitución Nacional sólo establece en forma expresa la obligatoriedad de la aplicación retroactiva de la ley penal que favorece al imputado, en los casos en los que se elimina la punibilidad de un delito o que se dispone la disminución de la pena. Por lo tanto, habrá que analizar en que otros casos si corresponde la aplicación retroactiva de la ley penal y cuales aquellos en los que no es imperativa.

En efecto, la aplicación retroactiva de normas que eliminan la punibilidad de un hecho o que disminuyen la pena, se explica en tanto la sanción que se podría imponer con la ley anterior, no cumple ya efecto alguno de prevención general ni de prevención especial; y tal extremo se deduce, precisamente, por la exclusión del ámbito de lo punible del hecho que en el futuro aquella pretendía evitar. Con lo cual, la imposición de la pena previamente prevista pasa a ser una pena a todas luces innecesaria, excesiva, desproporcionada a la luz de la nueva valoración social que se ha realizado del hecho antes penado, y por ende, pasa a ser un castigo inadmisibles. En el otro caso, al disminuir la sanción penal, se explica de la misma manera.

En otras palabras la ratio de la aplicación retroactiva de la ley penal más benigna se sustenta en la verificación de que es inadmisibles imponer o mantener una sanción cuando el hecho ya no se considera delito, o bien una pena que ha devenido desproporcionada en relación con la menor gravedad que la sociedad atribuye ahora a ese hecho.

Resulta innegable entonces, que la institución de la retroactividad de la ley más favorable encuentra su justificación en que la reducción o eliminación introducida por la nueva normativa tiene como fundamento un cambio en la valoración jurídica del hecho, tornándose así innecesaria la pena impuesta o a imponer –principio llamado "de proporcionalidad"-, pues deja de ser necesaria y proporcionada para asegurar el bien jurídico protegido.

Visto así, y en razón de ello, podría sostenerse que una nueva ley gozará de aplicación retroactiva, únicamente cuando la introducción de la modificación favorable al reo tuviera su origen en un cambio en la valoración jurídica del hecho (factor axiológico), no así cuando se modifican otras circunstancias (elemento fáctico); en cuyo caso, carece de sentido político criminal (preventivo general y especial) aplicar retroactivamente la nueva normativa a quien cometió los hechos con anterioridad.

Precisamente ése y no otro era el espíritu que latía en la jurisprudencia de la Corte Suprema cuando establecía que "El principio de retroactividad de la ley penal más benigna surge como consecuencia de la idea de defensa social que sirve de base a la legislación punitiva; tal idea importa admitir que de estas normas obedecerá a que el legislador ha encontrado un desajuste entre las leyes anteriores y los fines que perseguía al dictarlas..." (CSJN "V.C. y otros s/contrabando" del 9-11-00).

En el mismo sentido, más recientemente el Procurador General de la Nación tuvo que expedirse sobre la aplicación retroactiva de la ley 25.990 que introdujo cambios en el cómputo del lapso de la prescripción. Sostuvo en dicha ocasión que "la aplicación retroactiva de la ley más benigna presupone que se haya introducido un cambio en la valoración social del hecho imputado...Precisamente por ello es que se considera que el principio de retroactividad de la ley más benigna no rige respecto de las leyes temporales y excepcionales, en la medida en que permanezca inalterada la reprobación del hecho

cometido durante su vigencia..."(Torea, Héctor s/recurso de casación" SCT 404; L.XLII.- de noviembre de 2006)

En síntesis, de lo que se viene diciendo hasta ahora, parecería que no existe un derecho formal general por parte del reo a la aplicación retroactiva de las normas más favorables, sino sólo en el caso de que la no aplicación retroactiva de la ley vulnere principios materiales como son los de proporcionalidad o necesidad de pena.

Ahora bien ¿cómo se podría establecer o definir en qué casos se produce una modificación en la valoración social y jurídica de un hecho? La respuesta habría que buscarla en la dogmática penal y por lo tanto, pareciera que la cuestión se define con la ayuda de la teoría del delito. Concretamente, si la modificación es parte del injusto penal (tipicidad y antijuricidad), ha cambiado la valoración social del hecho, por el contrario, si la modificación está fuera del injusto, es una alteración que mantiene el reproche penal de la conducta. Es decir, en el caso de los montos de la Ley Penal Tributaria, a) si se lo considera un elemento del tipo penal, uno podría afirmar que el legislador al introducir una modificación en uno de los elementos del tipo objetivo, lo que en rigor de verdad está haciendo es modificando la concepción social del hecho, la valoración jurídica del hecho en sí, del injusto penal; b) por el contrario, si uno adhiere a la postura de que el monto constituye una condición objetiva de punibilidad, la actualización de los montos es sólo eso; una cuestión de política criminal que en nada modifica la concepción del legislador acerca de la gravedad del hecho en sí que continúa siendo delito, es decir en nada modifica la valoración jurídica, positiva o negativa de un hecho, sino que obedece a cuestiones de actualización monetaria.

Si ello es así, es decir, si la posibilidad de aplicar retroactivamente una ley penal más beneficiosa para el reo responde a una cuestión netamente de necesidad de pena, que a su vez se funda en el cambio de valoración jurídica de un hecho, y, si la nueva ley –que modifica el monto- no implica un cambio en la valoración jurídica de los hechos materia de juzgamiento, o una modificación en el contenido de injusto de los mismos, no hay motivos valederos para que la nueva ley se aplique retroactivamente a hechos cometidos durante la

vigencia de la anterior. De lo contrario, se estaría tergiversando la excepción al principio de irretroactividad de la ley penal significado por la retroactividad de la ley penal más benigna para el reo.

Distinta debería ser la posición de quienes entienden que la modificación introducida por el legislador ha significado un cambio jurídico de disvalor subyacente al ilícito y a la culpabilidad y por ello su modificación altera la reprobación social del hecho.

Precisamente, es posible que éste haya sido el criterio de los redactores del original proyecto de reforma enviado por el Poder Ejecutivo en cuyo artículo 17 bis establecía que "El aumento del monto fijado como condición objetiva de punibilidad en los distintos ilícitos contemplados en la presente, no dará lugar a la aplicación del principio de la ley penal más benigna. En los hechos cometidos con anterioridad resultarán aplicables los montos vigentes a la fecha de su respectiva comisión".

De hecho, en el propio mensaje de elevación se sostuvo que " se propicia también la incorporación del artículo 17 bis de la Ley 24.769, estableciendo que el aumento del monto fijado como condición objetiva de punibilidad en los distintos ilícitos contemplados, no dará lugar a la aplicación del principio de la ley penal más benigna. Ello, en atención a que no entraña una modificación de la política criminal en la materia, sino exclusivamente una adecuación cuantitativa que mantiene incólume la decisión punitiva fijada por el legislador respecto de dichos ilícitos, sin establecer nuevos rangos de eximición penal".

Surgía evidente la intención oficial de evitar que todos los delitos investigados y/o condenados bajo vigencia de la normativa actual, que involucren montos inferiores a los estipulados en la nueva ley, devengan desincriminados por aplicación retroactiva de la ley penal más benigna (Litvin, 2012).

Es importante destacar que la discusión acerca de si el monto constituye una condición objetiva de punibilidad o un elemento del tipo penal es una cuestión dogmática debatida por los autores que, si bien tiene muchísimas implicancias y consecuencias jurídicas y prácticas, de ningún modo puede sobrepasar la propia letra de la ley.

Por tal motivo no es posible soslayar que si bien la dogmática penal es una de las herramientas más importantes con que cuenta el Derecho Penal al establecer los elementos que deben concurrir, como mínimo y con carácter general, para que algo sea jurídico-penalmente prohibible y punible, tiene un límite que está dado por el propio derecho positivo que constituye la frontera, el marco sobre el que puede trabajar la dogmática.

Por lo tanto, el punto de partida y el límite extremo de la disponibilidad judicial está dado por la ley penal; dentro de ese campo, el juez se mueve merced a criterios interpretativos, reglas de imputación y conceptos emergentes de la dogmática, que encuentran su verdadero límite en los principios materiales del orden constitucional, político, social, ético y sobre todo en la propia ley (Yacobucci, 2012). Ergo, la teoría general del delito ha de deducirse siempre de la ley, o en todo caso, ser compatible con ella.

Si ello es así, en cualquier análisis que se haga, no puede omitirse el artículo 2º del Código Penal que establece que "Si la ley vigente al tiempo de cometerse el delito fuere distinta de la que exista al pronunciarse el fallo o en el tiempo intermedio, se aplicará siempre la (ley) más benigna. Si durante la condena se dictare una ley más benigna, la pena se limitará a la establecida por esa ley. En todos los casos del presente artículo, los efectos de la nueva ley se operarán de pleno derecho".

El tenor literal del presente artículo no permite aceptar diversas interpretaciones, menos aún en contra del imputado. Cuando el Código Penal menciona la ley vigente, no hace distinciones, y por lo tanto si los montos pertenecen al tipo penal o están fuera de él por ser una condición objetiva de punibilidad, constituyen una cuestión dogmática de absoluta intrascendencia en relación a éste punto, pues como quiera que sea, es indiscutible que "los montos" son parte de la ley penal.

Recordemos que la primera fuente de interpretación de la ley es su letra sin que sea admisible una interpretación que equivalga a prescindir del texto legal, y que la exégesis de las normas legales debe practicarse sin violencia de su letra y de su espíritu, con el propósito de efectuar una interpretación que no resulte ajena a lo que la ley establece desde que la primera fuente de hermenéutica de la ley es su letra. Por lo tanto el alcance del término "ley" previsto en el art. 2º del Código Penal resulta amplio, por lo cual abarca la

cuantía de la pena, los elementos del tipo y las condiciones objetivas de punibilidad en tanto y en cuanto están previstas en la misma ley penal (Litvin, 2012).

No nos caben dudas, entonces, que por ley penal, a efectos del artículo 2 del Código Penal debe entenderse todo precepto contenido en el Código Penal y en las leyes especiales penales, con prescindencia de si se trata de un elemento del tipo penal o de una condición objetiva de punibilidad, y sólo podrán surgir dudas con aquellos preceptos contenidos en otras ramas del ordenamiento jurídico que dan contenido a las llamadas leyes penales en blanco o que, en algunos casos forman parte de un conjunto de presupuestos de los que depende la pena (Litvin, 2012).

En función de lo arriba expuesto queda claro que en el caso de las reformas introducidas por la Ley 26.735 resulta plenamente aplicable el Principio de La Ley Penal mas Benigna, concluyendo que:

- Para aquellas figuras cuya incriminación crea la nueva ley, ella no podrá aplicarse a hechos anteriores (principio de reserva penal: nullun crimen, sine lege preavia).
- Para los delitos que fueron despenalizados por la nueva ley, como aquellos que, conforme a los valores actualizados propuestos, no superan ahora la condición de punibilidad, debe aplicarse la nueva ley aun con efecto retroactivo.
- Para los delitos en que la nueva ley pudiere establecer condiciones más gravosas (como lo son las sanciones a los entes ideales) debe aplicarse la ley 24769 reformada, siempre que los hechos investigados se hayan realizado durante su vigencia (Art. 18 de la Constitución Nacional) (Yedro, 2012).

Lo antes mencionado queda confirmado en función del reciente Fallo de la Cámara Federal de Casación Penal, sala IV en la causa “Legaspi, Adrián Roberto y otro s/recurso de casación”, donde sostuvo de conformidad a la doctrina sentada por la Corte Suprema en la causa “Palero, Jorge Carlos”, que deviene insoslayable la aplicación retroactiva de las modificaciones introducidas por la ley 26.735 a la ley 24.769, en cuanto elevó los montos

establecidos como condición objetiva de punibilidad, pues aquella resulta ser la ley penal más benigna².

En la causa “Palero, Jorge Carlos s/rec. de casación”, nuestra Corte Suprema estableció que es aplicable en forma retroactiva el art. 13 de la ley 26.063 en cuanto reformó el art. 9 de la ley 24.769, toda vez que resulta más benigna porque importó la desincriminación de aquellas retenciones mensuales menores a los \$ 10.000, entre las que se incluyen las que conformaron el marco fáctico original de la pena impuesta al apelante que, de ser mantenida, importaría vulnerar aquel principio receptado en los tratados internacionales con jerarquía constitucional.

En igual sentido sentenció la Cámara Federal de Apelaciones de Bahía Blanca en la causa Aberasturi, Gregorio Alberto (Aberasturi y Cía. S.A.) s/inf. ley 24.769, donde resolvió confirmar la resolución que dispuso el sobreseimiento del imputado en orden al delito de evasión simple, en virtud de que si la defraudación que se imputa en los términos del Art. 1 de la ley 24.769, no es más un delito por haberse levantado el mínimo punible de la evasión fiscal de \$100.000 a \$400.000 por la ley 26.735, resulta aplicable el principio de la ley penal más benigna³.

CAPÍTULO 9 – EXTENSIÓN DE LA REPRESIÓN PENAL AL ÁMBITO DE LOS TRIBUTOS PROVINCIALES Y A LOS DE LA CIUDAD AUTÓNOMA DE BUENOS AIRES

Como se ha comentado a lo largo de los capítulos del apartado V. la reforma extiende la represión penal de la Ley Penal Tributaria al ámbito de los tributos provinciales y a los de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, ampliando de esta manera el bien jurídico protegido.

Esta reforma plantea un serio debate respecto de la Constitucionalidad de la norma, en torno a las facultades del Congreso Nacional.

Este tema fue debatido en el Congreso Nacional en las Sesiones de la Cámara de Diputados de la Nación. Es estas Sesiones el Diputado Gil Lavedra manifestó que “*la segunda*

² Cámara Federal de Casación Penal, sala IV, “Legaspi, Adrián Roberto y otro s/recurso de casación” (2012)

³ Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, sala B, “Almatex S.A. s/infracción ley 24.769”, (2012)

modificación que se introduce en la ley 24.769 apunta a equiparar el incumplimiento de los deberes fiscales para con las provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Es decir que con esta modificación también serán considerados delitos aquellos incumplimientos o evasiones o conductas previstas en la ley en el caso de que el sujeto pasivo sean los fiscos provinciales o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires". "De esta forma, respondemos al pedido formulado en tal sentido por administraciones provinciales, concediéndoles así una herramienta más para hacer efectivas sus acreencias tributarias (el destacado no consta en el original)".

Asimismo el diputado nacional Albrieu señaló que *"si bien existe una parte de la doctrina que frente a tributos locales señala que el Congreso no podría imponer su cumplimiento como delito, en otros casos el Congreso sí puede imponer delitos en materia regulada estrictamente por la legislación provincial. Hoy por hoy, adulterar un documento regulado por una ley provincial sigue siendo una falsificación de instrumento público."*

Contrariamente el Diputado Martínez dijo, *"Obra por nuestra parte una disidencia parcial en relación a la reforma propuesta que hace a la posibilidad de que las provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires cuenten con una potestad represiva de carácter penal para perseguir infracciones tributarias. En eso finca nuestra disidencia tajante con el proyecto y con el dictamen de mayoría: en que permite un avance de la ley nacional en su faz represiva criminal sobre el incumplimiento de las obligaciones tributarias provinciales o municipales. A partir de esta propuesta se suscita, a nuestro entender, un problema constitucional insuperable que nos impide adherir íntegramente al dictamen de mayoría y es el referido al ámbito de aplicación de la ley penal tributaria. A nuestro entender la letra del dictamen no es compatible con el reparto de competencias preceptuado por la Constitución Nacional, y expresamente preservado en la anterior ley, o ley vigente 24.769.*

La doctrina tampoco es pacífica respecto de la Constitucionalidad de la norma. Autores como Díaz Ortiz y Sferco consideran que esta ampliación del ámbito de aplicación resulta inconstitucional, debido a que en el esquema constitucional de facultades vigente, la materia represiva referida a la tributación local, incluyendo los lineamientos de política punitiva, resulta privativa de los estados locales.

El fundamento de este planteo surge en razón de que al momento de analizar la naturaleza jurídica de las normas penales dictadas por el Congreso Nacional resulta imprescindible establecer sobre la base de qué facultades constitucionales fueron concebidas, de acuerdo con la clásica distinción entre leyes locales, comunes y federales. El derecho local es el reservado a las provincias en cuanto las mismas, en la medida del poder constitucional no delegado al Gobierno Federal (art. 121, CN), se dan sus propias instituciones y se rigen por ellas. Las leyes federales la Corte Nacional las ha definido por exclusión como normas nacionales que no son locales ni de derecho común. Dicho tribunal cimero también las ha llamado "leyes especiales del Congreso" o "leyes generales de la Nación". El carácter local, común o federal de las leyes del Congreso Nacional depende de cuál haya sido la potestad ejercida al sancionarlas.

En ese orden de ideas, en razón de la materia, la ley 24.769 (y sus modificatorias) no fue sancionada por el Congreso de la Nación en ejercicio de la facultad del art. 75, inc. 12), de la Constitución Nacional, por ende, no se trata de legislación "común" que pueda tener aplicación a nivel local. Por consiguiente, la ley 26.735, en tanto modificatoria de la ley federal n° 24.769, está excluida de la delegación provincial efectuada al Congreso Nacional, exclusivamente circunscripta al derecho común que establece la parte nuclear del Código Penal. De allí que lo que esté fuera de la legislación común y/o federal penal pertenece a la esfera de reserva de las autonomías locales.

Asimismo sostienen estos autores que al incursionar en aspectos procesales impuestos a los estados locales, la ley 24.769, y en especial la reforma de la ley 26.735, resulta palmariamente inconstitucional, por cuanto no han delegado en el Congreso Nacional el dictado de los códigos de procedimientos con los que hacen aplicación de las leyes de fondo.

Para estos autores, tratándose el régimen penal tributario de una ley especial federal que solamente rige en el orden nacional, para su válida aplicación a nivel estadual podría contemplarse la posibilidad de un mecanismo de adhesión por parte de las jurisdicciones locales, que incluya, en su caso, reglas de procedimiento unificadas. Esta solución había sido planteada por el Diputado Aguad en las sesiones de la Cámara de Diputados.

En cambio, otro sector de la doctrina entiende que la ampliación del ámbito de aplicación resulta Constitucional, por cuanto los tributos provinciales también merecen tutela penal no existiendo óbice constitucional alguno para criminalizar aquellas conductas que tengan por objeto tales tributos, ya que el diseño de la política criminal es una atribución exclusiva del Congreso de la Nación, según lo dispuesto en el inc. 12) del art. 75 de la Constitución Nacional, sin perjuicio de que las provincias puedan legislar en materia tributaria; incluso existen instituciones, órganos y materias que son regulados exclusivamente por la legislación provincial y que encuentran protección penal a través del Código Penal, como por ejemplo en el caso de los Delitos contra la Administración Pública cuando el autor es un funcionario provincial o cuando el sujeto pasivo es una administración provincial; que las provincias tengan de acuerdo a la Constitución Nacional potestad exclusiva para regular una determina materia, no las autoriza a crear figuras penales para su tutela, ya que ello es competencia privativa del Congreso de la Nación (Edwards, 2012).

Autores como Chiara Díaz señalaban que "es indudable que la competencia para dictar los Códigos de fondo, entre éstos el Penal, conferida al Poder Legislativo por el artículo 67 inciso 11 de la Constitución Nacional, se extiende a la posibilidad de 'legislar' en sentido amplio sobre la materia común a ellos, lo cual ni exige, ni se agota en la codificación, porque puede cumplirse mediante leyes dispersas. No estamos de acuerdo sin embargo con la tesis de la competencia federal exclusiva y excluyente porque la misma adolece de irrazonabilidad en tanto y en cuanto presupone una protección potenciada y discriminante a favor de la Hacienda Pública nacional.

VII. CONCLUSIONES

Con la reforma se han modificado numerosos aspectos de la Ley 24.769. Una de las principales modificaciones ha sido sin duda el incremento de los umbrales mínimos de punibilidad. Si bien se mencionaron distintas motivaciones para reformar este punto, no caben dudas que lo que se ha pretendido es actualizar los valores neutralizando al menos por un tiempo los efectos de la inflación. Asimismo este punto ha traído el debate respecto de si corresponde la aplicación del principio de Ley Penal más benigna, a lo que la jurisprudencia ha respondido de manera afirmativa.

Con la reforma asimismo se ha buscado poner en plano de igualdad las haciendas locales con la nacional, mediante la ampliación del bien jurídico protegido por parte de los distintos delitos. Esto ha generado visiones encontradas respecto de la Constitucionalidad de la norma. Más allá del debate en relación a la Constitucionalidad no caben dudas que en la práctica generará dificultades a la hora de su aplicación, en virtud de la complejidad de la materia tributaria y las disparidades procesales en cada una de las jurisdicciones.

Asimismo la Ley 26.735, haciéndose eco de la realidad, ha incorporado un nuevo agravante a los casos de evasión cuando se utilicen para ello facturas o cualquier otro documento equivalente, ideológica o materialmente falsos. Si bien se incorpora por la tan utilizada modalidad delictiva de la utilización de facturas apócrifas en pos de generar crédito fiscal en el IVA o deducir gastos en el impuesto a las ganancias se advierte que la tipificación, amplia puesto que abarca cualquier tipo de documentos, va a generar innumerables problemáticas respecto del sujeto de buena fe que recibe los comprobantes de las operaciones que realiza, y que antes de realizar una operación con algún proveedor actúa conforme a toda la legislación vigente en materia tributaria y a las normas reglamentarias de AFIP. Como está previsto implica la penalización por el hecho de un tercero en total violación al principio de culpabilidad y de personalidad de la pena y además contradice la seguridad jurídica y la buena fe que se espera del estado. Por otro lado, el no haber fijado umbrales mínimos de punibilidad para esta figura generará situaciones muy dispares que podrán afectar el principio de razonabilidad de la pena.

Mediante la Reforma se ha eliminado la posibilidad de extinguir la acción penal para los casos de evasión simple cuando el obligado aceptaba la liquidación o determinación por parte del organismo y pagaba la misma. La reforma postula en cambio que el sujeto obligado que regularice espontáneamente su situación, dando cumplimiento a las obligaciones evadidas, quedará exento de responsabilidad penal. En ese supuesto, queda exento de responsabilidad penal siempre que tal regularización no sea consecuencia de una inspección u observación del Fisco o de una denuncia presentada que se vincule directa o indirectamente a él. Si bien tal inclusión es importante, puesto que viene a dar solución a una grave falencia del actual régimen que impide, a quien advierte errores en sus declaraciones, rectificarlas puesto que siempre corre el riesgo de una denuncia penal, subsiste dicho inconveniente en supuestos de rectificar a instancias de la inspección.

En resumen y para finalizar, si bien la reforma ha pretendido mejorar la Ley vigente, adaptándola a la realidad actual, es de lamentar que esta reforma no haya sido debatida con la presencia de instituciones que aglutinan a profesionales de las Ciencias Económicas y del Derecho, sumado a ello el hecho de que tampoco fue suficientemente tratada en comisiones por parte de los legisladores de los distintos bloques.

Antes de reformar la ley penal tributaria hubiera sido preferible que se crearan las condiciones en el sistema tributario argentino para que realmente la sociedad considere como disvaliosos los tipos alcanzados por la legislación penal tributaria.

Quedará para otra oportunidad la elaboración de una herramienta dotada de mayor eficacia en la prevención y combate a la evasión fiscal y previsional.

VII. BIBLIOGRAFÍA

DOCTRINA

Buompadre (2010). Falsificación de Documentos en General. Ed. Astrea

Becerra (h.), A. (2012) Modificación de los montos mínimos de evasión tributaria. Principio de benignidad [*Versión Electrónica*]

Catalia A. (2005). Régimen Penal Tributario. Ed. Editores del Puerto.

Damarco, J. H. (2012) La modificación del texto del artículo 20 de la ley 24.769 [*Versión Electrónica*]

Damarco, J. H. (2012) Modificación del régimen penal tributario. Ley penal más benigna [*Versión Electrónica*]

Díaz, V. O. (2012) La pretendida criminalización de los tributos locales [*Versión Electrónica*]

Díaz Cantón, F. (2012) Reforma de la ley penal tributaria y aplicación de la ley penal más benigna [*Versión Electrónica*]

Durrieu, R. Becerra (h.), A. (2012) Análisis de la reforma al Régimen Penal Tributario [*Versión Electrónica*]

Edwards, C. E. (2012) La nueva reforma a la Ley Penal Tributaria y Previsional [*Versión Electrónica*]

Fridenberg, J. P. (2012) La regularización espontánea de las obligaciones tributarias en la reforma a la Ley Penal Tributaria [*Versión Electrónica*]

Gómez, C. J. (2012) Aspectos de la reforma a la Ley Penal Tributaria [*Versión Electrónica*]

Litvin, C. R. Cornejo Costas (h.), E. (2012) Aumento de los montos de la Ley Penal Tributaria y aplicación de la ley penal más benigna [*Versión Electrónica*]

Macchi, M. (1998). Sistema Penal Tributario y de la Seguridad Social. Ed. Ábaco.

Melzi, F. I. (2012) Notas sobre la reforma a la Ley Penal Tributaria [*Versión Electrónica*]

Nercellas, M. (2012) Algunas consideraciones sobre la reforma a la ley 24769 [*Versión Electrónica*]

Offredi, A. M. (2011) Derecho Penal Económico. [*Versión Electrónica*]

Perilli, K. Re, H. (2012) Reforma Penal Tributaria. Aspectos generales [*Versión Electrónica*]

Semachowicz, Esteban D. (2012) Análisis de las modificaciones al régimen penal tributario. Ley 26735 [*Versión Electrónica*]

Semachowicz, Esteban D. (2012) Penal tributario para contadores. Ed. Errepar

Sequeira, M. A. (2012) Aspectos constitucionales y procesales de la reforma a la ley 24769 [*Versión Electrónica*]

Villegas H. B. (2009) Curso de finanzas, derecho financiero y tributario. Ed. Astrea.

Vocos J. I. (2012) Curso de Derecho Tributario. [*Versión Electrónica*]

Spisso, R. R. (2012) Régimen Penal Tributario y Previsional. Reforma de la ley 26.735 [*Versión Electrónica*]

Yacobucci G. (2012). La Conflictiva relación entre la ley penal e interpretación. *Revista Argentina de Derecho Penal y Procesal Penal*.

Yedro, D. (2012) Apuntes sobre la nueva reforma a la ley penal tributaria y al Código Penal [*Versión Electrónica*]

JURISPRUDENCIA

Cámara Federal de Casación Penal, sala IV “Legaspi, Adrián Roberto y otro s/recurso de casación” AR/JUR/12676/2012

Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, sala B, “Almatex S.A. s/infracción ley 24.769”, (2012)

ANEXO E – Formulario descriptivo del Trabajo Final de Graduación

Este formulario estará completo sólo si se acompaña de la presentación de un resumen en castellano y un abstract en inglés del TFG

El mismo deberá incorporarse a las versiones impresas del TFG, previa aprobación del resumen en castellano por parte de la CAE evaluadora.

Recomendaciones para la generación del "resumen" o "abstract" (inglés)

“Constituye una anticipación condensada del problema que se desarrollará en forma más extensa en el trabajo escrito. Su objetivo es orientar al lector a identificar el contenido básico del texto en forma rápida y a determinar su relevancia. Su extensión varía entre 150/350 palabras. Incluye en forma clara y breve: los objetivos y alcances del estudio, los procedimientos básicos, los contenidos y los resultados. Escrito en un solo párrafo, en tercera persona, contiene únicamente ideas centrales; no tiene citas, abreviaturas, ni referencias bibliográficas. En general el autor debe asegurar que el resumen refleje correctamente el propósito y el contenido, sin incluir información que no esté presente en el cuerpo del escrito.

Debe ser conciso y específico”. Deberá contener seis palabras clave.

Identificación del Autor

Apellido y nombre del autor:	STRITZKE NICOLÁS
E-mail:	nicostritzke@hotmail.com
Título de grado que obtiene:	ABOGADO

Identificación del Trabajo Final de Graduación

Título del TFG en español	Estudio de la Reciente Reforma a la Ley Penal Tributaria
Título del TFG en inglés	Study of The Recent Reform to the Criminal Tax Law
Tipo de TFG (PAP, PIA, IDC)	IDC
Integrantes de la CAE	VOCOS JOSÉ - SACONE OCAÑA PEDRO
Fecha de último coloquio con la CAE	18/06/2013
Versión digital del TFG: contenido y tipo de archivo en el que fue guardado	Trabajo Final de Graduación - Formato PDF

Autorización de publicación en formato electrónico

Autorizo por la presente, a la Biblioteca de la Universidad Empresarial Siglo 21 a publicar la versión electrónica de mi tesis. (marcar con una cruz lo que corresponda)

Autorización de Publicación electrónica:

- Si, inmediatamente
- Si, después de mes(es)
- No autorizo



Nicolás Stritzke

Firma del alumno

Referencias:

MTD: Modalidad Tutorial a Distancia – ED: Educación a Distancia

MP: Modalidad Presencial – MS: Modalidad Senior – MRIV: Modalidad Río Cuarto