

UNIVERSIDAD EMPRESARIAL SIGLO 21

**VIOLACIÓN DEL PRINCIPIO DE LEGALIDAD.  
ERRÓNEA INTERPRETACIÓN DE LOS ARTÍCULOS 3°  
Y 4° DE LA LEY PENAL TRIBUTARIA.**

---

**Trabajo Final de Graduación**

Carrera: **Abogacía**



**M. Gustavo Larrieu**

**VABG10360**

**2013**

## ÍNDICE

### **Capítulo 1: “Aspectos introductorios”**

Introducción.	3
Presentación del problema de investigación.	5
Justificación de la temática elegida.	6
Objetivos generales y específicos.	7
Hipótesis de trabajo y preguntas de investigación.	9
Antecedentes legislativos, doctrinarios y jurisprudenciales.	10

### **Capítulo 2: “Metodología de trabajo”**

Marco metodológico.	16
Tipo de estudio.	17
Método de estudio.	17
Fuentes a utilizar.	18
Técnicas de recolección de datos.	18
Delimitación temporal/nivel de análisis.	19

### **Capítulo 3: “Introducción a la temática”.**

El Régimen Penal Tributario en la Argentina.	20
Antecedentes de la Ley 24.769: la Ley 23.771.	21
El espíritu del legislador: El debate parlamentario de la Ley 24.769. y el tratamiento particular de sus arts. 3 y 4.	22

### **Capítulo 4 “El Principio de Legalidad”**

El principio de legalidad.	25
Los artículos 18°, 19° y 75° inc. 22 de la Constitución Nacional.	27
El tipo penal.	29
La analogía y la extensión en el derecho penal.	30
El Principio de Legalidad y la analogía en la LPT.	32
El Principio de Legalidad en la jurisprudencia de la Corte Suprema.	33

<b>Capítulo 5: “El aprovechamiento indebido de beneficios fiscales”</b>	35
El tipo objetivo y subjetivo.	35
Condición objetiva de punibilidad.	36
Delito de resultado o de daño.	37
El sujeto activo.	38
El umbral del fraude al Fisco.	39
Bien jurídico protegido.	39
Tentativa y consumación.	40
<b>Capítulo 6: “La obtención fraudulenta de beneficios fiscales”</b>	41
El tipo objetivo y subjetivo.	41
Delito de peligro.	43
Bien jurídico protegido.	44
Sujeto activo.	44
Tentativa y consumación.	45
Ausencia de condición objetiva de punibilidad.	45
<b>Capítulo 7: “Criterio comparativo entre ambas figuras”</b>	
Breve referencia.	46
El nacimiento de la LPT: la diferencia de origen.	46
La acción típica y el delito.	47
La pena.	49
El sujeto.	49
La condición objetiva.	50
Jurisprudencia: El fallo “Bonano”.	50
<b>Conclusión</b>	56
<b>Bibliografía</b>	58

## **Capítulo 1: “Aspectos introductorios”**

### **Introducción**

Este trabajo de investigación se centra en el análisis de dos normas contenidas en la Ley Penal Tributaria y sus diferencias. Concretamente, nos referimos a los artículos 3° y 4° de la LPT.

De la lectura de las mismas surge con claridad que regulan dos situaciones disímiles pero, en su aplicación -en distintas oportunidades-, se las confunde en su contenido y alcance llegando a considerarlas como dos opciones de una misma conducta.

Efectivamente, tanto la AFIP y parte del Ministerio Público Fiscal en –a nuestro entender- un desmedido afán persecutorio intentan que la figura del “Aprovechamiento indebido de subsidios” y la de “Obtención fraudulenta de beneficios fiscales” se presenten como dos alternativas de la misma conducta.

En un alambicado entramado buscan utilizar con carácter subsidiario o secundario al art. 4° de la LPT en aquellos casos en donde el aprovechamiento indebido de subsidios no alcance la condición objetiva de punibilidad, es decir la suma de cuatrocientos mil pesos.

Ello no es así y puede verse desde la génesis misma de la Ley 24.769 cuando el legislador previó dos comportamientos distintos a lo normado en los artículos 3° y 4° de la ley.

Los citados artículos 3° y 4° de la LPT, no son confusos, ni tampoco insuficientes; sino que por el contrario, son claros, precisos y cerrados. No dejando espacio alguno para convertirse en materia opinable.

*VIOLACIÓN DEL PRINCIPIO DE LEGALIDAD. ERRÓNEA INTERPRETACIÓN DE LOS ARTÍCULOS 3° Y 4° DE LA LEY PENAL TRIBUTARIA.*

Entendemos, ante ello, que se está violando el Principio de Legalidad contenido en el art. 18° de la Constitución Nacional.

A los fines citados, se estructuró el Trabajo Final de Graduación en 5 áreas de investigación. En el capítulo 3 abordaremos una introducción a la temática describiendo el Régimen Penal Tributario en nuestro país desde la sanción de la Ley 23.771 y prestando especial atención al debate parlamentario de la LPT vigente.

Seguidamente, en el capítulo 4, entraremos en el análisis de aspectos constitucionales y de algunos propios del derecho penal. Así, estudiaremos el principio de legalidad, el artículo 18° y sus concordantes en la Constitución Nacional y el tipo penal junto con la analogía y la extensión en el ámbito del derecho penal.

Luego, en los capítulos 5 y 6, analizaremos los delitos específicos de “aprovechamiento indebido de beneficios fiscales” y de “obtención fraudulenta de beneficios fiscales”. Desarrollaremos el tipo objetivo y subjetivo de ambos delitos, el bien jurídico protegido en cada caso y la tentativa y consumación de los mismos.

En el capítulo 7 trataremos las diferencias y semejanzas entre las dos figuras delictivas, contemplando las acciones típicas, los beneficios fiscales, la pena y la condición objetiva.

Finalmente, dentro del mismo capítulo 7 y previo a realizar las conclusiones del trabajo, nos abocaremos al análisis de un fallo que -a nuestro entender- es paradigmático en el tratamiento de las figuras de los artículos 3° y 4° de la LPT, su contenido y alcance.

Se trata de la causa caratulada “Metalurgica Bonano S.A. s/ Inf. Ley 24.769, registrada con el N° 6.087/1 de la Secretaría Penal de la Cámara Federal de Apelaciones de Mar del Plata.

### **Presentación del problema de investigación**

**Problema de investigación:** ¿Cuáles son los argumentos jurídicos que permiten afirmar que la interpretación de los Arts. 3 y 4 de la LPT por parte de la AFIP y de algunos Fiscales, resulta violatoria del principio de legalidad?

#### **Descripción del tema:**

Pese a que gran parte de las acciones descritas en los arts. 3° y 4° de la Ley Penal Tributaria (LPT) son idénticas, ya que se trata de “declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño” y podrían inducir a error, al momento de su individualización, estamos en presencia de conductas distintas.

Así lo determinó expresamente el legislador cuando definió el Aprovechamiento indebido de subsidios (art. 3°) y la Obtención fraudulenta de beneficios fiscales (art. 4°). Claramente, los citados artículos de la LPT, determinan comportamientos distintos.

Al interpretar la AFIP estos artículos específicos del texto normativo, en el caso concreto, tiende a englobarlos dentro de una misma conducta. Ya que, mediante un sinuoso análisis de la LPT, exige a la figura de obtención fraudulenta de beneficios fiscales un elemento propio de otro tipo penal (aprovechamiento indebido de subsidios, art. 3° de la Ley 24.679).

Debido a ello, entendemos que la citada interpretación de parte de la Administración Federal de Ingresos Públicos, es violatoria del principio de legalidad. Ello es así tanto al realizar las denuncias, a tenor de lo previsto en el art. 18° de la LPT; como al presentarse como querellante particular dentro del proceso penal (art. 23° de la Ley 24.679). Esto también es aplicable a ciertos agentes fiscales que siguen la antedicha interpretación.

El art. 18° de la Constitución Nacional, complementado por el art. 19° de la misma, contiene uno de los principios básicos del Derecho Penal, el denominado principio de legalidad (‘nullum crimen, nulla poena sine lege’).

En base al principio de legalidad en Derecho Penal no se admite la analogía por lo que, si el hecho no está contemplado concretamente en la Ley, no podrá aplicarse a él una norma que castigue un hecho similar. Se requiere de un estricto grado de precisión al describir la conducta que es delito.

Supletoriamente, también atenta contra el principio de razonabilidad del art. 18° de la CN. Concretamente, la tipicidad se presenta como una garantía constitucional para el judicialable.

El objetivo del Trabajo Final de Graduación será demostrar que la interpretación de los citados artículos de la Ley Penal Tributaria, como constitutivos de una misma conducta, violan el Principio de Legalidad. A los efectos de esta demostración, se realizará un análisis exhaustivo de la doctrina y jurisprudencia, como así también de la propia Ley.

### **Justificación de la temática elegida**

En su ejercicio recaudatorio, el Estado, en sus tres niveles, no debe ser afectado por intervenciones maliciosas de los particulares. A través de la recaudación impositiva logra los ingresos necesarios para el desarrollo de su población.

Hasta hace pocos años no existía en nuestro país conciencia tributaria. Conceptos como ingresos tributarios o pago de impuestos no estaban imbuidos en la cultura de la sociedad, mucho menos el hecho de que su violación era un delito.

Recién con la Ley 23.771, antecesora de la actual Ley Penal Tributaria se observa un cambio de rumbo en la sociedad.

No obstante ello, el Estado en su afán recaudatorio no puede perseguir conductas que no son constitutivas de delito. De hacerlo, estaría violando contenidos pétreos de nuestra Constitución Nacional como lo es el Principio de Legalidad.

Tampoco puede, sin violar el principio antes citado, aplicar la analogía y la extensión en el derecho penal, ni confundir los tipos penales -a nuestro entender impermeables-, ni pretender interpretar artículos de la LPT perfectamente redactados.

Así la AFIP - y buena parte del Ministerio Público Fiscal- pretende alcanzar con la vara del derecho penal situaciones que la LPT no prevé, buscando además llenar vacíos legales.

Con nuestro análisis pretendemos demostrar que la errónea interpretación de los artículos 3° y 4° de la LPT, por parte de los organismos públicos señalados, es contrario al Principio de Legalidad.

Consideramos que el presente trabajo es de utilidad tanto práctica como teórica ya que, a pesar de que la doctrina es conteste en todo ello y que coincide con el espíritu del legislador al sancionar la norma, no se ha estudiado en forma específica el pretender aplicar el delito previsto en el art. 4° de la Ley en aquellos casos en que, desarrollada la acción típica y antijurídica prevista en el art. 3°, no se alcanza la condición objetiva de punibilidad normada en este último.

### **Objetivos generales y específicos**

#### **Objetivo general:**

Analizar los argumentos jurídicos que permiten afirmar que la interpretación de los Arts. 3 y 4 de la LPT por parte de la AFIP y de algunos Fiscales, resulta violatoria del principio de legalidad.

**Objetivos específicos:**

- Analizar los antecedentes de las figuras “Aprovechamiento indebido de subsidios” y “Obtención fraudulenta de beneficios fiscales”, evaluando como estaban contempladas en la anterior LPT (Ley 23.771).
- Analizar el debate parlamentario de la LPT a los fines de descubrir cuál fue el espíritu del legislador al definir los tipos penales de los arts. 3° y 4° de la Ley 24.769.
- Describir la figura del aprovechamiento indebido de subsidios, identificando los elementos del tipo.
- Describir la figura de la obtención fraudulenta de beneficios fiscales, identificando los elementos del tipo.
- Analizar si la “Obtención fraudulenta de beneficios fiscales” es un paso previo al “Aprovechamiento indebido de subsidios” y si puede utilizarse en forma subsidiaria en caso de no alcanzarse la condición objetiva de punibilidad prevista en el art. 4° de la LPT.
- Analizar si la “Obtención fraudulenta de beneficios fiscales” puede ser considerada como la tentativa del “Aprovechamiento indebido de subsidios” .
- Analizar si puede aplicarse la analogía en la LPT sin violar el Principio de Legalidad.
- Analizar las conductas típicas configurativas de ambas figuras delictivas, a los fines de identificar sus semejanzas y diferencias.
- Analizar los fundamentos jurídicos de la interpretación que sostiene que se trata de dos delitos separados con tipos impermeables.
- Analizar los fundamentos jurídicos de la interpretación que sostiene que se trata de delitos con tipos subsumibles o permeables, o que se trata de un mismo tipo penal.
- Analizar los argumentos vertidos por la AFIP y por parte del Ministerio Público Fiscal para subsumir ambas figuras, señalando cuáles son los principios constitucionales que resultan vulnerados en virtud de tal interpretación.

- Analizar los argumentos de la jurisprudencia en materia tributaria que fundamentan la inconstitucionalidad de la aplicación analógica de la ley penal.

### **Hipótesis de trabajo y preguntas de investigación**

#### **Hipótesis**

Se observa por parte de la AFIP y de un segmento importante del Ministerio Público Fiscal un excesivo afán persecutorio. Buscan atrapar, con la vara penal, acciones que están fuera de su alcance. Para ello, no dudan en mezclar dos figuras penales distintas violando elementales presupuestos de orden constitucional.

El Principio de Legalidad se traduce en la imperiosa necesidad de la existencia de una ley previa, escrita y estricta y la absoluta imposibilidad de aplicar la analogía en materia penal.

Yendo concretamente al análisis de los artículos 3° y 4° de la LPT, entendemos que los mismos no son confusos, ni tampoco insuficientes; sino que por el contrario, son claros, precisos y cerrados. Por lo que queda clara la intención que tuvo el legislador al dictarlos.

En este trabajo buscaremos identificar claramente a los citados artículos de la LPT y despejar cualquier intento de confusión, tanto en su contenido como en sus alcances y -hasta incluso- cuando el acusador llega al colmo de considerarlas como dos opciones de una misma conducta.

#### **Preguntas:**

- ¿Cuál fue el espíritu del legislador al sancionar la LPT?
- ¿En la anterior LPT (Ley 23.771), cómo estaban contemplados los delitos de aprovechamiento indebido de subsidios y de obtención fraudulenta de beneficios fiscales?

- ¿Son permeables las figuras de “Aprovechamiento indebido de beneficios fiscales” y de “Obtención fraudulenta de beneficios fiscales”?
- ¿Puede aplicarse la analogía en la LPT sin violar el Principio de Legalidad?
- ¿En caso de no alcanzarse el monto mínimo para que se configure la conducta de “Aprovechamiento indebido de beneficios fiscales”, puede subsidiariamente –en forma extensiva y analógica- aplicarse la figura de “Obtención fraudulenta de beneficios fiscales”?
- ¿Es la “Obtención fraudulenta de beneficios fiscales” un paso previo al “Aprovechamiento indebido de beneficios fiscales”?
- ¿Admite tentativa la conducta prevista en el “Aprovechamiento indebido de beneficios fiscales”?
- ¿Queda impune el “Aprovechamiento indebido de beneficios fiscales” en aquellos casos en que no se alcanza la condición objetiva de punibilidad?
- ¿Puede la LPT apartarse de los preceptos constitucionales y del marco estricto que establecen los tipos penales?
- ¿Estamos en presencia de un mismo tipo penal en las figuras de “Aprovechamiento indebido de beneficios fiscales” y de “Obtención fraudulenta de beneficios fiscales”?

### **Antecedentes legislativos, doctrinarios y jurisprudenciales**

Los principios jurídicos del derecho penal ordinario son aplicables al campo del derecho penal tributario. El art. 4° del Código Penal<sup>1</sup> indica que sus disposiciones generales serán de utilización en todos los delitos previstos por leyes especiales.

Dentro de estos principios, encontramos el Principio de Legalidad, uno de los pilares del derecho penal moderno, expresamente establecido por nuestra Constitución Nacional en su artículo 18°<sup>2</sup>. Nuestros constituyentes, por expreso

---

<sup>1</sup> Código Penal Argentino. Art. 4°.

<sup>2</sup> Constitución de la Nación Argentina. Art. 18°.

mandato, previeron que la conducta delictiva requiera una previa determinación -por ley- con anterioridad a que ocurra.

El de legalidad es el principal principio del Estado de Derecho, siendo la manifestación jurídica del principio político de supremacía de la ley. Supremacía que es considerada como la voluntad soberana del pueblo a través de sus representantes (Soler, 2011).

Sostiene Núñez (1999) que el principio de legalidad tiene su raíz profunda en el sistema representativo de gobierno, basado en la soberanía popular y en una armónica separación y correlación de los tres poderes (Poder Ejecutivo, Legislativo y Judicial).

Como una derivación del moderno principio de legalidad, dice Soler “no basta con una descripción genérica de los actos considerados delictuales, sino que ella debe hacerse en forma ‘típica’, constituyéndose así el derecho penal en un conjunto discontinuo de figuras, cuyos vacíos no pueden ser llenados mediante interpretaciones extensivas o analógicas” (2011, pág. 694).

Complementando al citado artículo 18° de la CN, encontramos a los artículos 19° y 75° inciso 22<sup>3</sup>, otorgando éste último nivel constitucional a la Convención Americana de Derechos Humanos, conocida como Pacto de San José de Costa Rica, en su art. 9°<sup>4</sup> y al Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, también en su art. 9°<sup>5</sup>. En los artículos mencionados, ambos tratados, receptan el principio de legalidad.

De la lectura de los citados artículos de nuestra Carta Magna surge –en forma imperativa- por una parte, la necesidad de existencia de una ley previa estricta y

---

<sup>3</sup> Constitución de la Nación Argentina. Arts. 19° y 75° inc. 22.

<sup>4</sup> Pacto de San José de Costa Rica, Convención Americana de Derechos Humanos (1969). Art. 9°.

<sup>5</sup> Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, (1966). Art. 9°.

escrita y, por la otra, la imposibilidad absoluta de recurrir a soluciones por medio de la aplicación de la analogía.

Dicho criterio ha sido receptado por la Corte Suprema cuando dice: “... es concepto indudablemente recibido por el art. 18 de la Constitución Nacional, que el derecho penal -en cualquiera de sus ramas- es un sistema riguroso y cerrado, formado por ilicitudes discontinuas, que no tolera ningún tipo de integración por analogía, tendientes a completar los elementos esenciales de las figuras creadas por la ley”<sup>6</sup>.

Entrando al concepto del tipo penal, el maestro Roxin (1979) lo define como la descripción concreta de la conducta prohibida. Por ello, la conducta debe ser concreta –valga la redundancia- en su definición, siendo esto necesario para que la persona conozca con certeza cuál es la conducta prohibida y cuál es la lícita.

La conducta será típica o atípica según se subsuma o no en la descripción abstracta del tipo penal. Por lo tanto, la función garantizadora del tipo deriva del principio de legalidad, asegurando que sólo serán dignos de castigo los comportamientos descriptos en la ley penal (Lascano, 2005).

Yendo al meollo de la cuestión, debemos entrar en el análisis específico de los artículos 3° y 4° de la Ley Penal Tributaria<sup>7</sup>.

Establece el artículo 3° de la Ley 24.769 (modificada por Ley 26.735), titulado “Aprovechamiento indebido de subsidios” que “Será reprimido con prisión de tres años y seis meses a nueve años el obligado que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, se aprovechara 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”<sup>8</sup>.

---

<sup>6</sup> C.S.J.N. “Usandizaga, Perrone y Juliarena, S. R. L. c. Gobierno nacional -D. G. I.”, Fallos: 303:1548 (1981).

<sup>7</sup> Ley 24.769-Penal Tributaria, modificada por Ley 26.735. Arts. 3° y 4°.

<sup>8</sup> Ley Penal Tributaria. Art. 3°.

Se está en presencia de una estafa impositiva, con un ardid o engaño que provoca un error a la víctima –el Estado Nacional, los Estados Provinciales y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires-, quien como consecuencia de ello, efectúa una disposición patrimonial.

De la lectura del debate parlamentario con motivo de la sanción de la ley, el miembro informante dijo “se incorpora la tipificación separada de la conducta consistente en el aprovechamiento indebido –mediante ardid o engaño- de subsidios directos; es decir, se trata de la precepción efectiva de tales subsidios... Por lo tanto, el delito no consiste en evadir, sino en una forma especial y agravada de estafar” (H. Cámara de Diputados de la Nación, 1996).

Continuando con el análisis de la Ley Penal Tributaria, debemos ahora centrarnos en el artículo 4°, titulado “Obtención fraudulenta de beneficios fiscales” y que establece: “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”<sup>9</sup>.

En el citado art. 4°, la acción típica consiste en obtener de manera fraudulenta una constancia que entrega el fisco para usufructuar un beneficio fiscal. No se requiere una disposición patrimonial.

Para saber cuál es el espíritu del legislador al sancionar la norma, debemos recurrir una vez más al debate parlamentario y más precisamente a los dichos del Diputado Adrián Menem –miembro informante- cuando al referirse a la obtención fraudulenta de beneficios fiscales dice: “es un delito de peligro, pues se perfecciona con obtención del reconocimiento, certificación, o autorización, sin que sea necesaria la utilización efectiva del beneficio. De esta forma, se ha ampliado la esfera de protección penal, anticipándola a lo que -de otra manera- podría ser

---

<sup>9</sup> Ley Penal Tributaria. Art. 4°.

considerado una mera tentativa de otro delito fiscal” (H. Cámara de Diputados de la Nación, 1996).

Sin entrar en esta instancia en abundantes consideraciones doctrinarias y jurisprudenciales, podemos observar, de la simple lectura de los artículos de la LPT en crisis y del análisis de la intención del legislador, que los mismos regulan situaciones totalmente distintas y que de modo alguno deberían llamar a la confusión en el momento de su interpretación.

No obstante ello, la AFIP y buena parte del Ministerio Público Fiscal, al interpretar la aplicación de los citados artículos, tiende sistemáticamente a tratar de imponer el art. 4° de la Ley Penal Tributaria en aquellos casos en donde el delito reúne los requisitos del tipo establecido en el art. 3° de la citada ley, a excepción del monto, ya que no llega al umbral de los más de cuatrocientos mil pesos exigidos.

En un exceso y -nos animamos a decir- en un apuro interpretativo, se tiende a perseguir penalmente a sujetos cuya conducta no es delictual y que sólo pueden ser pasibles de una contravención. Esto es así, en aquellos casos en que el autor ha realizado la conducta típica prevista en el aprovechamiento indebido de subsidios, pero no ha alcanzado la condición objetiva de punibilidad: que lo percibido a causa de la acción típica supere la suma de los cuatrocientos mil pesos en un ejercicio anual.

Finalmente, corresponde considerar algunos antecedentes jurisprudenciales de nuestra Corte Suprema de Justicia de la Nación en donde vemos reflejada la postura del Supremo Tribunal sobre la temática en análisis.

Efectivamente, en autos “Usandizaga, Perrone y Juliarena, S. R. L. c. Gobierno nacional -D. G. I.” expresa la CSJN “...el derecho penal –en cualquiera de sus ramas- es un sistema riguroso y cerrado, formado por ilicitudes discontinuas, que no tolera ningún tipo de integración por analogía...”<sup>10</sup>.

También y siguiendo el criterio jurisprudencial del Alto Tribunal, en la causa caratulada “Heen Moon Young c. D.G.I.”, establece que “...debe tenerse en cuenta

---

<sup>10</sup> C.S.J.N. “Usandizaga, Perrone y Juliarena, S. R. L. c. Gobierno nacional -D. G. I.”, Fallos: 303:1548 (1981).

*VIOLACIÓN DEL PRINCIPIO DE LEGALIDAD. ERRÓNEA INTERPRETACIÓN DE LOS ARTÍCULOS 3° Y 4° DE LA LEY PENAL TRIBUTARIA.*

que la primera regla de interpretación de las leyes es dar pleno efecto a la intención del legislador”<sup>11</sup>.

Por último, se tendrá en cuenta la opinión de la CSJN en “SIGRA S.R.L. s/ Ley 23771”, en donde sentencia que: “La primera regla de interpretación de las leyes es dar pleno efecto a la intención del legislador, y la primera fuente para determinar esa voluntad es la letra de la ley”<sup>12</sup>.

---

<sup>11</sup> C.S.J.N. “Heen Moon Young s/ interpone apelación c. Resolución D.G.I.”, Fallos 315:1922 (1992).

<sup>12</sup> C.S.J.N. “SIGRA S.R.L. s/ Ley 23771”, Fallos 320:1962 (1997).

## **Capítulo 2: “Metodología de trabajo”**

### **Marco metodológico**

“El término metodología designa el modo en que enfocamos los problemas y buscamos las respuestas. En las ciencias sociales se aplica a la manera de realizar la investigación. Nuestros supuestos, intereses y propósitos nos llevan a elegir una u otra metodología. Reducidos a sus rasgos esenciales, los debates sobre metodología tratan sobre supuestos y propósitos, sobre teoría y perspectiva” (Taylor-Bogdan, 2000, pág. 5).

Dentro del marco metodológico se incluyen el tipo investigación que se llevará a cabo y las técnicas y procedimientos que se pretenden utilizar. Para el investigador este marco servirá de guía y determinará los límites dentro de los cuales encuadre la tarea a realizar.

La metodología de la investigación es la teoría o ciencia del método. Es un saber que tiene por objeto de estudio los métodos utilizados por las diferentes disciplinas científicas para generar teorías (Yuni-Urbano, 2003).

Ezequiel Ander-Egg ilustra acerca de la investigación, diciendo que “es el proceso que, utilizando el método científico, permite obtener nuevos conocimientos en el campo de la realidad social (investigación pura) o bien estudiar una situación para diagnosticar necesidades y problemas a efectos de aplicar los conocimientos con fines prácticos” (1995, pág. 59).

A través del método -utilizando operaciones, reglas y procedimientos- y siguiendo un recorrido previamente fijado en forma voluntaria y reflexiva se llega a alcanzar un objetivo material o conceptual (Ander-Egg, 1995).

### **Tipo de estudio**

En la presente investigación, siguiendo a Sampieri (1998), se utilizará el tipo de estudio exploratorio, ya que se trata de una temática que ha sido escasamente abordada y existen muy pocos antecedentes.

Al existir muy poco conocimiento utilizable se pondera adecuado realizar un estudio exploratorio y considerarlo –incluso- como una etapa inicial en un proceso continuo de investigación y más allá de eso, cualquiera sea el método escogido será utilizado con flexibilidad y así el problema inicialmente definido con cierta vaguedad se transforma en otro con significado más preciso (Selltiz, 1970).

Por medio del estudio exploratorio se intentará establecer cómo se tornan inconstitucionales los planteos de los querellantes, al querer interpretar en forma analógica los delitos de obtención fraudulenta de beneficios fiscales y de aprovechamiento indebido de beneficios fiscales.

### **Método de estudio**

El método científico para Sabino es “el procedimiento o conjunto de procedimientos que se utilizan para obtener conocimientos científicos, el modelo de trabajo o secuencia lógica que orienta la investigación científica. El estudio del método de los métodos, si se quiere dar al concepto un alcance más general, se denomina metodología, y abarca la justificación y la discusión de su lógica interior, el análisis de los diversos procedimientos concretos que se emplean en las investigaciones y la discusión acerca de sus características, cualidades y debilidades” (1998, pág. 19).

Cuando nos referimos –en un sentido amplio- a la metodología cualitativa estamos en presencia de una investigación que produce datos descriptivos (Taylor-Bogdan, 2000).

“La metodología cualitativa, a semejanza de la metodología cuantitativa, consiste en más que un conjunto de técnicas para recoger datos. Es un modo de encarar el mundo empírico (Rist, 1977)” (Taylor-Bogdan, 2000).

Por ello y en la búsqueda de un entendimiento -lo más profundo posible- del tema objeto de investigación, se considera al método cualitativo como el más adecuado para estudiar misma.

### **Fuentes a utilizar**

#### **Primarias:**

La investigación utilizará, como principales fuentes, la jurisprudencia en donde se afirma la importancia y jerarquía del Principio de Legalidad, rechazando por inconstitucionales las interpretaciones analógicas. También se le dará un espacio privilegiado al debate parlamentario de la Ley Penal Tributaria, en donde específicamente los legisladores intervinientes hacen especial énfasis en los tipos penales previstos en los artículos 3° y 4° de la LPT. Asimismo y a los fines de despejar dudas, se analizarán –también- los artículos pertinentes de la derogada Ley 23.771.

#### **Secundarias:**

En relación a estas fuentes, se analizará en forma exhaustiva doctrina específica buscando diferenciar las figuras de los delitos de “Aprovechamiento indebido de beneficios fiscales” y de “Obtención fraudulenta de beneficios fiscales” y con el objetivo de demostrar que pretender aplicarlas en forma extensiva y/o analógica viola elementales principios constitucionales.

#### **Técnicas de recolección de datos:**

Se realizará la revisión documental de datos, a través de un análisis de los documentos obtenidos de las fuentes, analizando la Ley Penal Tributaria, los fallos de los tribunales que marcan precedentes en lo que hace a la defensa a ultranza del Principio de Legalidad y demás principios constitucionales que vulneran los querellantes.

También y dentro del análisis, se incluirán libros y artículos de doctrina sobre el Principio de Legalidad y los delitos de obtención fraudulenta de beneficios fiscales y de

aprovechamiento indebido de beneficios fiscales. Buscando realizar una valoración sobre como los distintos autores abordaron los mismos.

### **Delimitación temporal/nivel de análisis:**

El marco temporal de este trabajo de investigación, que se extenderá hasta el año 2012, se inicia con el debate en la H. Cámara de Diputados de la Nación los días 27 y 28 de noviembre de 1996 (Diario de Sesiones Cámara de Diputados de la Nación, 48ª. Reunión, 21ª. Sesión Ordinaria. En esa reunión se trató la nueva Ley Penal Tributaria, que derogó a la Ley 23.771.

El Poder Legislativo Nacional sancionó a la Ley 24.769 con fecha 19 de diciembre de 1996 y fue promulgada de hecho el 13 de enero de 1997. Posteriormente a fines del año 2011, la Ley 24.769 fue modificada por la Ley 26.735.

La Ley 24.769 vino a reemplazar a la Ley Penal Tributaria inicial (Ley 23.771) que fue la primera norma que estableció el régimen penal tributario a principios de 1990. A decir del legislador Quinzio: “En realidad se trata de una nueva ley, puesto que propone la expresa derogación de la mencionada 23.771 y establece un nuevo ordenamiento que la supera en aspectos técnicos creando, además, nuevas figuras que abarcan la totalidad de los aspectos fácticos a tutelar penalmente, al tiempo que apunta a revertir el estado de decaimiento de la conciencia tributaria instalada desde hace mucho tiempo en nuestra sociedad...” (H. Cámara de Diputados de la Nación, 1996).

En lo referente al nivel de análisis del estudio, el trabajo comprenderá -principalmente-el estudio de legislación, doctrina y jurisprudencia propias del ámbito nacional, previéndose además consultar legislación y doctrina comparada (del Reino de España).

### **Capítulo 3: “Introducción a la temática”**

#### **El Régimen Penal Tributario en la Argentina.**

La lucha contra la evasión fiscal impuso al legislador la necesidad de recurrir al derecho penal a fin de intensificar la protección del bien jurídico tutelado a través de la aplicación de una sanción penal.

Hasta la vigencia de la ley 23.771, en febrero de 1990, aquellas conductas que implicaban una degradación fiscal eran castigadas por medio de un régimen contravencional que establecía la ley 11.683, de procedimiento fiscal.

Sin embargo, en los últimos años se evidenció la necesidad de considerar esas conductas defraudatorias no como meras infracciones tributarias, sino como verdaderos delitos, es decir, como acciones disvaliosas merecedoras de pena (Edwards, 2000).

Fue interpretada por el Poder Legislativo la existencia de un interés general para castigar como delitos a infracciones tributarias que hasta ese momento habían sido consideradas como tales, con prescindencia de que ontológicamente puedan ser vistas como delitos o contravenciones. Esto no puede ser objetado desde el punto de vista legal, ya que ninguna cláusula constitucional resulta violada (Villegas, 2008).

En su ejercicio recaudatorio, el Estado, en sus tres niveles, no debe ser afectado por intervenciones maliciosas de los particulares. A través de la recaudación impositiva logra los ingresos necesarios para el desarrollo de su población.

Hasta hace pocos años no existía en nuestro país conciencia tributaria. Conceptos como ingresos tributarios o pago de impuestos no estaban imbuidos en la cultura de la sociedad, mucho menos, el hecho de que su violación era un delito.

Una opinión –quizás muy cruda, pero no menos cierta- es la de Jorge Haddad (2012, pág. 3) cuando dice que “La sociedad en su conjunto no considera el pago de impuestos, o el derecho del Fisco a recibir los ingresos y gastos que le corresponden, como una prioridad de tal nivel que sea necesario colocarla en igualdad de condiciones que el derecho a la vida, a la seguridad pública, a trabajar o a la salud.” Recién con la

Ley 23.771, antecesora de la actual Ley Penal Tributaria se comienza a observar un cambio de rumbo en la sociedad.

No obstante lo expresado, que compartimos plenamente, el Estado en su lucha contra la evasión no puede ni debe dejar de lado principios penales ni constitucionales. Resulta inaudito aceptar que, en la búsqueda de una buena recaudación, se sufra una involución jurídica.

Tampoco, en aras de mejores resultados, puede la AFIP como órgano recaudador del Estado, intentar apartarse de las garantías constitucionales en el proceso penal. (Gómez, 2006)

#### **Antecedentes de la Ley 24.769: la Ley 23.771.**

La ley 23.771 estableció una política criminal tributaria, tipificando diversas conductas que atentaban contra la actividad financiera del Estado. (Edwards, 2000).

“No obstante, dicha normativa no colmó las expectativas creadas en torno a su eficacia para desalentar la evasión fiscal, y si bien se registraron numerosas causas motivadas en dicha ley en todo el país, el porcentaje de sentencias es por cierto bajo” (Edwards, 2000, pág. 17).

En este contexto, el Poder Ejecutivo resolvió realizar modificaciones a la ley 23.771 y -en agosto de 1996- dispuso la remisión al Congreso de la Nación un proyecto de ley penal tributaria.

En el mensaje de elevación el PEN dice que el proyecto “responde a la necesidad de modificar sustancialmente la norma referida para adaptarla a la evolución del tema tributario evidenciada tanto en nuestro ordenamiento jurídico como en el derecho comparado. La norma aludida ha sido objeto de múltiples críticas tanto doctrinarias como judiciales, constituyendo también tema de numerosas reuniones académicas en distintos ámbitos profesionales. En este contexto, el Poder Ejecutivo, frente al sentimiento generalizado de la comunidad, no puede menos que encarar la tarea de

reformular la ley en cuestión receptando las opiniones que, en la mayoría de los casos, son coincidentes”. (Edwards, pág. 18, 2000).

La Ley 24.769 vino a reemplazar a la Ley Penal Tributaria inicial (Ley 23.771) que fue la primera norma que estableció el régimen penal tributario a principios de 1990. A decir del legislador Quinzio: “En realidad se trata de una nueva ley, puesto que propone la expresa derogación de la mencionada 23.771 y establece un nuevo ordenamiento que la supera en aspectos técnicos creando, además, nuevas figuras que abarcan la totalidad de los aspectos fácticos a tutelar penalmente, al tiempo que apunta a revertir el estado de decaimiento de la conciencia tributaria instalada desde hace mucho tiempo en nuestra sociedad...” (H. Cámara de Senadores de la Nación, 1996).

#### **El espíritu del legislador:**

#### **El debate parlamentario de la Ley 24.769 y el tratamiento particular de sus arts. 3 y 4.**

El debate parlamentario de sanción de la Ley, que vino a derogar la anterior ley 24.771, se realizó entre los meses de noviembre y diciembre de 1996.

Durante el debate en la Cámara de Diputados (HCDN, 1996) se dijo que “esta iniciativa pretende regular adecuadamente la materia penal tributaria a la luz de la experiencia adquirida durante la vigencia de esa mentada norma (Ley 24.771)... La pretensión de implementar un nuevo régimen penal tributario se justifica en el decaimiento de la conciencia tributaria de la población y en el daño cada vez más grave que sufren los ingresos en materia tributaria y previsional.... El daño que produce el delito fiscal en sus diversas formas resulta inaudito en economías con un relativo grado de desarrollo, en las cuales los ingresos muchas veces insuficientes no alcanzan para sostener los bienes públicos necesarios para que la población perciba la existencia de un razonable bienestar general” (dichos del Diputado Menem).

A decir de Edwards (2000, pág. 19), “la ley 24.769 es una nueva muestra de que mediante la política penal tributaria se pretende combatir la evasión fiscal, criminalizando aquellas conductas que afectan la actividad económica del Estado”.

Yendo al estudio de los arts. 3° y 4° de la Ley que específicamente pretende analizar este trabajo, entendemos que es muy clara y concreta la exposición que –sobre el particular- realiza el miembro informante de la Comisión de la H. Cámara de Diputados de la Nación, Diputado Menem, cuando expresa que “con el propósito de mejorar la técnica legislativa que expone el art. 4° de la ley vigente, el art. 3° del proyecto incorpora la tipificación separada de la conducta consistente en el aprovechamiento indebido –mediante ardid o engaño- de subsidios directos; es decir, se trata de la percepción efectiva de tales subsidios. No se refiere ya a no pagar un tributo, como en los supuestos precedentes, sino de obtener un indebido desplazamiento patrimonial por parte del fisco.”

Sigue diciendo el miembro informante: “Por lo tanto, el delito no consiste en evadir, sino en una forma especial y agravada de estafar. En el tipo se verifica la perfecta consecutividad propia de la estafa, ardid o engaño –error en la víctima- y el desplazamiento patrimonial determinado por error. Se ha entendido que en razón del carácter especial de la víctima y de la gravedad propia de la ofensa, la figura merecía un tratamiento autónomo dentro de la LPT”.

Terminando su alocución, el diputado por La Rioja informa al plenario de la Cámara que “el art. 4° proyectado propone incriminar a quien mediante cualquier ardid o engaño obtuviere la autorización, reconocimiento o certificación necesarios para gozar de los beneficios fiscales a que se refiere el tipo penal. El delito es de peligro, pues se perfecciona con la obtención del reconocimiento, certificación o autorización, sin que sea necesaria la utilización efectiva del beneficio. De esta forma, se ha ampliado la esfera de protección penal, anticipándola a lo que de otra manera podría ser considerado una mera tentativa de otro delito fiscal” (HCDN, 1996).

Luego, en otro tramo del debate parlamentario, el Diputado Pichetto al referirse al art. 3° de la Ley en tratamiento dice: “en esta figura el delito no consiste en evadir sino en una forma especial y agravada de estafar. En este caso se verifican las condiciones propias de la estafa: ardid, engaño o error...” (HCDN, 1996).

Ya volveremos sobre esto cuando desarrollemos los capítulos de análisis concreto de los artículos 3° y 4° de la Ley. No obstante queda cabalmente demostrado, sin

*VIOLACIÓN DEL PRINCIPIO DE LEGALIDAD. ERRÓNEA INTERPRETACIÓN DE LOS ARTÍCULOS 3° Y 4° DE LA LEY PENAL TRIBUTARIA.*

necesidad de interpretación alguna, cual fue el espíritu de los señores Diputados de la Nación al sancionar la LPT.

## **Capítulo 4 “El Principio de Legalidad”**

### **El principio de legalidad.**

Es el principio fundamental del Estado de Derecho, siendo la manifestación jurídica de la supremacía de la ley. Supremacía que es considerada como la voluntad soberana del pueblo a través de sus representantes (Soler, 2011) y debe ser entendido como una expresión del valor de la seguridad jurídica que permite al ciudadano saber en forma previa lo que está prohibido.

Podemos fijar como año de origen del mismo a 1813, siendo formulado por Feuerbach -autor del Código de Baviera- a través de la frase latina “*Nullum crimen, nulla poena sine praevia lege*”.

Dice el profesor Bidart Campos (1996, págs. 514/515) “La finalidad del principio de legalidad es afianzar la seguridad individual de los gobernados. La ley predetermina las conductas debidas o prohibidas, de forma que los hombres puedan conocer de antemano lo que tienen que hacer u omitir, y quedar exentos de decisiones sorpresivas que dependan solamente de la voluntad ocasional de quien manda. Este aspecto toma en cuenta, por eso, el valor previsibilidad”.

El Principio de Legalidad impone exigencias políticas, restringiendo de esa manera el objeto del derecho penal a normas positivas y establece como única fuente primaria del derecho penal a la ley formal. Esto es debido a que se la considera como expresión de la voluntad popular emitida por los representantes del pueblo en el Poder Legislativo. Por ello, los límites derivados del Estado de Derecho son consecuencia de este principio. (Mir Puig, 2003).

Núñez (1999, pág. 65) al hablar de las consecuencias del Principio de Legalidad, dice: “De la garantía de la legalidad de la represión, propia de la forma republicana de gobierno (C. N., 1°), derivan, como consecuencias, la indelegabilidad de la facultad legislativa penal, el principio de reserva penal con sus presupuestos (la tipicidad del hecho punible, la prohibición de la aplicación de la ley penal por analogía y la irretroactividad de la ley penal) y la predeterminación legal de la pena aplicable”.

Es pacíficamente aceptado por la doctrina que el principio de legalidad indica que sólo puede recibir pena el sujeto que haya realizado una conducta ilícita descripta como tal y merecedora de dicha sanción, por medio de una ley que esté vigente en el momento de su realización. Entendemos que sólo es delito aquella conducta que ha sido prevista como tal en la ley penal y a la que se le asignó una pena específica. Aquellas concepciones que privilegian el tipo manifiestan que el principio de legalidad puede expresarse afirmando que no hay delito -ni por consiguiente pena- sin tipo penal legal (Creus, 1992).

Profundizando en el tema y siguiendo al maestro Zaffaroni (1998) es importante definir al concepto de “Legalidad” y los dos principios fundamentales que se desprenden del mismo, el de legalidad penal y el de legalidad procesal. El de legalidad penal pone especial atención en la tipicidad y sus límites y determina que el poder punitivo estatal se desarrolle dentro del marco –previamente establecido- de la punibilidad. Por su parte el *principio de legalidad procesal* dispone que las agencias del sistema penal –siguiendo pautas oportunamente detalladas y explicitadas- utilicen su poder para intentar criminalizar a *todos* los autores de acciones típicas, antijurídicas y culpables.

Adentrándonos en el principio de legalidad penal, debemos destacar que el mismo engloba: a la reserva absoluta de ley para la definición de las conductas constitutivas de delito y sus correspondientes penas; a la proscripción de la costumbre como fuente de Derecho penal; a la prohibición de la analogía y de la interpretación extensiva; a la irretroactividad de las normas penales en el caso de ser desfavorables para el reo; a la determinación y certeza de las normas penales; a la prohibición del *bis in ídem*; a la garantía jurisdiccional y, por último, a la garantía de la ejecución penal (Arroyo Zapatero, 1983).

“El principio de legalidad penal tiene una doble fundamentación, por una parte, de carácter político, expresión de la idea de libertad y del Estado de Derecho, de la que deriva la exigencia de ley formal y la de seguridad jurídica y, por otra, una fundamentación específicamente penal, expresión de la esencia o función social de la norma y la sanción penal. Ambos fundamentos han de considerarse conjuntamente y sólo así, como se verá, resulta viable conectar a una idea común y general cada uno de

los que inicialmente se han enumerado como contenidos del principio de legalidad” (Arroyo Zapatero, 1983, pág. 12).

Para Bacigalupo (2005) el principio de legalidad no se limita a la expresión de la seguridad jurídica, sino que representa a un orden democrático legítimo. La ley proviene de un parlamento, cuyos integrantes son democráticamente elegidos a través del voto popular, con representación de mayorías y minorías.

Por lo tanto, “el contenido del principio de legalidad se expresa en cuatro exigencias: *lex praevia*, *lex scripta*, *lex certa* y *lex stricta*, De ellos se derivan cuatro prohibiciones: está prohibida la aplicación retroactiva de la ley, la aplicación de derecho consuetudinario, la sanción de leyes penas indeterminadas y la extensión del texto legal a situaciones análogas (en contra del acusado)” (Bacigalupo, 2005, pág. 106).

### **Los artículos 18°, 19° y 75° inc. 22 de la Constitución Nacional.**

Todo el orden jurídico se basa en la Constitución, que está por encima de la ley y la primera “ley” a tomar en cuenta es la Constitución.

Nuestra Constitución Nacional receptó diversos temas de derecho penal que, por considerarlos de suma importancia para la organización y funcionalidad del sistema político, al normarlos, les dio rango constitucional.

Fueron constitucionalizadas las reglas sobre la definición de los tipos penales, en general: las que definen ciertos tipos penales concretos, las que establecen las penas y – por último- aquellas que determinan la vigencia temporal y la aplicación de delitos y penas (Bidart Campos, 1996).

El Principio de Legalidad es consecuencia de la parte primera del art. 18° de la CN, cuando dice que nadie “puede ser penado sin juicio previo fundado en ley anterior al hecho del proceso”<sup>13</sup>

La Constitución establece así la garantía penal, propia del derecho penal liberal, del *nüllum crimen nulla poena sine praevia lege poenali*.

---

<sup>13</sup> Constitución de la Nación Argentina. Art. 18°.

Esa regla adquirió la categoría de una garantía política superior, limitadora y rectora de la legislación penal, en la Constitución de Estados Unidos de Norteamérica en 1776 y pocos años después -también- fue receptada en la Declaración de los derechos del Hombre y del Ciudadano de la Revolución Francesa.

El principio de legalidad determina que configurada una infracción del grado que sea y la pena que le sea impuesta, es materia exclusiva y excluyente del Poder Legislativo, quedando fuera de la órbita de los Poderes Ejecutivo y Judicial. Nadie está obligado a hacer lo que la ley no manda, ni privado de hacer lo que ella no prohíbe (C. N. art. 19°) (Núñez, 1999).

De ahí nace, en primer lugar, la necesidad de que exista una ley sancionada por el Congreso de la Nación que mande o prohíba algo para que una persona al realizar una determinada conducta pueda incurrir en falta, ya sea por acción u omisión.

Asimismo y siguiendo con el principio de legalidad, es preciso también –para poder aplicarle una sanción penal- a la persona que viola la norma que, al lado de la infracción configurada, exista al mismo tiempo una sanción específica que castigue a esa violación (Núñez, 1999).

Siguiendo a Bidart Campos (1996) podemos decir que el principio de legalidad se complementa con el que dice que “todo lo que no está prohibido está permitido” enunciado en el art. 19° de nuestra CN<sup>14</sup>. Esto, aplicado a los hombres, significa que una vez que la ley ha regulado la conducta de los mismos con lo que les manda o les impide hacer, queda a favor de ellos una esfera de libertad jurídica en la que está permitido todo lo que no está prohibido.

Por último –y no menos importante que lo expresado en los arts. 18° y 19° de la CN- debemos mencionar lo que establece el Pacto de San José de Costa Rica, con jerarquía constitucional a partir de la Reforma de 1994 y receptado en el art. 75° inc. 22, que en la misma línea normativa añade que “nadie puede ser condenado por acciones u omisiones que en el momento de cometerse no fueran delictivos según el derecho

---

<sup>14</sup> Constitución de la Nación Argentina. Art. 19°.

aplicable. Tampoco se puede imponer pena más grave que la aplicable en el momento de la comisión del delito” (art. 9°).<sup>15</sup>

### **El tipo penal.**

El maestro Roxin (1979) lo define como la descripción concreta de la conducta prohibida. Por ello, la conducta debe ser concreta –valga la redundancia- en su definición, siendo esto necesario para que la persona conozca con certeza cuál es la conducta prohibida y cuál es la lícita.

“El tipo penal es un instrumento legal, lógicamente necesario y de naturaleza predominantemente descriptiva, que tiene por función la individualización de conductas humanas penalmente relevantes (por penalmente prohibidas)” (Zaffaroni, 1981, pág. 167).

Zaffaroni (1981, pág. 168) nos ilustra: “El tipo está redactado en un lenguaje humano, y éste ha menester de un símbolo para connotar la conducta: el verbo. Consecuentemente, es ineludible que el tipo contenga un verbo. La circunstancia de que el verbo no esté bien precisado en el tipo legal es sólo una deficiencia o una modalidad de la técnica legislativa, que obliga al órgano jurisdiccional a precisarlo, a buscarlo, a desentrañarlo”.

La conducta será típica o atípica según se subsuma o no en la descripción abstracta del tipo penal. Por lo tanto, la función garantizadora del tipo deriva del principio de legalidad, asegurando que sólo serán dignos de castigo los comportamientos descritos en la ley penal (Lascano, 2005).

“La adecuación típica requiere un derecho penal regido por el principio de legalidad y, más aún, por las consecuencias que le son inherentes: fundamentalmente la acuñación en esquemas firmes de las conductas punibles. Un derecho penal que no describiera esquemas firmes de conductas no permitiría hablar de la adecuación típica como elemento general del delito” (Bacigalupo, 1973, pág. 35)

---

<sup>15</sup> Pacto de San José de Costa Rica, art. 9°

Dice Núñez citado por Bacigalupo (1973, pág. 16) que “de la llamada función política del tipo se deduce la función dogmática al incluirse entre los caracteres del delito el que ‘para llegar a la aplicación de una pena es necesario que el juez compruebe la perfecta adecuación de una conducta humana a la forma de acción, de antijuridicidad, de culpabilidad supuestas por un tipo legal’ ”

Bacigalupo (1973) nos enseña que el concepto de tipo penal debe deducirse exclusivamente del principio de legalidad. Y para que el principio "nullum crimen nulla poena sine lege" pueda ser resumido en un tipo penal, el mismo deberá incluir –necesariamente- entre sus elementos el carácter doloso o culposo de la acción descripta. En caso contrario, el mismo no estaría sometido a la prohibición de la analogía, ni a la prohibición de retroactividad de la ley penal.

Joan Josep Queralt, catedrático de la Universidad de Barcelona, citado por Folco (2004, página 34) expone que “cuando un comportamiento no casa con un tipo penal, por más lesivo, inmoral, repugnante u otras lindezas que se quiera, no puede ser considerado delito, en cuanto el derecho fundamental que integra el principio de legalidad penal rige sin excepción alguna, pues si tuviera excepciones, ya no estaría en vigor.”

### **La analogía y la extensión en el derecho penal.**

Decía Jiménez de Asúa, citado por Bacigalupo (1999, pág. 77) "La analogía consiste en la decisión de un caso penal no contenido por la ley. Consecuentemente, la extensión del texto legal a casos que éste no contenía importaba la *creación* de derecho, lo que violaba el principio de división de poderes”.

La prohibición de analogía desde el punto de vista político-criminal se vincula al significado político liberal del principio de legalidad. “El aspecto relevante de ese principio -a los efectos de la prohibición de analogía- es la garantía que ofrece al ciudadano la precisa determinación de los delitos y de las penas. De admitirse la analogía se abandonarían la precisión, más o menos inequívoca, que proporciona la letra

de la ley. A los fines de que tal garantía rija es que desde el liberalismo constituye un principio del Estado de Derecho la prohibición de analogía” (Mir Puig, 2003, pág. 292).

El órgano jurisdiccional tiene prohibido castigar un hecho por su analogía con otro que la ley castiga (analogía legal) o por analogía de la necesidad de protección en el caso concreto (analogía jurídica). (Núñez, 1976).

Entrando en un análisis más profundo del tema, decimos que la prohibición de la aplicación por analogía de la ley penal sólo rige cuando perjudica al imputado. Es la denominada “analogía in malam partem”.

“Tal es la que fundamenta la imposición de la pena o el agravamiento de la situación del imputado o condenado. Por el contrario, porque las garantías constitucionales, como la involucrada en el caso (C.N., 18), funcionan en beneficio y no para perjudicar al imputado, es admisible la aplicación de la ley penal por analogía in bonam partem, vale decir, la que se hace para excluir o minorar la pena o mejorar la situación del interesado: así, para eximir de castigo a los contraventores de leyes policiales locales, se han aplicado por analogía las reglas del Código penal sobre prescripción y causas de inimputabilidad” (Núñez, 1999, págs.68/69).

Es opinión del Profesor Zaffaroni (2002, pág. 110): “Si por analogía se entiende completar el texto legal, en forma que considere prohibido lo que no prohíbe o lo que permite, reprochable lo que no reprocha o, en general, punible lo que no pena, basando la decisión en que prohíbe, no justifica, reprocha o pena conductas similares o de menor gravedad, este procedimiento de interpretación queda absolutamente vedado del campo de la elaboración jurídica del derecho penal, porque la norma tiene un límite lingüísticamente insuperable, que es la máxima capacidad de la palabra.”

Precisamente tiene prohibido el juez completar los supuestos, debiendo extremar en sus decisorios la máxima que establece que sólo la ley formal es fuente de criminalización primaria. La propia seguridad jurídica que requiere que el juez acuda a la analogía en el derecho civil es la que exige que se abstenga de ella en el derecho penal (Zaffaroni, Alagia y Slokar, 2002).

### **El Principio de Legalidad y la analogía en la LPT.**

Entendemos que el derecho penal tributario es parte integrante del derecho penal y – por ende- deben seguirse en su aplicación los principios rectores del derecho penal ordinario o común. Por ello, en materia de ilícitos tributarios y sin excepción alguna, es aplicable el principio de legalidad.

Así lo establece el Código Penal en su artículo 4°: “Las disposiciones generales del presente Código se aplicarán a todos los delitos previstos por leyes especiales, en cuanto éstas no dispusieran lo contrario.”<sup>16</sup>

En el derecho penal tributario la sanción que reprime a los ilícitos específicos tiene el carácter de pena, por lo que la aplicación del principio de legalidad en materia de delitos y contravenciones fiscales es obligatorio. (Villegas, 2008).

Andreozzi, citado por Villegas (2008, pág. 79) dice: “Según el principio de legalidad, no puede haber infracción tributaria sin ley previa que tipifique la conducta antijurídica y fije una pena.”

La aplicación del principio de legalidad, en materia de delitos y contravenciones fiscales, es de absoluta vigencia y obligatoria ya que esos ilícitos son reprimidos con sanciones que tienen el carácter de penas (Villegas, 2008).

Señala Jarach, citado por Villegas (2008, pág. 79) que “es éste un principio tan general en la conciencia jurídica universal, que el derecho tributario penal no puede sustraerse a su aplicación...”.

No menos importante es la opinión de nuestra Corte Suprema que ha entendido que la infracción común, la de hacienda y la de policía, a pesar de sus diferencias, presentan la característica común de estar sometidas al principio de legalidad.<sup>17</sup>

Por último, a modo de colofón, consideramos de suma importancia –por lo ilustrativo- recordar los dichos del Magistrado Javier López Biscayart al tratar el tema: “El árido temperamento de la Administración Federal de Ingresos Públicos a partir de la creación de los Juzgados Nacionales en lo Penal Tributario que, en su afán de formular

<sup>16</sup> Código Penal Argentino. Artículo 4°.

<sup>17</sup> CSJN, “Fallos”, t.158, p. 88.

denuncias penales casi espontáneamente, como consecuencia de un exacerbado criterio fiscalista que inocentemente se aparta de los principales mandamientos de nuestra Carta Magna, no hace más que mantenerse erguido, esgrimiendo una constante lucha 'presuntiva' que siempre ha de tener su límite irrefutable en las garantías constitucionales de los ciudadanos" (Citado por Gómez, 2006).

### **El Principio de Legalidad en la jurisprudencia de la Corte Suprema.**

Finalmente y a título meramente enunciativo, hemos elegido algunos antecedentes jurisprudenciales – todos vinculados al derecho penal tributario- de nuestra Corte Suprema de Justicia de la Nación, que refuerzan la posición sustentada en el presente trabajo y en donde vemos reflejada la postura del Máximo Tribunal sobre la temática en análisis.

Efectivamente, en autos “Usandizaga, Perrone y Juliarena, S. R. L. c. Gobierno nacional -D. G. I.” expresa la CSJN “...el derecho penal –en cualquiera de sus ramas- es un sistema riguroso y cerrado, formado por ilicitudes discontinuas, que no tolera ningún tipo de integración por analogía, tendientes a completar los elementos esenciales de las figuras creadas por la ley”<sup>18</sup>.

También y siguiendo el criterio jurisprudencial del Alto Tribunal, en la causa caratulada “Heen Moon Young c. D.G.I.”, establece que “...debe tenerse en cuenta que la primera regla de interpretación de las leyes es dar pleno efecto a la intención del legislador”<sup>19</sup>.

Por último, es digno de cita la postura de la CSJN en SIGRA S.R.L. s/ Ley 23771”, en donde sentencia que: “La primera regla de interpretación de las leyes es dar pleno

---

<sup>18</sup> C.S.J.N. “Usandizaga, Perrone y Juliarena, S. R. L. c. Gobierno nacional -D. G. I.”, Fallos: 303:1548 (1981).

<sup>19</sup> C.S.J.N. “Heen Moon Young s/ interpone apelación c. Resolución D.G.I.”, Fallos 315:1922 (1992).

*VIOLACIÓN DEL PRINCIPIO DE LEGALIDAD. ERRÓNEA INTERPRETACIÓN DE LOS ARTÍCULOS 3° Y 4° DE LA LEY PENAL TRIBUTARIA.*

efecto a la intención del legislador, y la primera fuente para determinar esa voluntad es la letra de la ley”<sup>20</sup>.

Analizando este último fallo, observamos en los fundamentos del voto de mayoría del Supremo Tribunal, que hace referencia a otras resoluciones de la CSJN reforzándose así la postura asumida: “Que cabe recordar que la primera regla de interpretación de las leyes es dar pleno efecto a la intención del legislador (Fallos: 302: 973 --La Ley 1980-D, 397--), y la primera fuente para determinar esa voluntad es la letra de la ley (Fallos: 299: 167 --La Ley, 1978-B, 306--), así como que los jueces no deben sustituir al legislador sino aplicar la norma tal como éste la concibió (Fallos: 300: 700); las leyes deben interpretarse conforme el sentido propio de las palabras que emplean sin violentar su significado específico (Fallos: 295: 376), máxime cuando aquél concuerda con la acepción corriente en el entendimiento común y la técnica legal empleada en el ordenamiento jurídico vigente (Fallos: 295: 376), para todo lo cual se deben computar la totalidad de sus preceptos de manera que armonicen con el ordenamiento jurídico restante y con los principios y garantías de la Constitución Nacional (Fallos: 312: 111, considerando 8°)”<sup>21</sup>

---

<sup>20</sup> C.S.J.N. “SIGRA S.R.L. s/ Ley 23771”, Fallos 320:1962 (1997).

<sup>21</sup> CSJN “Sagra” antes citado.

### **Capítulo 5: “El aprovechamiento indebido de beneficios fiscales”**

Al artículo 3° de LPT se lo titula como “Aprovechamiento indebido de subsidios”

“ARTICULO 3° — Será reprimido con prisión de tres años y seis meses a nueve años el obligado que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, se aprovechara indebidamente de reintegros, recuperos, devoluciones o cualquier otro subsidio nacional directo de naturaleza tributaria siempre que el monto de lo percibido supere la suma de pesos cien mil (\$ 100.000) en un ejercicio anual.”<sup>22</sup>

Previo a continuar y si bien no afecta a los objetivos del presente trabajo de investigación, sabemos que la LPT ha sido recientemente modificada mediante la Ley N° 26.735 <sup>23</sup> habiéndose actualizado el monto mínimo para encuadrar en las distintas figuras típicas, por lo que en el caso del artículo en estudio, dicho monto es ahora de cuatrocientos mil pesos (\$ 400.000.-).

El otro cambio importante introducido por la Ley 26.735 es la ampliación del tipo criminal, con la inclusión dentro del bien jurídico tutelado a aquellos subsidios otorgados por las provincias y por la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

#### **El tipo objetivo y subjetivo.**

##### **Tipo Objetivo**

El tipo objetivo consiste en la presentación de declaraciones juradas engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, con el propósito de aprovecharse indebidamente de reintegros, recuperos, devoluciones o cualquier otro subsidio nacional, provincial o correspondiente a la C.A.B.A., de naturaleza tributaria,

---

<sup>22</sup> LPT, art. 3°.

<sup>23</sup> Ley 26.735 publicada en el Boletín oficial el 28 de diciembre de 2011.

siempre que el monto de lo percibido supere la suma de pesos cuatrocientos mil (\$ 400.000.-).

Siguiendo a Villegas (2008) decimos que “aprovechar” significa utilizar, disfrutar y servirse en forma ilegal de subsidios directos. Esto es, se produce un desplazamiento patrimonial voluntario y perjudicial de dinero del fisco -mediante maniobras que le inducen a error- lográndose la percepción efectiva del subsidio a favor del obligado.

Si este importe mínimo no es alcanzado por la conducta fraudulenta, la misma queda impune. Así, la condición objetiva de punibilidad limita al delito, ya que sólo es punible el aprovechamiento indebido de subsidios que supere la suma de los cuatrocientos mil pesos en un ejercicio anual (Haddad, 2012).

Para que se dé el tipo deben existir –necesariamente- tanto la percepción efectiva del subsidio, como también un indebido desplazamiento patrimonial desde el fisco hacia el obligado. Sin descuidar también el carácter autónomo del mismo (Vázquez, 2011).

Dice el Doctor Catania (2007): “se trata del aprovechamiento indebido de la entrega efectuada por parte del Estado de una suma dineraria al sujeto activo del delito, producto de una voluntad viciada por el error en el cual hubo de incurrir, previamente, como consecuencia de la actividad engañosa de aquel sujeto”.

### **Tipo subjetivo**

El tipo subjetivo está dado por un sujeto (el “obligado”) que actúa dolosamente, empleando maniobras ardidasas o engañosas a fin de sustraer dinero de las arcas del fisco, con el conocimiento y la voluntad de percibir un monto superior a los 400.000 pesos. Debemos insistir que, si no se acredita -en el proceso- como mínimo dicho monto, el sujeto no será pasible de condena (Villegas, 2008).

### **Condición objetiva de punibilidad**

Javier López Biscayart al prologar la obra del Dr. Sequeira (2012, pág. IX), cuando se refiere a los artículos de la LPT que establecen montos para considerar que la

conducta ardidosa o engañosa es punible, manifiesta que: “Conforme la doctrina mayoritaria y la jurisprudencia prácticamente unánime, el monto evadido constituiría una condición objetiva de punibilidad... Esto significa que respecto de los montos evadidos opera una consideración política del legislador, extra penal, dirigida a concentrar el trabajo de la justicia en función de los hechos más graves, tanto cuando se trata de establecer el umbral mínimo de punibilidad, como cuando se trata de aumentar la escala penal por una más gravosa”.

En el caso del artículo 3° en análisis, esa condición objetiva de punibilidad quedó establecida en 400.000 pesos (antes de la reforma \$100.000.-). De no superarse dicho monto la conducta queda impune (Sequeira, 2012; Villegas, 2008; Haddad, 2012; Vázquez, 2011).

“Por el hecho de establecerse la condición objetiva de punibilidad y de no traspasarse la suma mencionada, la conducta queda despenalizada, y no puede reubicársela en otro tipo penal al ser una ley especial la que la deja impune. Lo expuesto no es solamente nuestra opinión, sino también el criterio pacífico de todas las salas de la Cámara Nacional de Casación Penal, como no podía de ser de otro modo, por la aplicación directa de los principios del derecho penal ante el caso dado” (Haddad, 2012, pág. 112).

### **Delito de resultado o de daño.**

Estamos ante un delito de resultado ya que este artículo de la LPT prevé un monto mínimo para que se produzca la defraudación. En caso de ponerse en peligro al bien jurídico protegido, ya sea en forma concreta, abstracta o hipotética, la conducta es atípica (Sequeira, 2012).

Para Edwards (2000) se trata de un delito de resultado o de daño, requiriéndose la efectiva percepción de la suma de dinero para que se perfeccione el delito, no bastando las distintas maniobras engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño para la consumación del delito.

Debemos reafirmar, en esta instancia, lo anteriormente visto al analizar los antecedentes parlamentarios, a decir del miembro informante de la Cámara de Diputados: "...se trata de la percepción efectiva de tales subsidios. No se refiere ya a no pagar el tributo.... sino a obtener un indebido desplazamiento patrimonial por parte del fisco. Por lo tanto el delito no consiste en evadir, sino en una forma especial y agravada de estafar." (HCDN, 1996).

El delito es de daño y admite tentativa. Nos encontramos con dos etapas que se pueden individualizar en el despliegue de la conducta. Así, en una primera etapa, el obligado realiza el despliegue de artificios para aprovecharse en forma indebida de subsidios directos de naturaleza tributaria. Posteriormente y en una segunda etapa, se perfecciona el delito con la consumación del mismo –percibir por tal concepto la suma de \$ 400.000.- (Villegas, 2008).

El delito es de resultado ya que hubo un desprendimiento patrimonial por parte de la Tesorería del Estado.

### **El sujeto activo**

Es el "obligado" que realiza la conducta típica. La actuación del sujeto activo logró que el Estado –inducido a error- le otorgue un subsidio tributario dando lugar a percibir una suma de dinero a la que no se tenía derecho, en concepto de reintegros, subsidios o devoluciones (Soler, 2005).

La ley no especifica una calidad especial del autor, ya que puede ser cualquier obligado como contribuyente fiscal que realice alguna de las acciones descritas en la norma a los fines de percibir un subsidio directo en forma ilegítima. No requiere que reúna alguna condición específica de industrial, comerciante o inversor, tampoco que esté inscripto en el régimen especial de promoción (Chiara Díaz, 1997). Cuando hablamos de "obligado" estamos en presencia del sujeto pasivo del tributo, responsable por deuda propia y responsable por deuda de ajena (Sequiera, 2012). Los terceros sólo pueden ser responsables bajo los términos de la participación criminal.

### **El umbral del fraude al Fisco.**

Para determinar si el fraude fiscal supera la condición objetiva de punibilidad, deben sumarse, en el año calendario –personas físicas-, o comercial –personas jurídicas- la totalidad del monto percibido en carácter de subsidios (Sequeira, 2012).

Haddad (2012) entiende que debe tomarse el período comprendido entre el 1° de enero y el 31 de diciembre de cada año. Ello debido a se trata de entrega de sumas de dinero a un contribuyente, provenientes del Estado y que está contemplado en el Presupuesto anual (previsto por las leyes de contabilidad y hacienda pública entre el 1° de enero y el 31 de diciembre) del mismo.

Supera a los objetivos de este trabajo el determinar si se trata de la suma entregada, en concepto de subsidios, por cada uno de los estamentos del Estado (nacional, provinciales y de la CABA) en forma conjunta o en forma individual.

No obstante y siguiendo a Sequeira (2012), debe utilizarse aquella interpretación que resulte más beneficiosa para el sujeto activo. Idéntico criterio debe utilizarse cuando el obligado se ve beneficiado con más de un subsidio que sean diferentes entre sí.

### **Bien jurídico protegido.**

Si bien nos encontramos ante la tutela de la Hacienda Pública en general, en el presente artículo 3° de la LPT se busca proteger una faz de la actividad financiera del Estado -el gasto público-, que se realiza mediante el otorgamiento de subsidios (la entrega de dinero a particulares) en forma indebida. El Estado entrega dinero a quién no corresponde (Haddad, 2012).

Actualmente se tiende a considerar como bienes jurídicamente protegidos a ciertos intereses supraindividuales. La Administración Pública actúa fundamentalmente con los ingresos obtenidos por medio de impuestos que pagan los contribuyentes (terceros). El capital así conformado, no es más que un simple patrimonio circulante y consumible que es utilizado en función de lo previsto en el Presupuesto General de Gastos. Se busca la protección de un interés macroeconómico y social – la Hacienda Pública- entendida

como un sistema de recaudación de ingresos que tiene como objetivo solventar el gasto público (Sequeira, 2012).

A decir de Spinka (2007) lo que se ofende es el patrimonio del Tesoro nacional y luego esto afecta la correcta distribución de los recursos del Estado nacional, provincial o de la CABA. Recursos estos que son utilizados para realizar las funciones propias de la actividad estatal y para satisfacer las necesidades de la ciudadanía alentando actividades que redundan en beneficio de la comunidad toda.

Como colofón del presente título, se cree conveniente recordar las palabras ya citadas del diputado informante: "... se ha entendido que en razón del carácter especial de la víctima y la gravedad propia de la ofensa, la figura merecía un tratamiento autónomo dentro de la Ley Penal Tributaria" (HCDN, 1996).

### **Tentativa y consumación.**

El delito se consuma con la percepción del reintegro, la devolución o el recupero de impuestos. Al ser un delito de resultado, requiere la efectiva percepción de la suma de dinero que establece el artículo.

Debe entonces producirse un desplazamiento de índole patrimonial desde el Tesoro del Estado a favor del obligado. Esto es, que -para la consumación del delito- debe haberse producido la obtención del dinero del Fisco proveniente del subsidio y por una suma que supere la que establece la condición objetiva de punibilidad.

Pueden desarrollarse diversas maniobras ardidasas o engañosas a fin de aprovecharse del reintegro, la devolución o el recupero pero, para perfeccionar el delito, el sujeto activo debe percibir la suma superior a los cuatrocientos mil pesos.

Se admite la tentativa cuando el agente activo pone en marcha las maniobras ardidasas o engañosas y, por motivos ajenos a su voluntad, no logra percibir el reembolso (Edwards, 2000).

## **Capítulo 6: “La obtención fraudulenta de beneficios fiscales”**

“Obtención fraudulenta de beneficios fiscales”

“ARTICULO 4° - Será reprimido con prisión de uno a seis 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.”<sup>24</sup>

### **El tipo objetivo y subjetivo.**

#### **Tipo objetivo**

La tipificación legal determina, como verbo o acción, dos etapas: una primera, la de obtener el reconocimiento, la certificación o la autorización, y una segunda, que establece que dicha acción debe tener como objetivo gozar de una exención, desgravación, diferimiento, liberación, reducción, reintegro, recupero o devolución tributaria al fisco nacional, provincial o de la CABA.

La acción típica consiste en obtener (lograr o conseguir) en forma voluntaria de la víctima (Fisco) inducida a error, por la maniobra ardidosa o engañosa, una certificación o autorización que le permita al autor o a un tercero, gozar de un beneficio fiscal descrito en la ley - exención, desgravación, diferimiento, liberación, reducción, reintegro, recupero o devolución tributaria- (Villegas, 2008).

La maniobra fraudulenta debe inducir a error al Estado para que extienda la certificación o autorización que servirá al sujeto activo para obtener un beneficio fiscal ilegítimo.

A decir de Villegas “las situaciones de hecho o conductas pasibles de configurar el tipo penal son múltiples y forman un amplio espectro” (2008, pág. 289).

---

<sup>24</sup> LPT, art. 4°

“Del análisis individual de cada uno de los conceptos enumerados taxativamente de dicha norma se puede extraer que *exenciones* son aquellos casos en que se exceptúa el nacimiento de la obligación tributaria por razones distintas a la de los principios jurídicos en los que se funda el deber de contribuir; *desgravación*, consiste en la supresión total o parcial de un tributo preexistente o en la rebaja de sus tipos o tarifas; *diferimiento* es un supuesto en que realizado el hecho imponible establecido en la norma, no se ingresa el impuesto debido en el momento oportuno, en virtud de que una norma establece que dicho impuesto sea ingresado en un período fiscal posterior; *liberación* en la opinión de Vicente O. Díaz es ‘una manifestación de la magnitud jurídica gravable, pero exceptuada de cumplir con el mandato de la ley’; *reducción* deviene en una disminución en la base imponible del impuesto o en la alícuota general del mismo y *reintegro, recupero, o devolución tributaria*, a diferencia de las anteriores, se dan supuestos en donde el contribuyente ya ha realizado el hecho imponible y ha ingresado el impuesto correspondiente al fisco nacional; es así que se está haciendo alusión a restitución de tributos”.<sup>25</sup>

En una rápida descripción de conductas podemos mencionar a la eliminación de lo adeudado, a la disminución de la acreencia, al conseguir un diferimiento en el pago y a la entrega por parte del fisco -por reintegro o recupero- de montos que en realidad no le corresponde devolver y que beneficiarán patrimonialmente al autor o a un tercero.

### **Tipo subjetivo**

El tipo subjetivo es doloso y requiere del dolo directo para que la culpabilidad sea típica.

“Debe haber efectivo conocimiento, por parte del agente, de los elementos objetivos del tipo penal, y consecuente voluntad de obtener un reconocimiento, certificación o autorización para gozar de un beneficio fiscal” (Edwards, 2000, pág. 39).

---

<sup>25</sup> CFMdP, causa n°6087, 31-3-2010.

### **Delito de peligro.**

La figura contemplada en el artículo en análisis es de peligro concreto, ya que se anticipa la protección penal del bien jurídico tutelado.

No requiere que el beneficio fiscal sea utilizado y así fue previsto por el legislador: “es un delito de peligro, pues se perfecciona con la obtención del reconocimiento, certificación o autorización, sin que sea necesaria la utilización efectiva del beneficio” (HCDN, 1996).

Precisamente, la figura normada amplía el radio de protección del bien jurídico protegido por cuanto para la perfección del delito no se requiere la obtención efectiva del beneficio y el consecuente perjuicio al Fisco, sino que basta la consecución de un instrumento apto para obtenerlos por lo que estamos ante una incorrecta denominación de la figura (Chiara Díaz, 1997).

Dice Villegas (2008, pág. 290) que se trata de un delito de peligro “porque se concreta con la obtención fraudulenta del instrumento pertinente para lograr el beneficio, pero sin que sea necesario que su destinatario lo persiga efectivamente”.

En el mismo sentido opina el Doctor Sequeira: “se trata de un delito de peligro concreto, pues no requiere, para que la acción sea típica, de un resultado dañoso sobre el bien jurídico tutelado, sino que con solo obtener el reconocimiento, la certificación o la autorización para lograr la exención ya es suficiente” (2012, pág. 309).

A entender de la Cámara Nacional Penal Económico “Por el mero hecho que el legislador no haya previsto un monto determinado, como condición objetiva de punibilidad, para el delito del artículo 4° de la ley 24.769, también es posible inferir que aquel ha considerado que el hecho ilícito allí descripto reviste una gravedad tal que fue necesario imponer una pena aún para los casos en los cuales no se haya producido algún perjuicio económico concreto para la realización del delito mencionado, o aunque el perjuicio económico fuera mínimo o inexistente. La obtención estafatoria de beneficios fiscales implica atentados graves y conmocionantes para la fe pública y el patrimonio

común a través de acciones tan censurables por su alto contenido criminoso y el desprecio a la comunidad jurídicamente organizada que las mismas incluyen”<sup>26</sup>.

### **Bien jurídico protegido.**

El bien jurídico tutelado son los ingresos públicos. Al obtener un beneficio de los previstos en la norma tiene implícito la reducción de los citados ingresos a la hacienda pública y, consecuentemente, un incremento en la presión tributaria hacia el resto de los contribuyentes. Esto es debido a la necesidad de cubrir los menores ingresos o la disminución de la actividad del Estado en beneficio de la ciudadanía (Haddad, 2012).

Por lo que, es la Hacienda Pública y, en particular sus ingresos, los que no podrán ser recaudados debido a la maniobra fraudulenta en la obtención de los mismos.

### **Sujeto activo**

La figura en análisis no define específicamente al autor, sino que habla de “el que”. Por lo que puede ser sujeto activo del delito cualquier persona, al no haberse definido una calidad especial de la misma.

“Como la ley no prevé ninguna prevención literal sobre las condiciones del sujeto, la ley se refiere a ‘el que’, concluimos que puede serlo cualquiera, sea un ‘obligado’ o no quien ostente esa condición” (Sequeira, 2012, pág. 320).

Dice Haddad (2012), “advértase que la figura no emplea la expresión ‘el obligado’, como si lo hacen los artículos precedentemente comentados cuando se refieren al autor, lo cual evidencia que cualquier persona puede cometer este delito tributario”. El autor citado se refiere a los arts. 1°, 2° y 3° de la LPT que ponen en cabeza del obligado a la autoría.

---

<sup>26</sup> Cámara Nacional Penal Económico, Sala B. “Di Biase, Luis Antonio y otros”. 30-11-2006.

Es así que podemos afirmar que cualquier sujeto, sea persona física o ideal, puede realizar la conducta típica sin ser necesariamente el beneficiario.

### **Tentativa y consumación.**

El Dr. Carlos M. Folco, citado por Chiara Díaz (1997, pág. 265), dice que “estamos ante un delito de peligro concreto pero que, sin embargo, se perfecciona con lo que técnicamente sería una tentativa de estafa en el derecho penal común. Por lo tanto, desde ese punto de vista no podría plantearse la tentativa de este delito”.

Sequeira (2012) opina que la doctrina se encuentra dividida sobre si el delito tipificado en el art. 4° admite o no tentativa y cita la opinión de varios respetados tributaristas, entre otros la del doctor Oscar Romera que considera que la tentativa es posible, al igual que el profesor Catania. En el otro extremo señala al antes mencionado profesor Folco.

Con respecto a la consumación, a decir de Orce y Trovato (2008, pág. 131), “el delito no se consuma en el momento en que se dicta el acto administrativo, sino cuando el autor obtiene para sí el comprobante”.

### **Ausencia de condición objetiva de punibilidad.**

Cualquier accionar subsumible en el artículo 4° es merecedor de sanción penal sin que importe para ello el monto de que se trate, ya que el ilícito contemplado no contiene ninguna condición objetiva de punibilidad.

Esto implica que, cualquiera sea la conducta fraudulenta tendiente a obtener un beneficio fiscal, la misma será perseguida penalmente, cualquiera sea cantidad de dinero en esté en juego (Edwards, 2000).

## **Capítulo 7: “Criterio comparativo entre ambas figuras”**

### **Breve referencia**

En los capítulos 5 y 6 de este Trabajo, hemos desarrollado con amplitud las figuras de “aprovechamiento indebido de subsidios” y “obtención fraudulenta de beneficios fiscales”.

Para no ser reiterativos y cansar al lector, cuando realicemos la comparación entre ambas normas, buscaremos ser lo más escuetos posibles y desarrollaremos lo que a nuestro entender se torna imprescindible para poder resaltar las diferencias entre los tipos penales que definen los artículos 3° y 4° de la Ley 24.769. Artículos que como venimos diciendo no son confusos, ni tampoco insuficientes; sino que, por el contrario, son claros, precisos y cerrados.

Entendemos, al igual que la doctrina y la jurisprudencia mayoritaria, que el Fisco y/o el Ministerio Público buscan utilizar con carácter subsidiario al art. 4° de la LPT en aquellos casos en donde el aprovechamiento indebido de subsidios no alcance la condición objetiva de punibilidad.

### **El nacimiento de la LPT: la diferencia de origen.**

Volvamos al año 1996, en el mes de agosto el titular del Poder Ejecutivo Nacional elevó –como ya dijimos- a consideración del Congreso de la Nación el proyecto de nueva LPT y la propuesta estimaba como un único artículo a los hoy artículos 3° y 4°.

Y, como analizáramos en el Capítulo 1 del presente trabajo, fue el propio Poder Legislativo el que distinguió y reguló en forma separada a las normas que hoy conocemos como “aprovechamiento indebido de subsidios” y “obtención fraudulenta de

beneficios fiscales” (recordemos la exposición del diputado por la provincia de La Rioja en su carácter de miembro informante).

Cualquier observador, medianamente perspicaz, puede advertir entonces que se trató y reguló a las normas en forma separada atento que se trataba de dos figuras diferentes autónomas entre sí.

Es así que – a riesgo de ser reiterativo pero con el propósito de reafirmar nuestra posición- volvemos a recordar las palabras del Diputado Menem al referirse al art. 3° manifestó que “con el propósito de mejorar la técnica legislativa que expone el artículo 4° de la ley vigente, el artículo 3° del proyecto incorpora la tipificación separada de la conducta... se ha entendido que en razón del carácter especial de la víctima y la gravedad propia de la ofensa, la figura merecía un tratamiento autónomo dentro de la ley penal tributaria” (HCDN, 1996).

Insistimos en que es claro el espíritu del legislador que buscó dotar a ambas normas de supuestos distintos.

### **La acción típica y el delito.**

Para Casal, Romero Victorica y Vigliero, citados por Graciela Manonellas (2009, págs. 139/140) manifiestan que:

“La hipótesis que contempla el art. 4° si bien representa una estructura similar a la figura del art. 3°, se diferencia de ella principalmente por la ausencia, como resultado de la acción, de un perjuicio material en concreto para la Hacienda Pública. Básicamente la figura del art. 4° castiga la obligación maliciosa del reconocimiento o autorización para gozar de un beneficio fiscal y se consuma con el pronunciamiento de la agencia estatal que otorga o reconoce dicho beneficio.

Que con la obtención de ese pronunciamiento aún no se ha afectado el sistema de recaudación tributaria del Estado, ni tampoco su sistema de concreción de subsidios, pero existe un peligro evidente de que tales situaciones lleguen a materializarse. Se sanciona la obtención ardidosa de beneficios fiscales, castigándose conductas que bien se podrían ubicar cronológicamente en una etapa inmediatamente anterior al principio de ejecución de los delitos previstos en los arts. 1°, 2° inc. “c” y 3° de la misma ley”.

Ambas normas se encuentran relacionadas, pero no por ello dejan de ser autónomas entre sí. Por ello, siguiendo las enseñanzas del Doctor Zaffaroni (1981), es propicio -en este tramo de análisis- definir los verbos que caracterizan la conducta disvaliosa.

Esto es, el tipo debe contener al verbo y observamos que, mientras que en el artículo 4° el verbo típico consiste en obtener (conseguir, alcanzar, lograr), en el artículo 3° nos encontramos con otro: el verbo aprovechar (utilizar, usar, gozar, lucrarse, etc.) (Diccionario Espasa, 1995).

A decir del Profesor Vázquez (2011, pág. 193) “la más intensa sanción del artículo 3° respecto al 4°, no está dada por superarse la barrera económica, sino por una cuestión conceptual en el desarrollo del tipo... No es el monto el que nos sitúa entonces en una u otra impronta legal”.

Como ya vimos en el capítulo 3 de este Trabajo al referirnos al debate parlamentario de la LPT, se definió al delito del artículo 3° no como un modo de evadir, sino como una forma especial y agravada de estafar. Además, es condición -para que se dé el tipo- que se produzca la percepción efectiva del subsidio. A decir del Dr. Thomas, citado por Spinka (2007, pág. 201), “la esencia del tipo penal (del art. 3°) consiste en percibir”.

Dice Edwards (2000, pág. 35) al referirse al verbo típico “aprovechar”: “aprovecharse indebidamente implica un empleo ilegítimo, es decir, la percepción concreta del subsidio...”.

Así, es requisito legal para que se dé la conducta típica del art. 3° de la LPT, que se produzca un desplazamiento patrimonial desde el Fisco y hacia el sujeto activo del delito. El citado requisito no se encuentra en el art. 4°.

En lo que hace al delito, difieren también ambas figuras, ya que mientras en el art. 3° estamos ante un delito de resultado o de daño, en la conducta castigada en el art. 4° se está en presencia de un delito de peligro.

Villegas (2008, pág. 282), al referirse al delito de daño del art. 3°, dice: “La norma exige dos niveles de ejecución: por un lado, una primera etapa consistente en el despliegue de artificios para aprovechar indebidamente subsidios nacionales directos de naturaleza tributaria. Pero en una segunda etapa se requiere también la consumación dada por el resultado de percibir por tal concepto una suma que supere los \$ 100.000, con lo que recién se perfecciona el delito”.

### **La pena.**

El tipo penal contemplado en el art. 3° de la LPT, el aprovechamiento indebido de subsidios, prevé una pena de prisión de tres años y seis meses a nueve años. Atento a ello, en principio, no se podría obtener la exención de prisión.

La pena prevista para la obtención indebida de beneficios fiscales, que norma el art. 4° de la Ley 24.769, también es de prisión pero por un plazo de uno a seis años, por lo que durante el proceso el reo podría gozar de libertad.

### **El sujeto**

Mientras que el autor del delito tributario, en el aprovechamiento indebido de subsidios, es “el obligado” y se lo considera un sujeto especial; en el caso de la obtención fraudulenta de beneficios fiscales puede ser cualquier persona, atento que el tipo no requiere de ninguna calidad especial por parte del sujeto activo.

### **La condición objetiva.**

Siguiendo con la interpretación de las diferencias de los tipos penales previstos en los arts. 3° y 4° de la LPT, analizaremos la condición objetiva de punibilidad de ambos delitos.

De la simple lectura del art. 3° de la Ley queda claro, sin necesidad de alambicadas interpretaciones, que para que se pueda aplicar una pena la figura exige que lo percibido a causa de la acción típica deba superar los cuatrocientos mil pesos. Caso contrario, la conducta queda impune.

En cambio, la figura de obtención fraudulenta de beneficios fiscales del art. 4° no contiene monto alguno. Siempre se perseguirá penalmente a quien realice la acción típica independientemente del monto involucrado en la maniobra.

### **Jurisprudencia**

#### *Análisis del fallo “Bonano”.*

Hemos tomado para su análisis la causa caratulada “Metalúrgica Bonano S.A. s/ Inf. Ley 24.769” de la Cámara Federal de Apelaciones de Mar del Plata. Fue precisamente este fallo el que nos hizo elegir el tema de investigación para el TFG,

Entendemos que, en esta causa, vemos reflejada la errónea interpretación de la querrela, la A.F.I.P. – D.G.I., y del Ministerio Público Fiscal, que con un afán recaudatorio buscan englobar dentro del marco del delito a conductas que no están tipificadas como tales.

Para ello, tratan de aplicar la analogía en una materia donde está expresamente prohibida y aunar dentro de una misma figura a normas distintas que tipifican distintos

*VIOLACIÓN DEL PRINCIPIO DE LEGALIDAD. ERRÓNEA INTERPRETACIÓN DE LOS ARTÍCULOS 3° Y 4° DE LA LEY PENAL TRIBUTARIA.*

delitos, que son impermeables entre si y que de ninguna manera pueden producir confusión o duda alguna al momento de su interpretación.

Ello lo venimos sosteniendo desde el inicio mismo del Trabajo y quedó –a nuestro entender- prístinamente demostrado durante todo su desarrollo. Consideramos, por lo expuesto, que el actuar del Fisco a través de la AFIP y de algunos Agentes Fiscales, es violatorio del Principio de Legalidad.

Volviendo al análisis de la causa, la misma se tramitó por ante la Secretaría Penal Económica del Juzgado Federal N° 3 y posteriormente actuó como Tribunal de Alzada la Cámara Federal de Apelaciones, ambos tribunales con sede en la ciudad de Mar del Plata.

Por una parte la citada sociedad percibió en efectivo un subsidio de \$ 57.386, en carácter de aportes no reembolsables en el marco del Programa de Apoyo a la Reestructuración Empresarial en el año 2001, habiendo utilizado como conducta engañosa la presentación de facturas apócrifas que daban cuenta de la realización de un curso de capacitación a su personal.

Asimismo, obtuvo un bono “Certificado de Crédito Fiscal” por la suma de 16.100,81 pesos. Dicho certificado fue posteriormente utilizado para cancelar obligaciones fiscales. Precisamente, es lo relacionado a la obtención de dicho bono lo que habremos de desarrollar.

La AFIP denunció el hecho como constitutivo del delito de “obtención fraudulenta de beneficios fiscales” y en idéntico sentido se pronunció el Agente Fiscal.

Contraria es la opinión del Juez de grado en su sentencia que, en relación al bono “Certificado de Crédito Fiscal” emitido por el monto de 16.100,81, expreso: “en virtud de que el mismo –conforme antes se indicara- fue luego utilizado para la cancelación de obligaciones fiscales, habré de decir que dicha conducta debe ser necesariamente encuadrada dentro de las previsiones del artículo 3 de la ley 24.769; ello en orden a que dicha suma fue efectivamente aprovechada, excediendo de esta manera la mera obtención que reprime el artículo 4to. de la misma ley”.

En otro de los considerandos de la resolución expresa “que en lo que respecta específicamente al hecho enunciado en primer término, entiendo que estamos ante un caso de clara atipicidad por no darse la condición objetiva de punibilidad que integra el tipo penal del art. 3 de la ley 24.769 establecida en la suma de cien mil pesos por ejercicio anual” y citando a Alejandro Catania (2005) continua diciendo el magistrado: “... el verbo típico utilizado por el legislador al describir la figura es “aprovechar” –no la mera ‘obtención’ que corresponde al art. 4to de la ley 24.769- es decir *utilizar, disfrutar y servirse* ilegalmente de los subsidios directos. ‘Se trata de la percepción efectiva de los subsidios, obteniéndose así del Fisco cantidades de dinero ya ingresadas, que le pertenecen y que tienen un destino específico adjudicado’ (pág. 121)”.

Más adelante el Dr. Pradas dice: “Que respecto de cómo *debe producirse el aprovechamiento*, ha de valorarse que debe ser por un lado **indebido** y por otro lado debe constituir una **percepción**, circunstancias éstas que de hecho han ocurrido en el caso bajo estudio, y así lo ha denunciado la representante de la AFIP, expresando en definitiva el ‘perjuicio fiscal sufrido’”.

Y abunda Su Señoría fundando su fallo, “que respecto al carácter de peligro abstracto que se pretende adjudicar a la figura del art. 4°, ... el tipo penal bajo estudio abarca un paso previo en el iter criminis que desencadenaría en las figuras contempladas en los artículos 1°, 2° y 3° de la mencionada ley 24.769. Catania sostiene que si bien tiene una estrecha relación esta figura contemplada en el art. 4° con dichos tipos penales, no es una figura dependiente, subsidiaria o de superposición con algunos estratos del iter criminis de dichos tipos penales, sino que por el contrario es una figura independiente y autónoma. Por ende si puede identificarse un resultado típico por la ‘obtención’ de un reconocimiento de un beneficio fiscal ‘...aquella conducta implica la obtención de los instrumentos necesarios para una posterior realización de las conductas previstas por los tipos penal de evasión tributaria o de aprovechamiento indebido de subsidios’ (Alejandro Catania, op cit pág.131); es decir que estaríamos ante una especie

de delito de peligro concreto y no de peligro abstracto, siendo éste criterio compartido por el suscripto”.<sup>27</sup>

Por lo que sobreseyó a los imputados con fecha 24 de febrero de 2009.

Apelada que fuera la sentencia de primera instancia por parte de la Fiscalía General y por la AFIP, en su rol de querellante, tomó intervención la Cámara Federal de Apelaciones de Mar del Plata.

De la lectura de los considerandos del fallo, observamos que el agente fiscal se agravia por entender “que la interpretación de los hechos y de la normativa aplicable debe ser otra, siendo el artículo 4° de la Ley 24.769 de efectiva aplicación para todos aquellos casos en que el beneficio fiscal se hubiera obtenido y aun cuando el mismo haya sido utilizado, reservándose la aplicación de la figura del art. 3° para aquellos casos más gravosos en que el uso del certificado haya producido un perjuicio fiscal superior a los \$ 100.000.”<sup>28</sup>

Sigue diciendo el magistrado que emite el primer voto al referirse al recurso de la Fiscalía: “Estima que ese sentido lógico debe darse a la interacción de las dos figuras mencionadas y no otro. Manifiesta que los hechos investigados deben encuadrarse legalmente en la figura del art. 4 de la ley 24.769, figura autónoma que permite la sanción conductas como las denunciadas en autos por el fisco nacional...”.

En otro considerando de su voto, el Dr. Jorge Ferro dice: “por su parte la querella, AFIP-DGI... manifiesta que el resolutorio atacado efectúa una errónea calificación de los hechos bajo el art. 3 de la LPT, concluyendo que el mismo no resulta reprochable penalmente. La querella estima errónea la conclusión arribada y disiente de la misma, ya que entiende que la figura prevista y penada por el art. 4° de la Ley Penal Tributaria es una figura autónoma e independiente”.

---

<sup>27</sup> JF Mar del Plata N°3 Causa N° 12.769 “Metalúrgica Bonano S.A. s/ inf. Ley 24.769”

<sup>28</sup> CFA Mar del Plata Causa N° 6087 “Metalúrgica Bonano S.A. s/ inf. Ley 24.769”

*VIOLACIÓN DEL PRINCIPIO DE LEGALIDAD. ERRÓNEA INTERPRETACIÓN DE LOS ARTÍCULOS 3° Y 4° DE LA LEY PENAL TRIBUTARIA.*

Al referirse a la obtención de un Certificado de Crédito Fiscal por el valor de \$ 16.100,81 y su posterior utilización para cancelar obligaciones tributarias de carácter nacional dice el Señor Juez de Cámara, “he de afirmar, de conformidad a lo resuelto por el señor Juez de la instancia anterior, pero por distintos fundamentos que los esgrimidos por el a quo, que estamos ante un caso de clara atipicidad por no darse la condición objetiva de punibilidad que integra el tipo penal previsto y determinado por el art. 3° de la Ley 24.769”.

En otro párrafo de su meduloso análisis el magistrado dice: “Que efectuado un análisis de la normativa en juego, debo significar que las figuras contenidas en los arts. 3 y 4 de la ley 24.769 tienen el mismo elemento subjetivo, tal ‘el que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño se aproveche indebidamente de subsidios’ (art. 3), en tanto el art. siguiente, refiere a la ‘obtención fraudulenta de beneficios fiscales mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño’; vale decir, en ambas figuras existe el dolo directo”.

Más adelante dice el Juez Ferro: “Pero en lo que difieren ambas figuras, es en el elemento objetivo: En el art. 3 está configurado por el aprovechamiento indebido de reintegros, recuperos, devoluciones, o cualquier otro subsidio directo de índole tributaria... También debo destacar que dicha norma establece una condición objetiva de punibilidad si el monto percibido excede de \$ 100.000 e impone pena de 6 meses a 9 años. En lo concerniente al art. 4 la conducta puede ser por acción u omisión; el elemento objetivo consiste en obtener fraudulentamente del fisco un reconocimiento, o sea, aceptar una cosa como verdadera; una certificación o sea, dar fe de la veracidad de un hecho y una autorización que es dar a una persona para hacer alguna cosa”.

En la parte final de los fundamentos de su voto, expresa el juzgador: “He de expresar en el caso de marras, que la acción desarrollada se circunscribe dentro de los lineamientos establecidos en el art. 3° de la ley 24.769, por tratarse del aprovechamiento de un subsidio directo nacional de naturaleza tributaria, pero que, en razón que el importe aprovechado (\$ 16.100,81) no supera la condición objetiva de punibilidad

prevista en el mismo, resulta atípico dicho accionar no configurándose por ende, en este particular caso, la figura prevista en el art. 4 de la misma normativa” y agrega: “Esto último es así, ya que en discordancia a lo argumentado por la parte querellante y por el Ministerio Público Fiscal en sus respectivos recursos, quienes afirman la procedencia de la aplicación del art. 4 de la Ley Penal Tributaria, considero que dicho art. –a diferencia del art. 3-, no contiene una fórmula general ‘cualquier otro beneficio fiscal’, sino que describe de modo taxativo los tipos de beneficios fiscales a los que tiene que estar referido el especial elemento subjetivo del autor para conformarse el tipo”.

Así es que la Cámara –confirmando el auto de primera instancia- resolvió sobreseer a los imputados (aplicando el art. 3° de C.P.P.N.) ante la inexistencia de delito calificado “prima facie” como aprovechamiento indebido de subsidios (art. 3° de la Ley 24.769).

El lector podrá advertir que los fundamentos de las sentencias, tanto en la primera como en la segunda instancia, no hacen más que llevar al caso concreto, lo que vinimos desarrollando –desde el punto de vista teórico, con análisis de doctrina y jurisprudencia- a lo largo de todo el Trabajo Final de Graduación.

Finalmente y en idéntico sentido, podemos mencionar otros fallos, en donde el accionar de la AFIP y del Ministerio Público Fiscal es similar, siempre en la búsqueda de definir como delictivas conductas que no son tales, con la finalidad última de mejorar la recaudación fiscal.

Así, citamos a Galli y otros s/Pres. inf. Art. 4 de la ley 24.769<sup>29</sup> e Incidente de Apelación en Causa AFIP-DGI s/ denuncia Cooperativa de Trabajo La Sirenita<sup>30</sup>.

---

<sup>29</sup> CFA Mar del Plata Causa N° 5103 “Galli, Jorge Mario, Galli, Agustín Jorge. s/ inf. Art. 4 de la Ley 24.769”.

<sup>30</sup> CFA Mar del Plata Causa N° 6125 “Incidente de Apelación en causa (AHP-DGI s/DENUNCIA COOPERATIVA DE TRABAJO LA SIRENITA)”.

## **Capítulo 9: Conclusión**

Tal como lo planteamos al inicio del presente Trabajo Final de Graduación una vez realizado un análisis doctrinario y jurisprudencial, podemos concluir que las figuras que contemplan los artículos 3° y 4° de la Ley 24.769 – Ley Penal Tributaria regulan dos situaciones distintas.

De la lectura de los citados artículos, como ya lo manifestamos, observamos que la redacción de los mismos es clara y no da lugar a duda interpretativa ni confusión alguna.

Esto está planteado desde la propia génesis de la Ley. Sólo basta releer el debate parlamentario para ver que, las normas de los arts. 3° y 4°, gozan de autonomía y tienen un alcance distinto.

Luego de un recorrido por la doctrina mayoritaria y la jurisprudencia al analizar el tipo -y más concretamente al verbo que lo define- entendemos que el citado verbo difiere en las conductas planteadas. Ya explicamos la diferencia entre el “aprovechamiento” del art. 3° con la “obtención” del 4°.

También podemos observar que el delito de “obtención fraudulenta de beneficios fiscales” puede considerarse como una instancia previa a la del “aprovechamiento indebido de subsidios”. Pero, no obstante ello, mal podemos considerar que el iter criminis se encuentre en la etapa de ejecución. Sobre esto, recordemos que hablamos de la posibilidad de tentativa que prevé el art. 3° de la LPT.

Si bien llegamos a este resultado luego de una investigación doctrinaria de destacados autores especializados, cabe destacar que es el propio debate parlamentario el que fija un rumbo al definir la naturaleza previa del accionar del art. 4° en relación al 3°.

Entonces podemos concluir que pretender aplicar lo normado en el art. 4° en aquellos casos en que, desarrollada la conducta prevista en el art. 3°, no se llega a la

*VIOLACIÓN DEL PRINCIPIO DE LEGALIDAD. ERRÓNEA INTERPRETACIÓN DE LOS ARTÍCULOS 3° Y 4° DE LA LEY PENAL TRIBUTARIA.*

condición objetiva de punibilidad (\$ 400.000.-) es imposible y vulnera elementales principios constitucionales y penales.

Esta forzada interpretación, a nuestro entender apurada y tendiente a que el Fisco obtenga una mejor recaudación -sin importar que para ello se viole el Principio de Legalidad y se trate de aplicar la analogía y la extensión en materia penal- debe ser rechazada de raíz.

No queremos abundar en las consideraciones que señalamos al desarrollar el criterio comparativo entre ambas figuras, en el capítulo 7 de este TFG, por lo que a ellas nos remitimos en honor de la brevedad.

Si el Fisco entiende que, al establecer una condición objetiva de punibilidad en el artículo 3° de la norma, deja fuera del alcance de la vara penal a conductas merecedoras de reproche debe impulsar la modificación de la Ley Penal Tributaria. Mal puede realizar rebuscadas interpretaciones que –quizás- puedan parecer cercanas o similares, pero que tienden a aplicar interpretaciones analógicas y/o extensivas y que en definitiva violan el Principio de Legalidad.-

Mar del Plata, 25 de marzo de 2013.-

M. Gustavo Larrieu

Legajo VABG10360

## Bibliografía

### **Doctrina:**

- ANDER-EGG, E. (1995). *Técnicas de investigación social*. Buenos Aires: Lumen.
- ARROYO ZAPATERO, L. (1983). *Principio de Legalidad y Reserva Ley en materia penal*. Revista Española de Derecho Penal. Mayo-Agosto de 1983, Año 3, Número 8.
- BACIGALUPO, E. (1973). *Tipo y Error*. Buenos Aires: Cooperativa de derecho y Ciencias Sociales.
- BACIGALUPO, E. (1999). *Principios Constitucionales de Derecho Penal*. Buenos Aires: Hammurabi.
- BACIGALUPO, E. (2005). *Derecho Penal y Estado de Derecho*. Santiago de Chile: Jurídica de Chile.
- BIDART CAMPOS, G. J. (1996). *Manual de la Constitución Reformada*. Buenos Aires: Ediar.
- CARRANZA TORRES, L.R. (2007). *Planteos en defensa de los derechos del contribuyente frente al fisco*. Buenos Aires: Legis Argentina.
- CATANIA, A. (2007). *Régimen Penal Tributario. Estudio sobre la ley 24.769*. Buenos Aires: Editores del Puerto.
- CHIARA DÍAZ, C. A. (1997). *Ley penal tributaria y previsional 24.769*. Santa Fe: Rubinzal-Culzoni.
- CREUS, C. (1992). *Derecho Penal Parte General (3ª. Ed.)*. Buenos Aires: Astrea.
- DICCIONARIO ESPASA(1995) *Diccionario de Sinónimos y Antónimos de la Lengua Española*. Madrid: Espasa Calpe.
- EDWARDS, C. (2000). *Régimen Penal Tributario-Estudio de la ley 24.679*. Buenos Aires: La Ley.

- FOLCO, C. M., ABRALDES, S., LÓPEZ BISCAYART, J. (2004). *Ilícitos fiscales – Asociación ilícita en materia tributaria – Ley 25.874*. Buenos Aires: Rubinzal-Culzoni.
- FOLCO, C. M. (2004). *Procedimiento tributario: naturaleza y estructura* (2ª. Ed.). Santa Fe: Rubinzal-Culzoni.
- GIULIANI FONROUGE, C., NAVARRINE, S. (2010). *Procedimiento Tributario y de la Seguridad Social*. Buenos Aires: Abeledo Perrot.
- GÓMEZ, T. (2006, Noviembre). *Utilización de las presunciones en la esfera penal tributaria*. Ponencia presentada en las XXXVI Jornadas Tributarias del Colegio de Graduados en Ciencias Económicas de la Ciudad de Buenos Aires. Mar del Plata, Argentina.
- HADDAD, J. E. (2012). *Ley Penal Tributaria Comentada* (7ª. Ed.). Buenos Aires: Abeledo Perrot.
- H. CÁMARA DE DIPUTADOS DE LA NACIÓN (1996). Boletín Oficial 48° Reunión, 21° Sesión ordinaria, 27 y 28 de noviembre.
- H. CÁMARA DE SENADORES DE LA NACIÓN (1996). Boletín Oficial 85° Reunión, 2° Sesión extraordinaria (continuación), 19 de diciembre.
- LASCANO, C. J., (2005). *Derecho Penal, Parte General*. Córdoba: Advocatus.
- MANONELLAS, G.N. (2009). *Manual de Derecho Penal Tributario*. Buenos Aires: La Ley.
- NUÑEZ, R. C. (1999). *Manual de Derecho Penal Parte General* (4ª. Ed.). Buenos Aires: Lerner.
- ORCE, G. y TROVATO, G. F. (2008). *Delitos Tributarios*. Buenos Aires: Abeledo-Perrot.
- ROXIN, CLAUS. (1979). *Teoría del Tipo Penal*. Buenos Aires: Depalma.
- SABINO, C. (1996). *El proceso de investigación*. Buenos Aires: Lumen Hvmanitas.

- SAMPIERI HERNÁNDEZ, R. (1998). *Metodología de la investigación*. México: Mc Graw Hill – Interamericana de México.
- SELLTIZ, C. (1970). *Métodos de investigación en las relaciones sociales*.
- SEQUEIRA, M.A. (2012). *Régimen Penal Tributario: Ley 24.769 con la reforma de la Ley 26.735*. Buenos Aires: La Ley.
- SOLER, O. H. (2011). *Tratado de Derecho Tributario* (4ª Ed.). Buenos Aires: La Ley.
- SOLER, O. H. (2005). *Derecho tributario, económico, constitucional, sustancial, administrativo, penal* (2ª. Ed.). Buenos Aires: La Ley.
- SPINKA, R. (2007). *Derecho Penal Tributario y Previsional*. Buenos Aires: Astrea.
- TAYLOR, S.J. – BOGDAN, R. (2000). *Introducción a los métodos cualitativos de investigación* (3ª Ed.). Buenos Aires: Paidós.
- VÁZQUEZ, D.R.D. (2011). *Diferencias entre el aprovechamiento indebido de subsidios y la obtención fraudulenta de beneficios fiscales*. Revista Derecho Procesal y Criminología. L.L. Octubre 2011, 189-198.
- VILLEGAS, H. (2008). *Régimen Penal Tributario Argentino*. Buenos Aires: La Ley.
- YUNI, J.A.-URBANO, C.A. (2003). *Recursos Metodológicos para la Preparación de Proyectos de Investigación*. Buenos Aires: Brujas.
- ZAFFARONI, E. R. (1981). *Tratado de Derecho Penal Parte General, Tomo III*. Buenos Aires: Ediar.
- ZAFFARONI, E. R. (1998). *En busca de las penas perdidas*. Buenos Aires: Ediar.
- ZAFFARONI, E. R., ALAGIA, A. y SLOKAR, A. (2002) *Derecho Penal Parte General* (2a. Ed.). Buenos Aires: EDIAR.

#### **Legislación:**

- Constitución de la Nación Argentina. Arts. 18°, 19° y 75° inc. 22.

*VIOLACIÓN DEL PRINCIPIO DE LEGALIDAD. ERRÓNEA INTERPRETACIÓN DE LOS ARTÍCULOS 3° Y 4° DE LA LEY PENAL TRIBUTARIA.*

- Código Penal Argentino. Art. 4°.
- Ley 24.769-Penal Tributaria, modificada por Ley 26.735. Arts. 3°, 4°, 18° y 23°.
- Pacto de San José de Costa Rica, Convención Americana de Derechos Humanos (1969). Art. 9°.
- Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, (1966). Art. 9°.

**Jurisprudencia:**

- C.S.J.N. “Usandizaga, Perrone y Juliarena, S. R. L. c. Gobierno nacional -D. G. I.”, Fallos: 303:1548 (1981).
- C.S.J.N. “Heen Moon Young s/ interpone apelación c. Resolución D.G.I.”, Fallos 315:1922 (1992).
- C.S.J.N. “SIGRA S.R.L. s/ Ley 23771”, Fallos 320:1962 (1997).
- C.N.C.P. “Metalúrgica Bonano S.A. s/recurso de casación”. Registro n° 18.429 del 30 de agosto de 2011.

### **Resumen**

En el presente trabajo se presentan los resultados obtenidos al estudiar los artículos 3° y 4° de la Ley Penal Tributaria a los fines de demostrar que, si bien regulan dos situaciones disímiles, tienden a confundirse en su contenido y alcance, llegando – incluso- a ser consideradas como dos opciones de una misma conducta.

El estudio introduce al lector en el Régimen Penal Tributario de la Argentina y en el espíritu del legislador al sancionar la Ley que hoy nos rige. Se describieron luego aspectos constitucionales y algunos propios del derecho penal. El mismo continuó con un estudio individual y comparativo de los artículos 3 y 4 de la Ley Penal Tributaria y concluyó con el análisis de un fallo de la Justicia Federal, con asiento en la ciudad de Mar del Plata, que es paradigmático en el tratamiento de las figuras, su contenido y alcance.

Se analizaron los citados artículos que norman las figuras penales del “Aprovechamiento indebido de subsidios” y de la “Obtención fraudulenta de beneficios fiscales” y se reafirmó que son claros, precisos y cerrados, sin dejar espacio alguno para convertirse en materia opinable.

Se hizo referencia a casos en donde la Administración Federal de Ingresos Públicos y algunos fiscales realizan una forzada interpretación de los artículos 3° y 4° de la Ley Penal Tributaria, a nuestro entender apurada y con el solo fin de que el Fisco obtenga una mejor recaudación. Con dicho accionar pretenden aplicar la analogía y la extensión en materia penal, la que debe ser rechazada porque resulta violatorio del Principio de Legalidad consagrado en nuestra Constitución Nacional.

### **Abstract**

In this article are presented the results obtained by studying the Third and Fourth articles of the Criminal Tax Law for the purposes of demonstrate that, although both of them regulate dissimilar situations, they tend to be confused in terms of their content and scope, even been considered as two options of the same behavior.

The study introduces the reader in Argentina's Criminal Law Regime and in the spirit of the legislator when he sanctions the law that governs us today. Then, there are going to be described some constitutional and criminal law aspects. Afterward, we made an individual and comparative study of the Third and Fourth articles of the Criminal Tax Law and concluded with the analysis of a federal law's verdict, residing in Mar del Plata city, that is paradigmatic in the treatment of this figures, their content and scope.

We analyze the cited articles that norm the criminal law figures of "improper subsidy use" and the "obtaining of fraudulent tax benefits" and its reaffirm that they are clear, precise and closed, leaving no room to become an opinion matter.

Reference has been made to cases in where the Public Income Federal Administration and some district attorneys made a forced interpretation of the Third and Fourth Criminal Tax Law that is, to our understanding, rush and with the only purpose to make a higher profit to the Inland Revenue. With this way of acting they pretend to apply analogy and extension in a criminal matter, which must be rejected because it violates the Legality Principle consecrated in our National Constitution.

*VIOLACIÓN DEL PRINCIPIO DE LEGALIDAD. ERRÓNEA INTERPRETACIÓN DE LOS ARTÍCULOS 3° Y 4° DE LA LEY PENAL TRIBUTARIA.*