

UNIVERSIDAD EMPRESARIAL SIGLO 21

ABOGACÍA

Modalidad Tutorial a Distancia

TUTOR DE CARRERA: DRA. MARÍA EUGENIA CANTARERO

TRABAJO FINAL DE GRADO

- 2013 -

TEMA:

“RESPONSABILIDAD PENAL TRIBUTARIA”

COMISIÓN ACADÉMICA DE EVALUACIÓN: Dr. Pedro Sacone Ocaña

Dr. José Ignacio Vocos

ALUMNO: MARTÍN GUILLERMO SÁNCHEZ

INDICE

I.- INTRODUCCIÓN	04
1. <u>CAPÍTULO 1: DERECHO TRIBUTARIO Y PENAL TRIBUTARIO.</u>	
1.1. Derecho Tributario	11
Concepto, caracteres y relación con otras ramas del derecho	11
1.2. Derecho Penal Tributario	12
Concepto, naturaleza y principios aplicables	12
2. <u>CAPÍTULO 2: ILÍCITOS Y SANCIONES TRIBUTARIAS.</u>	
2.1. Infracciones y sanciones en la Ley de Procedimiento Fiscal N° 11.683	16
Infracciones formales	16
Infracciones materiales	16
2.2. Sujetos de los deberes impositivos	19
Responsables por Deuda Propia	19
Responsables por Deuda Ajena	21
2.3. Sujetos Infractores y Responsables de las Sanciones	21
3. <u>CAPÍTULO 3: DELITOS PENALES TRIBUTARIOS.</u>	
3.1. Evasión Simple: Análisis del Tipo Básico	23
3.2. Evasión Agravada: Motivos de Agravamiento	28
3.3. Aprovechamiento Indevido de Subsidios	31
3.4. Obtención Fraudulenta de Beneficios Fiscales. Pena Accesorias	33
3.5. Apropiación Indevida de Tributos	35
4. <u>CAPÍTULO 4: DELITOS RELATIVOS A LOS RECURSOS DE LA SEGURIDAD SOCIAL.</u>	
4.1. Evasión Previsional Simple. Análisis del Tipo Básico	39
4.2. Evasión Previsional Agravada: Motivos de agravamiento	42
4.3. Apropiación Indevida de los Recursos de la Seguridad Social	43
5. <u>CAPÍTULO 5: DELITOS FISCALES COMUNES.</u>	
5.1. Insolvencia Fiscal Fraudulenta	46
5.2. Simulación dolosa de pago	49
5.3. Alteración dolosa de registros, sistemas informáticos o equipos electrónicos	51
6. <u>CAPÍTULO 6: DISPOSICIONES GENERALES DE LA LEY PENAL TRIBUTARIA.</u>	
6.1. Participación de funcionarios o empleados públicos: Incremento de escala penal	55
6.2. Participación de personas jurídicas	56
Crisis del principio penal “Societas Delinquere Non Potest”	58
Responsabilidad de los representantes de sociedades y entes colectivos	59
6.3. Responsabilidad de profesionales y asesores	60
Accesorias de inhabilitación especial	60
Agravante por concurrencia de dos o más personas	61
Asociación Ilícita Tributaria	62
6.4. Exención de responsabilidad penal por presentación espontánea	67
Exclusión de la “probation”	68
6.5. Imposición conjunta de sanciones administrativas	69
Análisis del artículo 17° de la LPT a la luz del principio penal “Non Bis In Idem”	71

7. **CAPÍTULO 7: CUESTIONES PROCESALES ADMINISTRATIVAS Y JUDICIALES.**

7.1.	Procedimiento Determinativo de la Deuda Tributaria	71
7.2.	Independencia de los procesos. Prejudicialidad Penal	73
7.3.	Medidas Probatorias	74
7.4.	Competencia judicial en el ámbito nacional y provincial	75
7.5.	Querellante Particular	76
II.-	CONCLUSIONES	78
III.-	APÉNDICE: Ley N° 24.769, Régimen Penal Tributario	82
IV.-	BIBLIOGRAFÍA	90
	Antecedentes Legales	90
	Antecedentes Doctrinarios	90
	Antecedentes Jurisprudenciales	93

I.- INTRODUCCIÓN

Actualmente, en cualquier tipo de Estado de Derecho, es indispensable contar con los recursos necesarios para afrontar el gasto público que demanda la actividad estatal. Nos referimos a los recursos tributarios; su cuantía dependerá del rol que asuma el Estado y el alcance de las tareas que realice, que en la economía moderna, es ciertamente de una extensión considerable. Pero ya sea en un Estado Liberal, como en el de los siglos XVII y XVIII, en un Estado Intervencionista, como el que existió luego de la Primera Guerra Mundial, o bien, en un Estado Regulador, como el vigente, la realidad es que siempre se necesita de los recursos tributarios para financiar la actividad de cualquier Estado de Derecho.

Es así que los gobiernos se dedican continuamente a establecer marcos regulatorios para un sinnúmero de actividades económicas, que en la mayoría de los casos, implican la imposición a los particulares de deberes y obligaciones formales y sustanciales, bajo la amenaza de aplicación de sanciones que pueden llegar incluso a penas privativas de la libertad. Dentro de ese conjunto de normativas se desarrolla, entre otros, el derecho tributario y penal tributario, que se vinculan precisamente con la necesidad del Estado de obtener los recursos necesarios para financiar su actividad y cumplir con sus fines.

En pos de este objetivo se despliega desde el Estado una actividad recaudatoria, a través del establecimiento de impuestos, tasas y contribuciones a cargo de los ciudadanos que están obligados a pagar, ya sea en virtud del poder de imperio estatal, o bien como consecuencia de la prestación de servicios específicos o la realización de obras determinadas (no será objeto de análisis en esta obra, la clásica y ya superada discusión doctrinaria respecto de la clasificación y distinción de los recursos tributarios). Dicha actividad recaudatoria es regulada por el Derecho Tributario, y es precisamente, el bien jurídico protegido por el derecho penal tributario en virtud de la importancia que tienen estos recursos para el sostenimiento del Estado y el cumplimiento de sus fines sociales, supraindividuales.

Al hablar de ilícitos tributarios, delitos tributarios o infracciones tributarias, se hace referencia, en términos generales, a cualquier conducta antijurídica violatoria de alguna de las normas del ordenamiento tributario; es decir, nos referimos a cualquier incumplimiento a las obligaciones o deberes tributarios y a la regulación de la sanción correspondiente. El tema forma parte del Derecho Tributario, rama autónoma del Derecho Público, que a su vez admite

subdivisiones y se vincula en numerosos aspectos con otras categorías del derecho como ser el derecho tributario “constitucional, el sustantivo o material, el administrativo o formal, el procesal, el penal y el tributario internacional” (García Belsunce, 1985; Jarach, 1980). Por ello, en el recorrido de esta obra, se analizan distintas normas y principios de diferentes ramas del derecho que resultan plenamente aplicables al tema.

Para comenzar con la lectura del derecho positivo vigente en la materia, indefectiblemente corresponde acudir a la Ley de Procedimiento Tributario N° 11.683, la cual ha sufrido numerosas modificaciones desde que fue sancionada en el año 1933. Dicha norma regula todo lo concerniente al procedimiento para la aplicación, percepción y fiscalización de tributos; también excede lo procedimental ya que contiene disposiciones que competen al derecho tributario de fondo, tales como la definición de los sujetos de los deberes impositivos (“sujetos obligados”), la extinción de las obligaciones tributarias, la tipificación de infracciones formales y materiales, las sanciones respectivas y la enunciación de principios de interpretación de las normas tributarias. De allí, su vital importancia dentro del derecho tributario argentino.

Todas las infracciones tributarias tienen naturaleza penal, por lo que siempre serán aplicables los principios propios del Derecho Penal (C.S.J.N., “García Ignacio c/ D.G.I.”, Fallos 192:229, 1940); dentro del género de sanciones penales podemos diferenciar las sanciones administrativas, como son las previstas en la Ley N° 11.683, de las sanciones penales en sentido estricto previstas en el Código Penal, en la Ley Penal Tributaria o en otras leyes especiales. Es posible distinguir dentro de las infracciones administrativas aplicadas por la AFIP, aquéllas de tipo formal, de las infracciones de tipo material. Me adelanto en afirmar que las infracciones formales sólo pueden llegar a estar reprimidas con sanciones de multa, nunca podrá llegar a imponerse una sanción de prisión o reclusión, motivo por el cual no serán objeto de análisis en este trabajo. Las infracciones tributarias que nos interesan y que serán objeto de un estudio más profundo, son las de tipo material, las que sí pueden ser reprimidas con pena de prisión o reclusión, sin perjuicio de la sanción material de multa que pueda corresponderle, o bien, otro tipo de pena como la inhabilitación.

Al igual que en el caso de las infracciones formales, las infracciones materiales culposas quedan al margen de la Ley Penal Tributaria, y por lo tanto, tampoco son susceptibles de ser sancionadas con penas de prisión o reclusión. Más allá del acierto o no de ello, el derecho positivo vigente en esta materia, es decir, la Ley N° 24.769, recientemente modificada por la Ley N° 26.735, requiere indefectiblemente la presencia del dolo en el accionar del agente para que

pueda llegar a configurarse alguno de los tipos penales previstos en el régimen penal tributario vigente. En definitiva, sólo los delitos tributarios materiales dolosos, podrán dar lugar a la aplicación de una sanción privativa de la libertad como la prisión. No podrá ir a prisión quien haya cometido una infracción formal o bien quien producto de su negligencia, imprudencia o impericia haya omitido ingresar el impuesto debido (Giuliani Fonrouge y Navarrine, 1989).

La primera norma que estableció un régimen penal especial para los delitos tributarios fue la Ley N° 23.771, sancionada en el año 1990, luego derogada en el año 1997 por la Ley N° 24.769 vigente en la actualidad, modificada en diciembre del año 2011 por la Ley N° 26.735. Como característica general de esta normativa penal, podemos decir que, todos los tipos penales incluidos en ella, exigen el dolo (que en algunos casos podrá ser eventual, mientras que en otros requiere el dolo directo) en la conducta del agente para que pueda serle aplicable este régimen; es importante reiterar que no existen delitos tributarios penales culposos.

Actualmente, gracias al avance de la tecnología y las telecomunicaciones, no es novedad que los contribuyentes están obligados al pago de impuestos y que su incumplimiento acarrea sanciones pecuniarias o incluso penas privativas de la libertad. Sin embargo, en esta materia (tributaria y penal tributaria) existen muchísimas cuestiones dudosas que por desconocimiento de las normas generan confusión, no sólo en el ámbito empresario o social, sino incluso, en el ámbito profesional y de asesores de empresas. Un ejemplo característico de esta situación es el famoso eslogan “traje a rayas para los evasores”, que con un claro sentido intimidatorio suelen proclamar a gritos ciertos partidarios de políticas coyunturales meramente recaudatorias, sin saber siquiera qué condiciones deben darse para encarcelar a un “evasor”.

Es por ello que este trabajo tiene por objetivo primordial exponer cuáles son los incumplimientos, los ilícitos, las infracciones tributarias, que son reprimidas penalmente y sancionadas con penas privativas de la libertad. Asimismo, es imprescindible establecer quiénes son los responsables de tales ilícitos, o bien, qué otras personas vinculadas a dichas conductas son susceptibles de ser sancionadas.

Respecto de los sujetos pasibles de ser sancionados con las penas contempladas en la Ley N° 24.769, es preciso distinguir a aquéllos que resultan imputables (no en el sentido que se le asigna en el Código Penal), de los que no lo son. Existen distintas clases de sujetos pasivos de la obligación tributaria, pudiendo ser contribuyentes (que sería el propio deudor del tributo) o bien terceros, a los cuales las leyes les imponen determinadas obligaciones tributarias (como los

responsables solidarios o sustitutos). Esta distinción también adquiere relevancia a la hora de determinar las personas físicas o jurídicas, sean contribuyentes o responsables, que pueden ser imputados por la comisión de algún ilícito tributario.

Consideración especial merece el tema de la responsabilidad de las personas jurídicas. La normativa vigente las menciona como posibles sujetos infractores y pasibles de sanciones. En el caso de multas, la doctrina mayoritaria acepta la aplicación de sanciones pecuniarias por los ilícitos cometidos en nombre de una persona jurídica, tanto al propio ente de existencia ideal, como a quienes lo representan (directores, gerentes, administradores, etc.), que asumen una responsabilidad personal por las multas impuestas a raíz de un ilícito tributario. Distinto sería si se aplicara una pena de prisión, ya que dicha sanción es de imposible cumplimiento por la persona jurídica, debiendo imponerse este tipo de penas a sus representantes, para lo cual habrá que considerar si han actuado en ejercicio u ocasión de sus funciones y analizar si tenían facultades de decisión en materia tributaria, entre otras cosas.

Un aspecto muy interesante sobre el cual se debe poner énfasis, es en la responsabilidad que pueden asumir los asesores por la conducta ilícita de sus clientes. Estoy en condiciones de afirmar que, en razón de una excesiva extensión de responsabilidad tributaria y penal tributaria, los contadores públicos serían “presos en libertad condicional”; esto será corroborado a lo largo del trabajo.

Respecto al proceso penal tributario, la Ley N° 24.769 no legisla un proceso especial, aunque en razón de la especificidad de la materia existen ciertas características que se mencionarán luego, en el marco de este trabajo. Por ello, no me ocuparé de las cuestiones procesales que en general son comunes a todos los juicios penales (pueden consultarse en numerosas obras), por exceder los objetivos del presente.

A estos fines, el trabajo se divide en siete capítulos. Un primer capítulo, en el cual se exponen conceptos y principios aplicables al derecho tributario y penal tributario. Luego de ello, en el capítulo segundo se efectuará un breve análisis y clasificación de los distintos tipos de delitos tributarios existentes en el ordenamiento jurídico argentino, haciendo un rápido repaso de las infracciones formales y materiales establecidas en la Ley de Procedimiento Tributario N° 11.683, que es la norma madre a nivel nacional que regula la aplicación, recaudación y fiscalización de los tributos, y determina entre otras cosas, los sujetos responsables de los deberes impositivos (a lo cual se dedica el capítulo tercero de esta obra), las infracciones y

sanciones tanto formales como sustanciales y los procedimientos administrativos y recursivos correspondientes.

Al efectuar una descripción de los ilícitos tributarios se analiza con especial atención las infracciones materiales en cuyas conductas interviene el dolo del sujeto pasivo, ya que este elemento subjetivo es una condición esencial para la aplicación del régimen penal tributario regulado por la Ley Penal Tributaria N° 24.769, modificada recientemente por la Ley N° 26.735. Específicamente se efectuará un análisis exhaustivo de dicho régimen en los capítulos siguientes, analizando los distintos tipos penales contenidos en esta ley, los que se pueden clasificar, al sólo efecto expositivo de este trabajo en, delitos penales tributarios (capítulo tres), delitos relativos a los recursos de la seguridad social (capítulo cuatro) y delitos fiscales comunes (capítulo cinco). Resulta de gran interés el análisis de las disposiciones generales contenidas en la ley de marras, desarrollado en el capítulo seis, particularmente lo referido al delito de la “asociación ilícita tributaria” y a las sanciones impuestas a las personas jurídicas.

Finalmente, el último capítulo de este trabajo está dedicado a exponer las principales normas vinculadas al procedimiento administrativo y judicial, que resultan aplicables ante un posible caso penal tributario.

El método expositivo seguido en el presente trabajo consistió en analizar el derecho positivo vigente relacionado con los delitos tributarios reprimidos con penas de prisión, mencionando la doctrina y jurisprudencia mayoritaria en cada caso, sin profundizar demasiado, en virtud de no exceder los fines y alcances del trabajo. No es intención escribir una obra enciclopédica, ni un manual, sino, más bien, brindar la información necesaria para que los sujetos “obligados” y sus asesores, conozcan sus responsabilidades frente a la ley penal tributaria.

Dada la especialidad técnica de la materia, lo cual siempre es un obstáculo para los abogados, resulta importante conocer aunque sea a grandes rasgos, los distintos tipos de ilícitos tributarios (formales y materiales), haciendo hincapié sobre todo en el Régimen Penal Tributario establecido por la Ley N° 24769, modificada por la Ley N° 26735. Los temas son abordados principalmente desde el derecho positivo vigente, complementándolos sin lugar a dudas, con citas doctrinales y/o fallos jurisprudenciales para fundamentar o aclarar determinadas cuestiones.

No será tema de análisis en esta obra, los diferentes impuestos que existen en las distintas órbitas de gobierno, ni se estudiarán las causas de la evasión fiscal (cultura del no pago, mala

asignación del gasto público, entre otras), sino más bien me centraré en sus posibles consecuencias económicas y penales.

En la actualidad, cada vez son más los actores sociales que se ven implicados en problemas fiscales. Ya no es posible desarrollar una actividad económica, empresarial, siendo totalmente ajenos a estas cuestiones; siempre, o en algún momento de nuestras vidas, tenemos la necesidad de vincularnos y/o asesorarnos de la problemática tributaria. Sea como ciudadanos, como profesionales, o más aún como administradores, estamos en permanente contacto con cuestiones tributarias y con los llamados delitos o ilícitos tributarios. A modo de ejemplo, podemos citar un caso actual y emblemático que sucedió hace apenas unos meses con la empresa “Helacor S.A.”, franquiciante de las heladerías “Grido”. Si bien este hecho tuvo una gran repercusión mediática por su complejidad y envergadura, éste y otros casos tributarios son más comunes y frecuentes de lo que pensamos. La realidad nos va demostrando día a día, que ya no es tolerable desconocer totalmente y/o estar al margen, de las obligaciones tributarias que nos corresponden y las consecuencias negativas que su omisión nos ocasiona.

Es por ello que me veo en la necesidad de interiorizarme en el mundo de los ilícitos tributarios y la evasión fiscal para analizar cuáles son los hechos por los cuales los contribuyentes, deben responder económica y penalmente. Más aún, quiénes responderán por los delitos tributarios cometidos por una persona jurídica. Si uno de los principios fundamentales del Derecho Penal es el de la “personalidad de la pena”, qué pasará con la virtualidad de este principio en esta rama del derecho.

También me interesa hacer una especial consideración con la responsabilidad que les cabe en estos temas, a los profesionales que tienen algún tipo o grado de incumbencia en la evasión tributaria de sus clientes; me refiero a los abogados y contadores. Si bien no representa el centro del trabajo, estimo que es importante conocer ciertas nociones básicas, por cuanto podemos enfrentarnos con algún caso, problema o experiencia en nuestra práctica cotidiana.

En definitiva, dentro del ejercicio de la profesión, o fuera de ella como contribuyentes, seguramente los abogados nos veremos en la necesidad de recurrir a la justicia por temas vinculados con delitos tributarios, sea que los fiscos determinen deudas o apliquen sanciones, o bien, efectúen una denuncia penal; y tal como mencioné anteriormente, la especialidad técnica de esta particular rama del derecho (derecho tributario y penal tributario) nos lleva a la mayoría de los abogados al rechazo del estudio de estas materias, o directamente, a delegar estos casos en

otros colegas. Por lo que sin pretender agotar estos temas, la intención de este trabajo será, brindar a los lectores las herramientas necesarias para que puedan sortear las dificultades propias de esta especialidad y comprender las principales cuestiones vinculadas a los delitos tributarios y la responsabilidad tributaria y penal tributaria.

Hoy en día un profesional, contador, abogado, escribano o cualquier administrador de empresas no puede desconocer sus obligaciones impositivas; resulta inconcebible que desconozcan la existencia de una normativa penal que reprime delitos tributarios. Debido a su estrecha relación con la actividad empresarial, sea por ser asesores, administradores o representantes de los contribuyentes, tienen la obligación legal, profesional y ética, de ajustar sus conductas a las normas que establecen deberes impositivos a su cargo. La materia tributaria, por su especificidad técnica, normalmente es delegada a los contadores públicos, recayendo el peso social de la evasión impositiva casi exclusivamente sobre ellos. Sin embargo, no debe ni puede ser objeto de imputación penal un profesional por el sólo hecho de contar con conocimientos especializados, ya que de ser así, el principio de inocencia se invertiría para ellos, quedando como “presos en libertad condicional”, siendo obligados a demostrar siempre, en cada caso, su falta de culpabilidad.

Es por eso que elegí este tema, debido a la importancia que tiene para los contribuyentes, administradores de empresas y profesionales, que actúan cotidianamente en el ámbito empresarial, de que tengan pleno conocimiento sobre la real posibilidad de ver comprometida su libertad. Sin embargo, es necesario tener en cuenta siempre, que para que sea aplicable alguna de las penas establecidas en la Ley Penal Tributaria, es indispensable que exista una intención deliberada de evadir el tributo, o sea, dolo; y el dolo, como ya es ampliamente sabido y aceptado en materia penal, no se presume. Al igual que en todo proceso penal cobra aquí máxima vigencia el principio de inocencia, de jerarquía constitucional, que muchas veces resulta olvidado por los jueces, y más aún por el fisco, que en su actuar ya da por sentado que el ciudadano argentino siempre, aunque sea un poco, algo ha evadido. Esto forma parte de la cultura de un pueblo, quizás una de las causas más importante de la evasión tributaria, que genera el apartamiento de las máximas garantías constitucionales para este tipo de delitos.

CAPÍTULO 1

“DERECHO TRIBUTARIO Y PENAL TRIBUTARIO”

1.1. DERECHO TRIBUTARIO

1.1.1. Concepto, caracteres y relación con otras ramas del derecho

Los tributos, uno de los recursos más importantes del Estado para la consecución de sus fines, están regulados por normas que integran el denominado “derecho tributario”, que a su vez pertenece al “derecho financiero”, rama del derecho público que regula todo lo atinente a los ingresos y gastos del Estado (Soler, Frohlich y Andrade; 1993). En términos simples, puede definirse al derecho tributario -también suelen utilizarse como sinónimos las expresiones derecho fiscal o derecho impositivo- como el conjunto de normas que regulan a los tributos en sus distintos aspectos (Villegas; 1992). Además de la característica de la imperatividad u obligatoriedad, propia del derecho público, la doctrina mayoritaria (Jarach, Martín, Rodríguez Use) coincide en caracterizarla como una rama autónoma por su evidente ventaja metodológica y didáctica de estudiarla en forma independiente de otras ramas, como así también porque cuenta con instituciones, principios y normas propias que regulan la relación jurídico-tributaria.

El derecho tributario se divide en dos grandes partes; la primera “**parte general**” contiene normas aplicables a cualquier tipo de tributos, como ser principios que ponen límites al poder de imperio del Estado, distribución de competencias entre las distintas órbitas de gobierno, normas procesales o penales (Manera de Fantín; 2010). La segunda, “**parte especial**”, contiene las normas específicas de cada uno de los tributos que establecen los hechos imponible, los sujetos pasivos, las exenciones, bases imponible, alícuotas y demás.

El derecho tributario se relaciona con otras ramas del derecho, como ser:

- Derecho Tributario Constitucional: del cual surge la estructura o el sistema tributario del país, la competencia para la imposición de tributos en cada jurisdicción (nacional o locales) y los límites al poder de imperio a través de los principios de la tributación.

- Derecho administrativo: que contempla las normas vinculadas con la organización, competencias, facultades y procedimientos del organismo recaudador para la determinación y percepción de los tributos.

– Derecho Civil: al igual que en la mayoría de las ramas, el derecho común posee enorme influencia por la aplicación de ciertos conceptos o instituciones en el derecho tributario.

– Derecho Penal: ante el incumplimiento de las obligaciones tributarias se configuran los ilícitos tributarios que, al igual que las sanciones correspondientes, tienen naturaleza penal, y por tanto, resultan aplicables a esta rama del derecho numerosos preceptos y principios penales.

– Derecho Internacional: existen normas internacionales que tienen por objeto evitar la doble imposición internacional -originada en el poder de imperio de cada uno de los países-, combatir la evasión fiscal internacional, como así también, crear organismos fiscalizadores supranacionales.

1.2. DERECHO PENAL TRIBUTARIO

1.2.1. Concepto y Naturaleza de las infracciones y sanciones tributarias

La mayoría de la doctrina especializada se inclina por sostener que el Derecho Penal Tributario es una rama del Derecho Penal Común, que castiga determinados incumplimientos a las obligaciones tributarias tipificadas como delito por el ordenamiento penal, que en esta materia se exterioriza a través de un régimen especial (no dentro del Código Penal) que es la Ley Penal Tributaria N° 24.769. A partir de esta teoría denominada “*penalista*”, se enrola la opinión de Sainz de Bujanda, Soler, Fröhlich, Andrade, Jiménez de Azua, García Belsunce, entre otros), de que los ilícitos tributarios participan de la naturaleza penal, en virtud del sentido claramente represivo y preventivo que tienen las sanciones tributarias, y no resarcitorio; por lo que no existirían diferencias entre los ilícitos penales comunes y los tributarios.

Existe una tesis “*tributarista*”, claramente opuesta a la anterior, aunque ciertamente minoritaria, sostenida por Giuliani Fonrouge y Godoy, que defiende la inclusión de esta materia en el Derecho Financiero, más precisamente, en el Derecho Tributario, a lo que agregan la imposibilidad de aplicación de principios del derecho penal, salvo que la norma tributaria así lo disponga. La base de tal afirmación la encuentran en la autonomía e independencia del derecho tributario que contiene preceptos, principios, sanciones y recursos propios.

Una tercera postura, llamada “*administrativista*”, es la que propician autores como Villegas, Martín, Goldschmidt, Andreozzi o Nuñez, que se inclinan por defender la naturaleza

administrativa de los ilícitos tributarios, debido al fin que poseen este tipo de sanciones, que consistiría en resarcir el perjuicio fiscal causado, siendo que además son aplicadas por la Administración Pública.

Existe una cuarta corriente de opinión, intermedia o bien, englobadora de las anteriores, que postula que, salvo aquellas sanciones que tienen por finalidad resarcir a la víctima (en este caso el Fisco) de un hecho ilícito los daños sufridos como consecuencia de la conducta del infractor -serían sanciones civiles tales como los intereses resarcitorios-, el ordenamiento jurídico reacciona frente a las infracciones tributarias aplicando sanciones administrativas o penales según el caso. Sólo se diferenciarían en que las primeras son aplicadas por el Organismo Recaudador (AFIP a nivel nacional y DGR a nivel local) y están previstas en la Ley de Procedimiento Fiscal N° 11.683, y las segundas, son aplicadas por el Poder Judicial y se encuentran en la Ley Penal Tributaria N° 24.769. Esta opinión corresponde a Díaz Siero, Veljanovich, Bergroth y Pérez Royo, que toman un concepto amplio de “sanción de naturaleza penal” como género -con fines retributivos y preventivos- abarcando por tanto a las sanciones penales en sentido estricto (especie) y a las sanciones administrativas (especie); y afirman que, “...nada permite diferenciar las sanciones penales *strictu sensu* de las administrativas, salvo las características del órgano que las impone”.

1.2.2. Principios aplicables

Más allá de la discusión doctrinaria señalada en el punto anterior, que excede largamente los objetivos de este trabajo, lo cierto es que la mayoría de la doctrina entiende que resultan de plena aplicación a los ilícitos tributarios, los principios constitucionales que rigen en el Derecho Penal sustantivo. Siguiendo en este tema a Díaz Siero, Veljanovich y Bergroth (1993), se puede mencionar:

a) Principio de Legalidad (*nullum crimen, nulla poena sine lege*): este principio tiene jerarquía constitucional al derivar de los artículos 18 y 19 de la Constitución Nacional. En efecto el artículo 18 CN establece que “ningún habitante de la Nación puede ser penado sin juicio previo fundado en ley anterior al hecho del proceso”; y el artículo 19 CN, dispone que “...ningún habitante de la Nación será obligado a hacer lo que no manda la ley, ni privado de lo que ella no prohíbe”. En definitiva, esto significa que sólo pueden imponerse sanciones y/o penas, respecto de hechos que previamente estén tipificados como infracciones o delitos por una

ley formal emanada del Poder Legislativo. De este principio deriva otro, el de la “**prohibición de analogía**” en materia penal, que impide al juez imponer sanciones ante casos no abarcados literalmente por la norma, aunque sí imaginados en la intención del legislador.

b) Principio de proporcionalidad: consiste en la imposibilidad de aplicar penas desproporcionadas o irrazonables, respecto a la gravedad de la falta. Debe existir una relación adecuada y racional entre el injusto penal, la importancia del bien jurídico tutelado, la gravedad de la afectación a tal bien y la pena, que no puede ser soslayada ni por el legislador al momento de elaborar la norma sancionadora, ni por el juzgador encargado de aplicarla.

c) Principio de culpabilidad: se refiere a la necesidad de que en la conducta del infractor exista dolo o culpa, no pudiendo imputarse una infracción con base a criterios meramente objetivos (como el peligro de la cosa o una posición de garantía); pero además, dicho accionar antijurídico y culpable debe serle reprochable al sujeto, es decir, debe haber tenido la posibilidad de actuar de otra manera conforme a derecho, y no lo hizo -aún sabiendo que su proceder era antijurídico-.

d) Inadmisibilidad de la persecución penal múltiple (“*non bis in idem*”): esta regla de rango constitucional -por ser una garantía no enumerada conforme al artículo 28 de la Constitución Nacional y estar incluida expresamente en los tratados internacionales enunciados en el artículo 75, inciso 22 de la CN- impide que una misma persona pueda ser sancionada dos veces, en forma sucesiva o simultánea, por un mismo hecho. En materia tributaria y penal tributaria existen diversas normas que en principio violarían tal garantía; sin embargo, no serán motivo de análisis en esta obra por no responder a los fines propuestos.

e) Principio o Estado de Inocencia: este principio de rango constitucional -receptado en el artículo 18 de nuestra Constitución- implica que nadie podrá ser considerado culpable, mientras una sentencia firme no desvirtúe la presunción de inocencia (así lo expresa también el Código Procesal Penal de la Nación, de aplicación subsidiaria en las infracciones tributarias por expresa disposición del artículo 12 de la Ley N° 11.683). En consecuencia, el órgano acusador debe demostrar la culpabilidad del imputado y no éste su inocencia. De este principio deriva el famoso aforismo “**In dubio pro reo**”, vinculado a su vez con “la prohibición de analogía”, que implica que en caso de existir dudas respecto a la culpabilidad del imputado, siempre debe fallarse a su favor.

f) Ley Penal más benigna e irretroactividad de la ley: esto implica que la norma que

reprime una determinada conducta, debe haber sido dictada en forma previa a la realización del hecho (por una cuestión de seguridad jurídica), para que los ciudadanos conozcan de antemano si su comportamiento constituye delito y está sujeto a algún tipo de pena. Ahora bien, el artículo 2 del Código Penal establece que *“si la ley vigente al tiempo de cometerse el delito fuere distinta de la que exista al pronunciarse el fallo o en el tiempo intermedio, se aplicará siempre la más benigna”*.

CAPÍTULO 2

“ILÍCITOS, INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS”

En el Capítulo I, se hizo una breve referencia respecto de la naturaleza jurídica de los ilícitos y sanciones en materia tributaria, y se concluyó que pertenecen al género de infracciones de naturaleza penal, en sentido amplio; luego, dentro de este género se pueden distinguir la infracciones de naturaleza penal en sentido estricto (*strictu sensu*), de las infracciones administrativas. En este Capítulo II se efectuará una exposición resumida de las infracciones y sanciones administrativas, dejando el estudio profundo de las primeras, que están contenidas en la Ley Penal Tributaria N° 24.769, para los capítulos siguientes.

Las infracciones y sanciones administrativas están contenidas en la Ley de Procedimiento Tributario N° 11.683, son impuestas por el Organismo Recaudador (nacional o provincial) y se las puede clasificar en formales y materiales. Como el objetivo de este trabajo es analizar las infracciones y sanciones de naturaleza penal “*strictu sensu*”, es decir, aquellas contenidas en el régimen penal tributario que establecen penas de prisión, no se profundizará en su exposición; sólo se expondrá en forma sintética los distintos tipos de ilícitos tributarios previstos en el ordenamiento impositivo vigente, a los efectos de su conocimiento.

Por último, se identificarán quiénes son los sujetos pasivos tanto de las obligaciones tributarias en general, como así también, de las sanciones tributarias, por su necesaria vinculación con los delitos establecidos en el régimen especial previsto en la Ley N° 24.769.

2.1. INFRACCIONES Y SANCIONES EN LA LEY N° 11.683

2.1.1. Infracciones formales y materiales

Las sanciones previstas en la Ley de Procedimiento Tributario N° 11.683, que reprimen las infracciones tributarias tipificadas en ella (artículos 38 a 48), se pueden clasificar en función del bien jurídico protegido, o sea, del valor social tutelado -que es lo que justifica la intervención punitiva del Estado-.

Por una parte, se establecen **sanciones formales**, cuyo bien jurídico protegido consiste en

la “administración tributaria”, que reprimen los incumplimientos a los deberes de colaboración con el organismo recaudador en el ejercicio de sus funciones de verificación, fiscalización y determinación de las obligaciones tributarias y de la seguridad social. Las infracciones formales, están contenidas en los artículos 38 al 40 de la ley de marras, y representan trabas, obstáculos, a las tareas de la AFIP. Son ilícitos de peligro, ya que no requieren de un resultado posterior para que se configuren, sino que basta la simple realización de la conducta punible (el mero incumplimiento).

Las **sanciones materiales**, en cambio, reprimen a aquellos ilícitos (materiales) que atentan contra la hacienda pública, que es el bien jurídico protegido por las normas tributarias de naturaleza penal. Dichas infracciones materiales consisten en el incumplimiento total o parcial de las obligaciones tributarias o previsionales en su justa medida; por ello son delitos de resultado, en los cuales debe existir necesariamente para su configuración, la omisión o evasión de impuestos, que provoque un efectivo perjuicio económico en las arcas fiscales.

Dentro de las infracción materiales, establecidas en los artículos 45 a 48) se pueden distinguir aquéllas cometidas por culpa (delito de omisión de impuestos del artículo 45), de aquéllas en las que interviene el dolo del sujeto infractor (defraudación del artículo 46 o apropiación indebida de tributos del artículo 48). Ya se ha dicho anteriormente que los ilícitos tributarios que resultan objeto de estudio del presente trabajo son de tipo doloso; es decir, que la acreditación de una conducta culposa, o más aún de un error excusable eximente de sanción, excluye toda posibilidad de aplicación de la Ley Penal Tributaria o de una multa por defraudación. Por lo tanto, la omisión de impuesto de tipo culposa o negligente, no interesa a nuestros fines, siendo las infracciones materiales dolosas las que son susceptibles de represión mediante la Ley Penal Tributaria, siempre y cuando se den los demás requisitos que en ella se establezcan (tales como las condiciones objetivas de punibilidad referidas al monto evadido). De no encuadrar la conducta típica en este régimen penal especial, quedará a salvo la posibilidad de aplicación de la sanción de multa por defraudación -de dos a diez veces el impuesto evadido- prevista en el artículo 46 de la Ley de Procedimiento Fiscal N° 11.683.

Actualmente la Ley N° 11.683, sólo establece sanciones pecunarias de multa y determinadas sanciones no pecunarias como la clausura del establecimiento, la suspensión o cancelación de habilitaciones, autorizaciones, inscripciones o matrícula especial y la interdicción y secuestro de mercaderías. No prevé ningún tipo de penas de prisión o reclusión, las cuales quedan exclusivamente en la órbita de la Ley Penal Tributaria.

2.1.2. Dolo

En el punto precedente se dijo que la Ley Penal Tributaria sólo reprime a las infracciones materiales -omisión o evasión de impuestos o recursos de la seguridad social-; pero no cualquier tipo de infracción material, sino únicamente a aquéllas en la que existe la intención “deliberada” de evadir el pago del impuesto, o sea, dolo. Ahora bien, es importante aclarar desde el comienzo, que este elemento subjetivo del tipo penal, debe ir acompañado de un ardid o engaño desplegado por el sujeto activo del ilícito, tendiente a inducir a error a la víctima, en este caso el Fisco (Díaz Sieiro, Veljanovich y Belgroth; 1993).

2.2. SUJETOS DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS

La Ley N° 11.683, define a los sujetos pasivos de las obligaciones tributarias, o como dice específicamente, a los “**sujetos de los deberes impositivos**”, en los artículos 5 y 6, diferenciando a aquellos sujetos responsables por deuda propia, de los responsables del cumplimiento de la deuda ajena, respectivamente. A los primeros, se los denomina “**contribuyentes**”, siendo el sujeto “obligado” a satisfacer la prestación tributaria como deudor directo del tributo, respecto al cual se le atribuye la realización del hecho imponible definido por las leyes impositivas específicas. Respecto de los segundos, que se los llama comunmente “**responsables**”, se trata de sujetos que no participan del hecho imponible de cada impuesto, pero por su particular vinculación con el contribuyente, la ley los ubica en forma paralela o en lugar del mismo, debiendo cumplir por ellos la obligación tributaria.

2.2.1. Responsables por Deuda Propia

El artículo 5 de la ley de marras efectúa una enumeración no taxativa de aquellos sujetos pasivos que resultan obligados directos del tributo, contribuyentes, en la medida en que respecto de ellos se verifique el hecho imponible atribuido por las leyes tributarias. Ellos son:

- a) las personas de existencia visible, capaces o incapaces, según el derecho común.
- b) las personas jurídicas del Código Civil y las sociedades, asociaciones y entidades que

sean sujetos de derecho para el Derecho Privado.

c) las sociedades, asociaciones, entidades y empresas que no sean sujetos de derecho, e incluso los patrimonios de afectación (que posean un fin determinado), cuando en función de las respectivas leyes impositivas posean capacidad jurídica tributaria, es decir, que sean pasibles de realizar los hechos impositivos definidos por las normas impositivas.

d) las sucesiones indivisas, cuando las leyes tributarias las consideren como sujetos para la atribución del hecho imponible, bajo las condiciones que en ellas se determinen.

Se dice que esta enumeración es meramente ejemplificativa ya que la definición que realiza la norma, apunta a precisar los “contribuyentes potenciales”, o sea, quienes pueden ser contribuyentes; luego, de la ley de cada tributo, surgirá la indicación precisa o por inferencia del sujeto obligado directo (Simesen de Bielke, Egüez; 2010).

2.2.2. Responsables por la Deuda Ajena

La segunda categoría de sujetos, corresponde a los llamados “responsables”, enumerados en el artículo 6 de la Ley N° 11.683, que engloba a todas las personas que sin ser contribuyentes se encuentran obligadas a cumplir con la prestación tributaria del sujeto obligado principal (Díaz Sieiro, Veljanovich y Belgroth; 1993). A ellos, no se les atribuye ningún hecho imponible, sino que son llamados a cumplir la obligación tributaria “*con los recursos que administran, perciben o que disponen*”, según dice el mencionado artículo.

El legislador efectúa la selección (no arbitraria), de tales sujetos, en razón de la existencia de algún tipo de vínculo -jurídico o económico-, que les permite tomar contacto físico con los recursos del contribuyente, obligado directo, y cumplir con la obligación tributaria. La enumeración de estos responsables es taxativa, ya que no puede asignarse nunca a una persona, una responsabilidad ajena, por otro, si no es por una expresa disposición legal de la cual surja dicha responsabilidad en forma clara y precisa (Simesen de Bielke, Egüez; 2010). Por lo tanto, los únicos sujetos “responsables” del cumplimiento de la deuda ajena, son los enumerados específicamente en el artículo 6 citado; tales son:

a) el cónyuge que percibe y dispone de todas las ganancias del otro, en virtud de la incapacidad de hecho, asumiendo de esta forma su representación legal (en este supuesto se

aplica plenamente las disposiciones del Código Civil en todo lo referido a capacidad e incapacidad de las personas).

b) los padres, tutores y curadores que son responsables por las deudas tributarias de los incapaces que están bajo su representación (según el derecho común).

c) los síndicos y liquidadores de las quiebras -no de los concursos preventivos-, representantes de sociedades en liquidación, administradores legales y judiciales de las sucesiones, y a falta de ellos, el cónyuge supérstite y los herederos. Es importante destacar que durante el concurso preventivo, el síndico no asume la administración y disposición de los bienes que integran la masa concursal; no pasa lo mismo en el proceso de quiebra, en razón del desapoderamiento de todos sus bienes que sufre el fallido en esta etapa.

d) los directores, gerentes y demás representantes de personas jurídicas, sociedades, asociaciones, entidades, empresas y patrimonios de afectación, a que se refiere el artículo 5 anterior, en los incisos b) y c). Este inciso realiza una referencia amplia aplicable a todas aquellas personas que ejerzan la representación de este tipo de contribuyentes (sujetos colectivos), sin interesar el cargo que ostentan, ni la suficiencia, validez o eficacia del instrumento; sólo importa la representación efectiva, incluso “de facto”.

e) los administradores de patrimonios, empresas o bienes, como así también los mandatarios que tengan facultad para recibir dinero; todos ellos, en la medida que tengan la posibilidad de determinar en forma íntegra la materia imponible.

f) los agentes de retención y percepción de impuestos. Este supuesto permite realizar amplias y exhaustivos análisis y consideraciones, lo cual excede largamente los objetivos de este trabajo. Sólo se dirá que dichos terceros, ajenos a la materialización del hecho imponible, poseen una responsabilidad especial, al encargárseles la recaudación anticipada de los tributos, imponiéndoles al mismo tiempo, un régimen sancionatorio muy duro en caso de incumplir con su obligación de retener o percibir, y más aún, si retienen o perciben y no ingresan el tributo al fisco.

Es importante destacar lo prescripto por el artículo 8 de la ley de marras que establece para los distintos sujetos responsables enumerados precedentemente, una responsabilidad “personal” y “solidaria”. En efecto, el citado artículo establece que “*responden con sus bienes propios y solidariamente con los deudores del tributo...*”, cuando en virtud de no haber cumplido con sus

deberes tributarios, no abonaren el tributo debido, si el deudor principal no cumple con la intimación administrativa de pago; salvo que demuestren que sus representados los han colocado en la imposibilidad de cumplir con sus deberes fiscales. Esto significa, que si los obligados directos al pago de los impuestos, no cumplen con la determinación e intimación administrativa de la obligación tributaria, el organismo recaudador tendrá la posibilidad de iniciar una nueva determinación de oficio a los efectos de hacer efectiva tal responsabilidad en cabeza de los sujetos responsables, siempre y cuando los incumplimientos de sus deberes pueda imputárseles a título de culpa o dolo (Díaz Sieiro, Veljanovich y Belgroth; 1993).

2.3. SUJETOS INFRACTORES Y RESPONSABLES DE LAS SANCIONES

2.3.1. Sujetos Infractores

El artículo 53 de la Ley de Procedimiento Tributario, establece como responsables de las sanciones a quienes resulten obligados a pagar los respectivos impuestos, anticipos u otros pagos a cuenta. En este aspecto habrá que remitirse a lo señalado en el punto 2.2, respecto de los sujetos de las obligaciones tributarias. Esto significa que, en principio, todos los responsables podrían ser sujetos infractores pasibles de sanciones. Sin embargo, el artículo siguiente menciona a determinados sujetos que en virtud de ciertas características resultan “no imputables”; en efecto, el primer párrafo del artículo 54 que, “*no están sujetos a las sanciones...*”:

- las sucesiones indivisas,
- el cónyuge cuyos réditos propios perciba o disponga en su totalidad el otro,
- los incapaces,
- los penados que hayan sido privado de la administración y disposición de sus bienes, y
- los quebrados, por las infracciones posteriores al desapoderamiento de sus bienes.

Esta enumeración que la doctrina (Díaz Sieiro, Veljanovich y Bergroth) ha denominado como “**sujetos inimputables**”, coincide con varios de los incisos del artículo 6 de la misma ley, que hacía mención a los “responsables por deuda ajena”, resultando evidente y lógica su exclusión como sujetos infractores, ya que mal podrían ser sancionados por el incumplimiento de obligaciones que no están a su cargo – sino a cargo de un tercero (ver punto 2.2.2.) – por expresa

disposición legal. Luego, de manera residual, el segundo párrafo de este artículo establece que todos los demás contribuyentes (ver punto 2.2.1.) son “**sujetos imputables**” y están sujetos a las sanciones previstas en la ley procedimental por las infracciones que ellos mismos cometan, o bien, que les sean imputadas por el hecho u omisión de sus representantes, directores, gerentes, administradores y mandatarios, o por el hecho u omisión de sus subordinados.

Es importante destacar que la imputabilidad a la que se refiere la norma, es totalmente distinta a la imputabilidad definida por el artículo 34 del Código Penal. De acuerdo a este artículo, en el derecho penal común, un sujeto será inimputable cuando al momento del hecho no pueda comprender la criminalidad del acto, o bien, si a pesar de tal comprensión, no pueda dirigir sus acciones. En cambio, la inimputabilidad en las infracciones tributarias, es justificada en virtud de características especiales de cada sujeto infractor.

El tercer y último párrafo del artículo 54 en cuestión, deriva del principio penal de “personalidad de la pena”, al establecer como causal de extinción de las sanciones tributarias establecidas en esta ley, la muerte del contribuyente o responsable, aún cuando la resolución respectiva haya quedado firme y pasado en autoridad de cosa juzgada.

Por último, se menciona un supuesto de responsabilidad por deuda ajena, establecido por el artículo 55 de la Ley N° 11.683, al extender la responsabilidad por las sanciones fiscales (formales o materiales), a los sujetos responsables enumerados en los primeros cinco incisos del artículo 6 de la citada ley (ver punto 2.2.2.). Al igual que el artículo 8 que establece una responsabilidad personal y solidaria de los representantes, mandatarios, directores, gerentes, síndicos de quiebra, liquidadores de sociedades, administradores legales o judiciales de sucesiones, administradores de empresas y patrimonios, etc., por las deudas de los contribuyentes, este artículo también les extiende la responsabilidad por las infracciones por ellos cometidas; es decir, estos “responsables” (por el cumplimiento de deuda ajena) asumen una **responsabilidad personal y solidaria por las deudas y sanciones de sus representados**, por disposición legal (artículos 8 y 55 de la Ley N° 11.683).

CAPÍTULO 3

“DELITOS PENALES TRIBUTARIOS”

La Ley N° 24.769, con sus modificaciones, goza actualmente de una mejor estructura organizativa de sus figuras penales, que la de su antecesora Ley N° 23.771, en virtud de estar dividida en títulos, que aún luego de la Ley 26.735 se han mantenido. El *Título I* se dedicó a los Delitos Tributarios, el *Título II* a los Delitos relativos a los Recursos de la Seguridad Social y en el *Título III* se encuentran los Delitos Fiscales Comunes. Luego, en el *Título IV* se agruparon cuestiones comunes a los anteriores y, por último, en el *Título V* se enuncian cuestiones inherentes al procedimiento administrativo y penal.

En este primer capítulo y en los siguientes, se analizarán las diversas figuras penales contenidas en la Ley Penal Tributaria, siguiendo el mismo orden estructural, comenzando por los delitos tributarios contenidos en el Título I que prevé cinco tipos penales distribuidos en seis artículos. En todos los casos, y a lo largo de este trabajo, primero se efectúa una transcripción literal de la norma para brindar una mejor exposición y ahorrarle tiempo al lector, continuando luego con su análisis.

El análisis del bien jurídico protegido sólo se abordará al tratar el delito de evasión simple previsto en el artículo 1° de la LPT, más allá de alguna consideración especial en otras figuras. Asimismo, pueden existir otro tipo de cuestiones que resultan similares en varios tipos penales, por lo que, a los fines de no ser reiterativos y no extender el trabajo sin sentido, se hará referencia al punto en el que es tratado específicamente.

3.1. EVASIÓN SIMPLE.

ARTICULO 1° — Será reprimido con prisión de dos (2) a seis (6) años el obligado que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión, evadiere total o parcialmente el pago de tributos al fisco nacional, al fisco provincial o a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, siempre que el monto evadido

excediere la suma de cuatrocientos mil pesos (\$400.000) por cada tributo y por cada ejercicio anual, aun cuando se tratase de un tributo instantáneo o de período fiscal inferior a un (1) año.

3.1.1. Bien Jurídico Protegido

Según la doctrina mayoritaria, tanto a nivel nacional como en el derecho comparado (en Argentina, Chiara Díaz, D'Angelo, Falcone, Corti, Calvo, Sferco, Gurfinkel de Wendy, Russo, Fabris, entre otros), el bien jurídico protegido por esta legislación especial es la *Hacienda Pública*, entendida ésta como actividad dinámica dirigida a la obtención de lo necesario para atender a las necesidades generales (Riquert, 2012), es decir, la actividad económico financiera del Estado. En una postura minoritaria, están los que sostienen que sólo consiste en el patrimonio estatal, visto desde una perspectiva estática, como el conjunto de derechos y obligaciones de contenido económico cuyo titular es el Estado (Macchi, 2003).

Un aspecto novedoso y plausible de la actual LPT, gracias a la reciente reforma de la Ley N° 26.735, fue la incorporación de las haciendas públicas provinciales al ámbito de protección penal, ya que con la derogación de la Ley 23.771, habían quedado relegadas de la misma tanto las provincias como los municipios. Sin embargo, no se alcanza a entender, por qué se dejó sin tutela a las haciendas municipales, lo cual no es un tema menor, ya que por tratarse de una legislación de fondo, estas órbitas de gobierno sólo pueden crear normas de protección de carácter contravencional administrativo.

3.1.2. Tipo objetivo

3.1.2.1. Sujeto Activo

El artículo comienza enunciando el primer elemento descripto en el tipo objetivo, que es de carácter normativo, al decir que “será reprimido...*el obligado...*”. Los obligados tributarios son los que define la Ley 11.683 en sus artículos 5° a 8°, o sea, deben ser contribuyentes personas físicas o jurídicas, los cuales a su vez pueden revestir la calidad de responsables por deuda propia o ajena. En consecuencia, desde el punto de vista del sujeto activo, se está en presencia de un delito especial, en razón de que sólo podrán ser autores del mismo, aquellos sujetos que reúnan

las características enunciadas por la Ley de Procedimiento Fiscal N° 11.683; no se trata de un delito general o común en que cualquiera puede ser autor (Riquert, 2012). Respecto de la evasión de impuestos provinciales, es necesario recurrir a cada uno de los códigos tributarios locales, a los fines de determinar los sujetos obligados, y por tanto, posibles autores.

Lo dicho anteriormente tiene gran importancia práctica, porque implicaría que aquél que no asuma la calidad de obligado, no podría ser autor de este delito; a lo sumo podría responder como partícipe, necesario o secundario, pero no como autor (Donna, 2000).

3.1.2.2. Conducta Típica

En cuanto a la conducta típica, afirma Chiara Díaz que, *la evasión consiste en la acción u omisión deliberada del contribuyente obligado al pago de una deuda tributaria exigible, quien mediante la utilización de medios engañosos o ardidés diversos trata de disimular y/o ocultar su real capacidad contributiva, con el propósito expreso de conseguir evitar el pago total o parcial de aquéllos, sea como responsable a título propio o por deuda ajena*. De esta definición, se desprende que la simple omisión de pagar un tributo, no es punible; no irá a prisión quien sólo incumpla con sus obligaciones; no comete un delito quien no pague sus deudas impositivas. De ello responderá en sede administrativa o contencioso administrativa, pero no penalmente. En estos casos, podrán ser aplicables las sanciones formales o materiales contenidas en la Ley 11.683, pero nunca el régimen penal tributario de la Ley N° 24.769.

Según Pereyra Torres, la enunciación de los medios comisivos no es taxativa, ya que habla de “cualquier otro ardid o engaño”, por lo que la alteración o la ocultación de la existencia y magnitud de los hechos imposables pueden darse a través de diversas formas típicas (o ardidés) que generen como resultado típico el no pago del impuesto debido, tales como: operaciones no facturadas y/o no registradas, justificación de erogaciones inexistentes con documentación falsa, subfacturación de precios o cantidades, entre otras. Termina sintetizando este autor, que “*evadir es distorsionar la materia imponible, determinando un menor impuesto*”.

La doctrina mayoritaria (Chiara Díaz, Robiglio, Varela, Teresa Gómez), concuerdan al afirmar que la simple omisión de presentar una declaración jurada impositiva, no deviene en delito, ya que no crea peligro alguno al bien jurídico tutelado; podrá ser una contravención sancionada por la correspondiente norma procesal tributaria en cada jurisdicción, pero jamás estaría alcanzada por esta figura penal. La mayoría de la jurisprudencia (Cám. Fed. San Martín, Sala II, “Cagnone”, 11/03/1997 y Cám. Fed. Córdoba, “Rametta”, 24/09/2004), también avalan

tal postura, más allá de algunos fallos en contra (CNPen.Ec., Sala B, “Dolberg” y “Emociones Mezcladas S.A.”, ambas del 27/01/2006). Distinto podría ser el caso de un obligado reticente, al que ya se lo ha intimado a la presentación varias veces y sigue ocultando su situación impositiva poniéndole trabas al poder determinativo del fisco (Riquert, 2012).

Tampoco podrían ser conductas punibles por el actual régimen penal tributario, los casos de discrepancias técnicas interpretativas entre la AFIP y el contribuyente, en los que no media intención de engañar (Teresa Gómez, 2002). Aquí, no hay ocultaciones maliciosas, ni maniobras fraudulentas. Siguiendo con este criterio, menos aún sería punible la “elusión fiscal”, que consiste en evitar el hecho imponible a través de actos jurídicos complejos, sin violar la ley (Tarsitano, 2003). Más allá de las opiniones que se generen en este tema, lo cierto es que, como bien dicen Giuliani Fonrouge y Navarrine, “nadie está obligado a elegir el camino más gravoso para el pago de sus impuestos. Chiara Díaz y otros autores hacen referencia a la elusión fiscal como “economía de opción” y sostienen que la utilización no abusiva de formas jurídicas fiscalmente más baratas, no contrarias a la ley, que sólo procuren un ahorro impositivo legítimo, no constituye evasión fiscal. Un uso abusivo se daría en casos en que las partes elijan una determinada forma jurídica sustancialmente diferente a la que pudieran elegir, teniendo en cuenta los usos y costumbres y los fines que realmente perseguían; o bien, cuando el negocio es simulado.

3.1.2.3. Ardid Idóneo

Es preciso que el ardid, la ocultación o la maniobra, sean idóneos para provocar un error o engaño en la Administración, de lo contrario, si se lleva una contabilidad o una registración conforme a derecho, en forma clara y transparente, tal que de su simple observación se evidencie la diferencia de impuesto omitida, faltará la acción u omisión fraudulenta, y por tanto, no existirá conducta típica.

3.1.2.4. Período y Condición objetiva de punibilidad

De acuerdo al artículo 1º, el perjuicio fiscal, o sea el monto evadido, debe mayor a \$400.000 por cada impuesto y en cada ejercicio anual, aunque se trate de tributos instantáneos o con períodos fiscales menores a un año.

Ahora bien, qué pasará con los procesos iniciados antes de la vigencia de la Ley 26.735, cuando la condición objetiva de punibilidad era de \$100.000. Ya se expresó en capítulos

anteriores que en materia de ilícitos tributarios, resultan aplicables los principios generales del derecho penal, por lo que adquiere plena vigencia el principio de la ley penal más benigna, a partir del cual se desvincularán del proceso penal los hechos que no superen el nuevo umbral. Esta es la postura defendida por la doctrina mayoritaria (Soler, Riquert, Becerra) y la que fuera ratificada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa “Palero” el 23/10/2007. En contra, cabe destacar la posición asumida por el Procurador General de la Nación, el Dr. Esteban Righi, mediante la Resolución de la Procuración General de la Nación N° 5/2012 de fecha 08/03/2012, en la cual manifestó que el aumento de la condición objetiva de punibilidad no obedecía a un cambio en la valoración social de las conductas reprimidas por el régimen penal tributario, sino, que se trata de una simple actualización de los montos debido a la depreciación de la moneda, motivo por el cual no corresponde la aplicación de la ley penal más benigna y los procesos en trámite deberán seguir aplicando la ley vigente al momento de la comisión del hecho.

Es importante señalar que en todas las figuras penales, en las que la Ley N° 26.735, haya modificado los montos de las condiciones objetivas de punibilidad, son válidos los comentarios precedentes respecto de la aplicación la ley penal más benigna.

Otro aspecto sumamente importante, que pasó inadvertido por la nueva modificación efectuada por la Ley N° 26.735, es el relacionado al monto evadido por un Contribuyente del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, que tributa conforme el Convenio Multilateral del 18/08/1977; en este caso resultan afectadas varias haciendas locales. Excede el objetivo de esta obra la explicación del funcionamiento del Convenio en relación a este impuesto; sin embargo, a priori es posible anticipar en este tema varios problemas. En primer lugar, el relativo a la forma de considerar el monto evadido; es decir, si se considerará la condición objetiva de punibilidad por cada una de las provincias, o bien, como dice Semachowics, al tratarse de un sólo impuesto (aún cuando le corresponda una proporción a cada jurisdicción), se debería tomar el impuesto evadido total por el conjunto de las jurisdicciones en las que el sujeto realice actividad.

En segundo lugar, se plantea la discusión acerca cuál será el fisco local competente para intervenir en el proceso penal, lo cual será analizado en el Capítulo 7. Del texto legal no surge una solución directa a estos problemas, por lo que de no existir respuesta legal, por medio de una nueva modificación, quedarán sujetos a la discusión jurisprudencial hasta que el Tribunal Supremo se expida, esperando que no se transforme en “Derecho Penal Simbólico”.

3.1.3. Tipo subjetivo

3.1.3.1. Dolo directo

Ya se había adelantado en otras partes del trabajo, que todas las figuras penales de este régimen son dolosas; más precisamente requieren de dolo directo, en función de sus particulares medios comisivos ardidosos, que descartan la posibilidad de existencia del dolo eventual y del dolo indirecto.

3.1.4. Iter Criminis

El delito se consuma en el momento en que el obligado, luego del vencimiento del plazo para el cumplimiento de la obligación, evade total o parcialmente el impuesto por un monto superior a los \$400.000. Recién allí resulta afectada la Hacienda Pública y se produce el resultado típico, el perjuicio fiscal. Se admite el desistimiento por voluntad del propio sujeto, si antes del vencimiento de la obligación se declara la real situación impositiva (Thomas, 1997); en este caso, la evasión no se consuma y no hay delito. Respecto de la tentativa, la cuestión es más compleja; hay quienes admiten la posibilidad de tentativa, como Chiara Díaz o Turano; mientras que otros no la consideran posible, ya que sólo se considerarían actos preparatorios y por tanto, fuera de la acción punible.

3.1.5. Pena

El delito de evasión simple se conmina en abstracto con una pena de prisión graduable de dos a seis años, la cual resulta elevada, principalmente su mínimo, si se la compara con las conductas defraudatorias del Código Penal.

3.2. EVASIÓN AGRAVADA

ARTÍCULO 2º — La pena será de tres (3) años y seis (6) meses a nueve

(9) años de prisión, cuando en el caso del artículo 1º se verificare cualquiera de los siguientes supuestos:

a) Si el monto evadido superare la suma de \$4.000.000.

b) Si hubieren intervenido persona o personas interpuestas para ocultar la identidad del verdadero sujeto obligado y el monto evadido superare la suma de \$800.000.

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

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

3.2.1. Tipo objetivo. Agravantes

Esta figura posee los mismo elementos objetivos que la evasión simple, sólo que por diversos motivos calificantes la pena se incrementa de de un mínimo de tres años y seis meses a un máximo de nueve años. Es preciso destacar que estos motivos operan en forma alternativa, por lo que basta que se verifique sólo uno de ellos, para que la evasión se agrave (Thomas, 1997).

El *inciso a)*, establece el primer agravante, en este caso, en función del monto evadido (\$4.000.000), o sea, por la magnitud de la lesión a la hacienda pública, lo que resulta lógico, ya que a mayor afectación del bien jurídico, se asigna una respuesta penal más severa (Riquert, 2012).

El agravante del *inciso b)*, combina una duplicación del monto evadido (\$800.000) con un motivo adicional, que consiste en realizar el hecho punible con la intervención de un tercero, a los efectos de ocultar la identidad del verdadero obligado. Es el caso de los famosos “testaferros”, aunque también puede tratarse de personas jurídicas. El fundamento, entonces, consistiría en una mayor lesión a la hacienda pública, sumado a que el ardid desplegado, no sólo facilita la perpetración del hecho, sino, además, dificulta la persecución penal a los fines de lograr su impunidad. Como dice Chiara Díaz, esto se traduce en un mayor peligro para el bien

jurídico tutelado.

El otro calificante, enunciado en el *inciso c)*, consiste en la “utilización” (se está en precesencia de una figura de daño o resultado) fraudulenta de beneficios fiscales, si la evasión supera los \$800.000. Es el caso de un contribuyente que habiendo obtenido lógicamente una exención, desgravación, diferimiento u otro beneficio fiscal, incumple los requisitos y objetivos para gozar de ellos, pero a través de un determinado ardid, continúa usándolos con el consiguiente perjuicio fiscal.

Por último, el nuevo *inciso d)*, incorporado por la Ley N° 26.735, introduce un agravamiento de la pena, cuando la evasión se hubiese consumado, total o parcialmente, por medio de facturas u otros documentos equivalentes, ideológica o materialmente falsos, es decir, “facturas apócrifas”. Usualmente, dichas maniobras tienen por objetivo generar en forma fraudulenta, créditos fiscales en el Impuesto al Valor Agregado y/o gastos deducibles en el Impuesto a las Ganancias, reduciendo de esta manera, el monto a pagar. Aquí Scoconi se plantea un interrogante: “¿qué pasaría si en una evasión de \$1.000.000 lo evadido mediante facturas apócrifas fuese \$2.000? Riquert (2012) responde con algo de ironía, diciendo que a tenor literal de la norma, se configuraría el agravante, haciendo notar la evidente desproporción y desigualdad de las penas, en el caso que se siga una interpretación de este tipo. Otros autores como Casal, Romero Victorica o Semachowics, son más contundentes al afirmar que para configurar cualquier supuesto de evasión agravada, deben concurrir todos y cada uno de los elementos de la figura básica, por lo que si el hecho no puede subsumirse primeramente en el tipo de la evasión simple, en ningún caso podrá configurar el delito de evasión agravada; podrá ser otra figura, pero nunca ésta. Quedará entonces sujeto a la discusión judicial, hasta tanto exista una modificación legal que clarifique lo antedicho.

3.2.2. Tipo subjetivo

3.2.2.1. Dolo directo

Al igual que en la figura básica, se trata de tipos dolosos, requiriendo del dolo directo (ver punto 3.1.3.1.), aclarando respecto del inciso b), que la interposición de la persona debe realizarse con el fin (“para”, dice el texto legal) de ocultar la identidad del verdadero obligado.

3.2.3. Iter Criminis

Aquí se da por reproducido lo dicho respecto al tipo básico (punto 3.1.4.)

3.2.4. Pena

En la Ley N° 23.771, la figura agravada preveía una pena mínima de tres años de prisión, que luego fue incrementada por la actual Ley N° 24.769 seis meses más, con la intención de negar la excarcelación para estos tipos penales y, principalmente, como forma efectiva de realizar la amenaza penal, con la mera prisión preventiva inmediata a la imputación (Riquert, 2012).

Para la figura agravada por la utilización fraudulenta de beneficios fiscales del artículo 2°, inciso c), se establece además, por medio del artículo 5° de la LPT, una sanción accesoria de inhabilitación especial para usarlos por el término de diez años; esto es, sin perjuicio de la pena principal de prisión. El fin de esta disposición es, lógicamente, impedir que el agente utilice los frutos obtenidos del ilícito.

3.3. APROVECHAMIENTO INDEBIDO DE SUBSIDIOS

ARTICULO 3° — Será reprimido con prisión de tres (3) años y seis (6) meses a nueve (9) años el obligado que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, se 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.

3.3.1. Tipo objetivo

3.3.1.1. Sujeto Activo y Conducta Típica

Respecto al sujeto activo del delito, valen las mismas consideraciones efectuadas en el punto 3.1.2.1., en relación a la calidad de “obligado” que debe asumir el autor, según el texto del artículo 3º de la LPT.

Este tipo penal presenta las mismas características que la estafa, sólo que aquí, se logra (delito de daño o resultado) hacer incurrir en error al fisco, por vía de un ardid o engaño idóneo, que dispone del reintegro, devolución o subsidio similar (Riquert, 2012). Como dicen Giuliani Fonrouge y Navarrine, “el delito no consiste en evadir, sino en una forma especial y agravada de estafar”.

Chiara Díaz, coincidiendo con Thomas, destaca la existencia de un verdadero desplazamiento patrimonial del Estado hacia un particular, como la entrega de dinero a la percepción de “algo” por el beneficiario. En general, se trata de incentivos o estímulos a ciertas actividades, industrias o regiones.

En cuanto al medio comisivo, ardid o engaño idóneo, son los mismos que en la evasión simple (ver puntos 3.1.2.2. y 3.1.2.3.), a lo que cabe destacar la posibilidad de que se configure el delito en forma continuada al seguir realizando sucesivamente la misma conducta típica, por diversos medios fraudulentos.

3.3.1.2. Período y Condición objetiva de punibilidad

Resulta necesario que la percepción se produzca en un ejercicio anual superando los \$400.000, sin que sea necesario que se trate de un solo subsidio, pudiendo llegar a tal monto por la sumatoria de varios, obtenidos por distintos ardid o engaños (Riquert, 2012).

3.3.2. Tipo subjetivo

También se trata de una figura dolosa, que en razón de la exigencia del ardid o engaño, sólo es compatible con el dolo directo.

3.3.3. Iter Criminis

El delito se consuma con la percepción efectiva del subsidio, momento en el cual se concreta el perjuicio para la hacienda pública; y aquí, no caben dudas de que resulta admisible la tentativa, ya que es posible, que el obligado haya comenzado con la ejecución de la conducta típica, pero, por razones ajenas a su voluntad, se ponga al descubierto el ardid o engaño, impidiendo de esta forma la consumación del delito (Riquert, 2012). También resulta factible, el desistimiento voluntario del agente (Thomas, 1997).

3.3.4. Pena

El delito se conmina en abstracto con una pena de prisión que va desde los tres años y seis meses hasta los nueve años. Más allá de las críticas sobre la desproporcionalidad de la pena (igual que en ciertos tipos de evasión agravada), que en general parecen coincidir la mayoría de los doctrinarios (Thomas, Buteler, Riquert), se agrega la de Orce y Trovato que sostienen que no debería diferir de la pena de la evasión simple, ya que consideran que el perjuicio económico (de \$400.000 en ambas figuras) se produce tanto al no ingresar al fisco la suma debida en concepto de impuestos, como al egresar de su patrimonio un monto similar; por lo que no se justifica el salto sancionatorio. Asimismo, en virtud de exceder el mínimo de la pena de los tres años, no resultaría de aplicación la condena condicional y, por lo tanto, tampoco la excarcelación durante el proceso.

Para este delito está previsto, además de la prisión, la pena accesoria de inhabilitación especial por el plazo de diez años para obtener o utilizar beneficios fiscales (artículo 5° LPT).

3.4. OBTENCIÓN FRAUDULENTO DE BENEFICIOS FISCALES

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

Autónoma de Buenos Aires.

3.4.1. Tipo objetivo

3.4.1.1. Sujeto Activo y Conducta Típica.

A diferencia de los delitos anteriores, éste es un delito común, ya que no se exige ninguna condición especial en el sujeto activo; la norma dice “*el que*”, con lo que cualquiera puede ser autor, siempre claro está que realice la conducta típica. Respecta a ésta última, la misma se caracteriza por el despliegue de maniobras ardidasas o engañosas, con el objeto de obtener alguno de los beneficio fiscales, taxativamente mencionados en el artículo 4° de la LPT. Cabe destacar la taxatividad de este artículo, al contrario de lo establecido en los tipos penales de los artículos 2°, inciso c) y artículo 3°, en los cuales la enunciación de los beneficios fiscales o subsidios, es meramente ejemplificativa.

3.4.1.2. Delito de Peligro

Otra diferencia con las figuras anteriores, es que se está en presencia de un delito de peligro concreto, ya que no se requiere la producción efectiva del daño en la hacienda pública; sino que se reprime la simple obtención de un beneficio fiscal (Spolansky, 2007), aunque no se perjudique concretamente el bien jurídico tutelado. Es por eso, que no se establece ninguna condición objetiva de punibilidad (Riquert, 2012). Es importante tener en cuenta en este tipo de delitos de peligro, tal cual lo expresan Zaffaroni, Alagia y Slokar (2000), que en cada situación concreta hay que establecer (ex post) si hubo o no peligro para el bien jurídico, y en caso negativo, no se dará el tipo objetivo.

3.4.2. Tipo subjetivo

Se trata de una figura dolosa, que al exigir la presencia de un ardid o engaño idóneo “para” la obtención de un beneficio fiscal, sólo resulta compatible con el dolo directo, descartándose la posibilidad del dolo eventual.

3.4.3. Iter Criminis

El delito queda consumado en el momento en que se obtuviere el reconocimiento, certificación o autorización para usar el beneficio fiscal, aunque no se lo utilice. Podría suceder que antes de la obtención, el agente desista voluntariamente, o bien, que causas ajenas a su voluntad impidan el reconocimiento. En una postura minoritaria, Thomas (1997), piensa que se trata de un delito de peligro abstracto por lo que su tentativa no sería punible.

Vale destacar que el tipo penal se configura en forma autónoma, por lo que puede ocurrir que se consume el mismo, quedando a su vez en grado de tentativa los delitos tipificados en los artículos 2º, inciso c) y artículo 3º (utilización fraudulenta de beneficios fiscales y aprovechamiento indebido de subsidios, respectivamente).

3.4.4. Pena

Riquert (2012) opina que por tratarse de un delito de peligro, la pena de prisión de uno a seis años, resulta desproporcionada, si se la compara con las estafas o defraudaciones del artículo 172 y siguientes del Código Penal, reprimidas con igual sanción.

Al igual que en los tipos de utilización fraudulenta de beneficios fiscales del artículo 2º, inciso c) y de aprovechamiento indebido de subsidios del artículo 3º, a la obtención fraudulenta de beneficios fiscales del artículo 4º también le cabe la pena accesoria de inhabilitación por el plazo de diez años para obtener o utilizar cualquier tipo de dichos beneficios, según prescribe el artículo 5º de la Ley N° 24.769.

3.5. APROPIACIÓN INDEBIDA DE TRIBUTOS

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

3.5.1. Tipo objetivo

3.5.1.1. Sujeto Activo y Conducta Típica.

Desde el punto de vista del sujeto activo, se está en presencia de un delito especial, en virtud de la calidad de agente de retención o percepción que debe asumir el autor, lo que viene determinado por las normas respectivas en el orden nacional y local.

Respecto de la conducta típica, la misma consiste en la omisión por parte de los agentes de retención o de percepción, de ingresar a las haciendas públicas protegidas el tributo retenido o percibido. La figura no requiere especiales medios comisivos como ardid, ocultaciones maliciosas o engaño. La situación típica se da cuanto el agente omite simplemente realizar la conducta debida; esto es, ingresar (depositar) el tributo retenido o percibido dentro de los diez días hábiles administrativos de vencido el plazo de ingreso (Riquert, 2012).

Dalla Vía y Gutman (1997), destacan que la actual Ley Penal Tributaria no castiga la omisión de actuar como agente de retención o percepción, coincidiendo con Riquert (2012) que sostiene que lo que reprime este delito es actuar como agente (es decir, retener o percibir) y beneficiarse de tal calidad, perjudicando al Fisco. El hecho de no retener o percibir, estando obligado a ello, no queda reprimido por el régimen penal tributario, sino, que tendrá la correspondiente sanción contravencional en el ámbito administrativo (multa por omisión de impuestos, prescripta en las leyes tributarias nacionales o locales respectivas).

3.5.1.2. Período y Condición objetiva de punibilidad

En cuanto a la condición objetiva de punibilidad, la misma es de \$40.000 por tributo retenido, por mes. Según Catania (2005) no es necesario que consista en una sola operación (retención o percepción), sino que pueden sumarse con otras a los fines de llegar a la condición; en cambio, Falcone (2011), realizando una interpretación restrictiva, sostiene que la norma, al referirse al “tributo retenido o percibido” en forma singular, impide computar distintos tributos por sumas menores para que en su conjunto conformen el monto de \$40.000. Como bien apunta Riquert (2012), conciliando ambas posturas, se concluye en que debe tratarse del mismo tributo (impuesto) retenido o percibido, pero no necesariamente en una sola operación; aunque sí, dentro

un mismo período mensual.

3.5.2. Tipo subjetivo

Para Riquert (2012), se exige una actitud dolosa, que se manifestará en el conocimiento del autor de su calidad de agente de retención o de percepción, junto con la voluntad de no depositar los importes en el plazo establecido. No es necesario el despliegue de maniobras fraudulentas para inducir en error al Fisco; la sola omisión de ingresar el impuesto retenido o percibido configura la infracción (Villegas, 1998), sumado claro está con el elemento subjetivo del dolo. Aunque es importante señalar, que existe cierta doctrina minoritaria (Díaz, D`Angelo), que considera que la intención de los agentes de no depositar, debe materializarse mediante actos fraudulentos que tiendan a producir engaño, para apoderarse de lo que no le pertenecen.

No se puede soslayar la posición de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en este tema, que postula la necesaria *“conurrencia del elemento subjetivo en relación con el principio fundamental de que sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir, aquél a quien la acción punible pueda serle atribuida tanto objetiva como subjetivamente”* (CSJN, Fallos, 271:297).

3.5.3. Iter Criminis

El delito de apropiación indebida de tributos queda perfeccionado si al transcurrir el plazo de diez días hábiles administrativos, contados desde la fecha de vencimiento de la obligación, el agente no depositó las retenciones o percepciones efectuadas. Como bien se señaló anteriormente, el simple atraso no configura el delito, sino que resulta necesario acreditar el dolo (Teresa Gómez, 1998). Es por ello que existen fallos en que los contribuyentes fueron sobreseídos, en casos en que los importes retenidos fueron depositados sólo un día después del plazo de diez días del vencimiento respectivo.

Según Thomas (1997), el delito es instantáneo por lo que no admite la posibilidad de tentativa ni desistimiento, ya cualquier conducta anterior al momento consumatorio sólo será considerada como *“actos preparatorios”* fuera de la esfera de punición.

3.5.4. Pena

La norma prevé la misma pena que el tipo de evasión simple del artículo 1º de la LPT, haciéndose eco de las mismas críticas en cuanto a la falta de proporcionalidad, especialmente del mínimo de dos años, excesivo si se lo compara con la figura de la defraudación por retención indebida del artículo 173, inciso 2º, del Código Penal.

CAPÍTULO 4

“DELITOS PENALES RELATIVOS A LOS RECURSOS DE LA SEGURIDAD SOCIAL”

El *Título II* de la Ley Penal Tributaria, contiene los Delitos relativos a los Recursos de la Seguridad Social, que son tres. Se comienza el estudio de esta parte señalando una distinción respecto del bien jurídico protegido por este tipo de delitos, lo cual se verá a continuación. En lo demás, se seguirá el mismo método, efectuando una transcripción literal de la norma para brindar una mejor exposición y ahorrarle tiempo al lector, siguiendo luego con su análisis

4.1. EVASIÓN PREVISIONAL SIMPLE

ARTICULO 7° — Será reprimido con prisión de dos (2) a seis (6) años el obligado, que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión, evadiera parcial o totalmente al fisco nacional, provincial o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, el pago de aportes o contribuciones, o ambos conjuntamente, correspondientes al sistema de la seguridad social, siempre que el monto evadido excediere la suma de ochenta mil pesos (\$80.000) por cada mes.

4.1.1. Bien Jurídico Protegido

No hay dudas que el bien jurídico protegido en el Título II de la Ley N° 24.769, son los llamados “Recursos de la Seguridad Social”; ahora bien, qué es la seguridad social y cuáles son los recursos que la componen. Siguiendo a Rafecas (2000), la “seguridad social” es un sistema destinado a cubrir determinados riesgos o contingencias que provocan en los ciudadanos situaciones de necesidad. Respecto de los recursos que lo componen, la Ley Penal Tributaria no los define expresamente, sino que se limita a mencionar a los aportes y contribuciones

correspondientes a los recursos de la seguridad social. Litvin (2001) dice que los mismos surgen de la normativa extrapenal y consisten en los aportes y contribuciones a cargo de los trabajadores y empleadores, respectivamente, destinados a los siguientes subsistemas, a saber:

- Régimen Nacional de Jubilaciones y Pensiones;
 - Instituto Nacional de Servicios Sociales para Jubilados y Pensionados;
 - Administración Nacional del Seguro de Salud;
 - Régimen Nacional de Obras Sociales;
 - Fondo Nacional de Empleo;
 - Caja de Subsidios y Asignaciones Familiares;
 - Aseguradoras de Riesgos del Trabajo; y
- conforme el artículo 3º, apartado 3, punto IV, del Decreto N° 618/1997, cualquier aporte o contribución que se deba recaudar sobre las nóminas salariales.

Por lo tanto, todos estos recursos (aportes y contribuciones) destinados a financiar el Sistema de Seguridad Social, sea nacional o provincial, están protegidos por la LPT. No así los aportes o cuotas sindicales, que no integran estos recursos siendo ajenos a este régimen penal tributario (Litvin, 2001).

4.1.2. Tipo objetivo

En este punto se debe tener en cuenta todo lo expresado respecto a su similar figura de la evasión simple del artículo 1º de la LPT, al cual se remite en honor a la brevedad (ver punto 3.1.2.). Como dicen Orce y Trovato (2008), la única diferencia reside en el “concepto” en el cual se produce el perjuicio, que en el caso de la evasión impositiva, lo que se evade son impuestos, y, en este caso de evasión previsional, se trata de aportes y contribuciones al sistema de la seguridad social.

Se puede mencionar como ejemplos de maniobras ardidosas o engañosas para no pagar, a la no registración de una relación laboral o su registración deficiente o parcial, la simulación de

la real categoría de un empleado, o bien, de una relación locativa de un trabajador autónomo, el pago de horas extras no declaradas en las declaraciones juradas correspondientes, entre otros.

4.1.2.1. Período y Condición objetiva de punibilidad

Se trata de un delito de resultado, en virtud del necesario perjuicio fiscal que debe producirse, que es el fijado por la condición objetiva de punibilidad de \$80.000 (Riquert, 2012). Si bien, a priori, parece ser una cifra baja, no hay que olvidar que el período en el cual debe producirse la evasión es mensual.

4.1.2. Tipo subjetivo

En este punto también resultan válidas las mismas consideraciones que al analizar su similar, en el delito de evasión simple del artículo 1º (ver punto 3.1.3.). Se trata de un delito doloso, que en virtud de los especiales medios comisivos requeridos por el tipo, sólo resulta compatible con el dolo directo, no admitiendo tal figura, el dolo eventual.

4.1.3. Iter Criminis

Según Riquert (2012), tanto el desistimiento como la tentativa son posibles. La Sala A de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, en la causa “Protectio S.R.L. s/evasión previsional simple” fallo del 18/12/09, admitió el desistimiento voluntario de los agentes, al presentar una declaración jurada rectificativa, con posterioridad a un relevamiento de personal efectuado por el fisco; sostuvieron los Doctores Hendler y Repetto (del voto en mayoría) que el reconomiento del verdadero número de empleados de la firma, mucho mayor al comprobado por la AFIP (sólo el 15%), implica un desistimiento voluntario en los términos del artículo 43 del Código Penal. Cabe destacar el voto en disidencia del Doctor Bonzón, que opinó, que el efectuar las declaraciones rectificativas, luego de la inspección, no constituye desistimiento.

4.1.4. Pena

Este ilícito se conmina en abstracto con la misma pena que la evasión simple del artículo 1º, por lo que se remite a sus comentarios (ver punto 3.1.5.).

4.2. EVASIÓN PREVISIONAL AGRAVADA

ARTICULO 8º — La prisión a aplicar se elevará de tres (3) años y seis (6) meses a nueve (9) años cuando en el caso del artículo 7º se verificare cualquiera de los siguientes supuestos:

a) Si el monto evadido superare la suma de cuatrocientos mil pesos (\$400.000), por cada mes;

b) Si hubieren intervenido persona o personas interpuestas para ocultar la identidad del verdadero sujeto obligado y el monto evadido superare la suma de ciento sesenta mil pesos (\$ 160.000).

4.2.1. Tipo objetivo. Agravantes

En este artículo se establecen dos agravantes de la figura básica que, se puede decir, se corresponden con los motivos agravantes de la evasión tributaria de los incisos a) y b) del artículo 2º; es decir, a raíz del monto evadido en el primer caso y de la utilización de un tercero interpuesto en el segundo, por lo que se remite a las consideraciones allí vertidas (ver punto 3.2.1.).

Una crítica realizada por Spinka (2007) a este artículo, es la referida a la ausencia de una respuesta penal, análoga a la del inciso c) del artículo 2, ante un caso de utilización fraudulenta de beneficios fiscales. En efecto, existen normas que tienden a promover la creación de fuentes de trabajo, a través de exenciones de aportes y/o contribuciones, cuya utilización fraudulenta no constituiría un agravante, sino que, sería reprimida únicamente por la figura de la evasión previsional simple.

4.2.2. Tipo subjetivo

Al igual que en la figura simple, también se exigen especiales medios comisivos, por lo que sólo se admite el dolo directo (ver punto 4.1.2.).

4.2.3. Iter Criminis

Resultan válidos los mismos comentarios efectuados al analizar la evasión agravada del artículo 2º de la LPT (ver punto 3.2.3.).

4.2.4. Pena

Respecto de la escala penal se remite al punto 3.2.4., ya que coincide con la establecida en el artículo 2º, con la única aclaración de la ausencia de calificación en el caso de la utilización fraudulenta de beneficios fiscales (señalada al tratar el tipo objetivo de la presente figura).

4.3. APROPIACIÓN INDEBIDA DE RECURSOS DE LA SEGURIDAD SOCIAL

ARTICULO 9º — Será reprimido con prisión de dos (2) a seis (6) años el empleador que no depositare total o parcialmente dentro de los diez (10) días hábiles administrativos de vencido el plazo de ingreso, el importe de los aportes retenidos a sus dependientes, siempre que el monto no ingresado superase la suma de veinte mil pesos (\$20.000) por cada mes.

Idéntica sanción tendrá el agente de retención o percepción de los recursos de la seguridad social que no depositare total o parcialmente, dentro de los diez (10) días hábiles administrativos de vencido el plazo de ingreso, el importe retenido o percibido, siempre que el monto no ingresado superase la suma de veinte mil pesos (\$20.000) por cada mes.

La Administración Federal de Ingresos Públicos o el organismo recaudador provincial o el correspondiente a la Ciudad Autónoma de

Buenos Aires habilitará, a través de los medios técnicos e informáticos correspondientes o en los aplicativos pertinentes, la posibilidad del pago por separado y en forma independiente al de las demás contribuciones patronales, de los aportes retenidos por el empleador a sus dependientes y de las retenciones o percepciones de los agentes obligados respecto de los recursos de la seguridad social.

4.3.1. Tipo objetivo

4.3.1.1. Sujeto Activo y Conducta Típica.

Esta figura coincide con la apropiación indebida de tributos del artículo 6º, sólo que en este caso, se refiere a los recursos de la seguridad social; por lo que son plenamente aplicables al caso, las consideraciones efectuadas al tratar ese tipo penal en el punto 3.5.1.. Es importante destacar nuevamente, que la retención indebida de aportes sindicales no está incluida dentro del tipo penal, quedando fuera del ámbito de protección de la Ley Penal Tributaria, ya que *“aquéllos no constituyen contribuciones a la seguridad social y, por lo tanto, su omisión de depósito afectaría a particulares”* (CNPen.Ec., Sala B, 19/10/2007, “Vélez”, JA, 2008-II-95).

En lo que respecta al sujeto activo, se trata de un delito especial, en virtud de la calidad de agente de retención, de percepción o de empleador que debe asumir el autor, lo que estará determinado por las normas respectivas en el orden nacional y local.

Como ya se dijo, la figura no requiere especiales medios comisivos como ardid, ocultaciones maliciosas o engaño, sino que se configura cuando el agente omite ingresar los recursos retenidos o percibidos dentro de los diez días hábiles administrativos de vencido el plazo de ingreso. Se reitera que la actual Ley Penal Tributaria no castiga la omisión de actuar como agente de retención o percepción; lo que reprime este delito es actuar como agente (es decir, retener o percibir) y beneficiarse de tal calidad, perjudicando al Fisco. No retener o percibir, estando obligado a ello, no queda reprimido por el régimen penal tributario, sino, que tendrá la correspondiente sanción contravencional en el ámbito administrativo (multa por omisión de impuestos, prescripta en las leyes tributarias nacionales o locales respectivas).

Sólo resta señalar, que el último párrafo de la norma, según Spinka (2006), se trata de una regla puramente instrumental, por lo que ha sido una incorporación desacertada del legislador, y

como dicen Orce y Trovato (2008), ajena a las cuestiones propias del derecho penal.

4.3.1.2. Período y Condición objetiva de punibilidad

En cuanto a la condición objetiva de punibilidad, la misma es de \$20.000 por recurso retenido, por mes (ver punto 3.5.1.2.).

4.3.2. Tipo subjetivo

También se trata de una figura dolosa con las mismas características que su par del Título I de la LPT, por lo que se remite a los comentarios del punto 3.5.2.

4.3.3. Iter Criminis

Al igual que lo dicho en el punto 3.5.3., el delito de apropiación indebida de recursos de la seguridad social queda perfeccionado si al transcurrir el plazo de diez días hábiles administrativos, contados desde la fecha de vencimiento de la obligación, el agente no depositó las retenciones o percepciones efectuadas. La figura no admite la posibilidad de tentativa ni desistimiento, ya que, reiterando la postura de Thomas (1997), se trata de un delito instantáneo, y cualquier conducta anterior al momento consumatorio sólo será considerada como “actos preparatorios” fuera de la esfera de punición.

4.3.4. Pena

La norma prevé la misma pena conminada en abstracto que la apropiación indebida de tributos del artículo 6° de la LPT, remitiéndose al punto 3.5.4., en honor a la brevedad.

CAPÍTULO 5

“DELITOS FISCALES COMUNES”

Este nuevo capítulo está destinado al análisis del Título III de la Ley Penal Tributaria que contiene tres tipos penales aplicables tanto en el ámbito estrictamente tributario, como respecto de los recursos de la seguridad social; de allí la denominación de “Delitos Fiscales Comunes”. Al igual que en todas las figuras del régimen penal tributario, los tres delitos exigen el elemento subjetivo del dolo, descartándose absolutamente la posibilidad de imputación penal por un actuar culposo. Cabe destacar, que a través de éste Título III, también resultan protegidas tanto la hacienda pública nacional como las haciendas provinciales.

5.1. INSOLVENCIA FISCAL FRAUDULENTA

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

5.1.1. Tipo objetivo

5.1.1.1. Sujeto Activo y Conducta Típica.

En primer lugar es necesario distinguir, como lo hace Simesen de Bielke y Egüez (2010), la insolvencia fraudulenta, de aquella derivada de una mala gestión empresarial o de contextos imprevisibles. Esta última no resulta punible, ya que nunca podría considerarse delito el ser un administrador ineficiente, y mucho menos, resultar afectado por las consecuencias imprevisibles

de un negocio. Otra cosa, es la insolvencia provocada deliberadamente con el ánimo de frustrar los derechos de los acreedores; esto sí constituye delito, reprimido por el artículo 179, segundo párrafo, del Código Penal.

La mayoría de los autores (Simisen de Bielke y Egüez, Spinka, Riquert, Orce y Trovato) sostienen que con la figura de insolvencia fraudulenta prevista en el derecho de fondo (art. 179, 2º párr. Cód. Penal), era suficiente para reprimir una conducta especial dirigida a defraudar los derechos de los fiscos; sin embargo, el legislador creyó necesario regularla de manera específica en materia tributaria, siguiendo la tendencia de los últimos años de multiplicar tipos penales (Orce y Trovato, 2008).

Desde el punto de vista de la autoría, Spinka (2007) señala que es un delito común, por lo que puede ser realizado por cualquiera (la norma dice “*el que*”). Asimismo, se trata de un tipo penal de daño concreto, ya que lo que importa es el resultado, o sea, la frustración total o parcial de las obligaciones fiscales (Simesen de Bielke y Egüez, 2010). Para ello, es necesario la existencia previa de una deuda judicial, tributaria o previsional, o por lo menos, que se haya iniciado el procedimiento administrativo para determinarla (conforme la Ley 11.683 o 18.820), siendo esto de pleno conocimiento del autor (Riquert, 2012). Según la mayoría de la doctrina (Macchi, Spinka, Villegas), el anociamiento es un problema de prueba sobre una cuestión de hecho, por lo que no es indispensable la notificación fehaciente, aunque sí la certeza de ello. En contra, Vicente Oscar Díaz (1992), sostiene que sí debe ser fehaciente, de modo tal que dé lugar al conocimiento cierto y personal.

El inicio del procedimiento administrativo o judicial es un aspecto objetivo del tipo muy discutido y no superado por el momento. Algunos autores (Litvin, Bertazza, Marconi y Villegas) consideran que el inicio del procedimiento administrativo se concreta con la notificación de la vista del proceso de determinación de oficio, mientras que otros como Giuliani Fonrouge y Navarrine (2007) lo ubican en un momento anterior, que sería el comienzo de la etapa de verificación y fiscalización, o sea, con la notificación de inicio de inspección. La jurisprudencia también está dividida, pudiendo citar como ejemplo la causa “Viazzo”, fallo de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, Sala B, del 15/06/2007, en la cual se sostuvo que, “*la frustración del cumplimiento de las obligaciones fiscales debe consumarse con posterioridad a la iniciación de un proceso de determinación de oficio en los términos del artículo 17 de la Ley N° 11.683*; de ello deriva la atipicidad de cualquier acto ocurrido durante la fiscalización (previo a la determinación). En contra, se pronunció la Cámara Nacional de

Casación Penal, Sala III, fallo del 25/03/2008, en la causa “Scabi”, que consideró a las tareas de inspección como momento de inicio del procedimiento administrativo.

A modo de ejemplo se puede mencionar como actos fraudulentos para esta figura, la realización de activos a precios irrisorios, la creación de pasivos a tasas exorbitantes o la constitución de gravámenes por deudas ficticias.

5.1.2. Tipo Subjetivo

Es un tipo doloso, de dolo directo, ya que se requiere una conducta fraudulenta en el agente destinada a frustrar las obligaciones tributarias o previsionales; esto significa, que el autor luego de tomar conocimiento del inicio de un procedimiento administrativo o judicial, realiza uno o más actos con el objetivo de impedir su cobro total o parcial (Riquert, 2012).

5.1.3. Iter Criminis

Según Villegas (2007), el delito queda consumado con la sentencia que declara la existencia de la deuda y resulta ejecutable, pero no puede cumplirse por la ausencia de bienes; recién allí se produce el resultado requerido por el tipo, es decir, la frustración total o parcial de la obligación tributaria o previsional.

Tanto el desistimiento voluntario como la tentativa resultan admisibles en esta figura, ya que, como sostienen Spinka (2007) y Litvin (2010), si el agente hubiera realizado los actos típicos que provocan o agravan la insolvencia, propia o ajena, pero luego satisface íntegramente el pago de la obligación, sus propósitos delictivos cambian, operando un desistimiento activo que conduce a la impunidad. En caso que la deuda sea pagada totalmente por un tercero distinto del autor, su conducta quedará en grado de tentativa, al no haberse consumado el delito por razones ajenas a su voluntad.

5.1.4. Pena

El delito se conmina en abstracto con una pena de prisión de dos a seis años, lo cual luce desproporcionado si se la compara con la figura de insolvencia fraudulenta prevista en el Código

Penal (Litvin, 2010). Puede resultar aún más injusto, si se considera la ausencia de condición objetiva de punibilidad, tal como sí lo hacen otras figuras del régimen penal tributario.

5.2. SIMULACIÓN DOLOSA DE PAGO

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

5.2.1. Tipo objetivo

5.2.1.1. Sujeto Activo y Conducta Típica.

Al igual que en el tipo penal anterior, la norma dice “*el que*”, por lo que se está en presencia de un delito común; cualquiera puede asumir la calidad de autor.

Respecto de la conducta típica, la misma consiste en simular el pago de obligaciones tributarias o previsionales, mediante registraciones o comprobantes falsos o cualquier otro ardid o engaño. Es importante señalar que para que se verifique el tipo objetivo, es necesario utilizar lo falsificado ante el fisco (Thomas,2007). Si bien la norma no expresa ante quien debe utilizarse la simulación, considerando el bien jurídico protegido por la norma (la hacienda pública), se interpreta que la creación de esa falsa realidad, debe estar destinada a provocar un error en el organismo recaudador, no en otras personas; en este sentido se pronunció la Cámara Nacional en lo Penal Económico, Sala B, en la causa Transitax S.R.L., fallo del 22/10/2004. Esto implica que se dará un supuesto de atipicidad en relación a esta figura, si las formas comisivas son utilizadas en perjuicio de una persona distinta.

Asimismo, el tipo no requiere que se produzca un efectivo perjuicio en la actividad recaudadora, ya que, siguiendo a Catania (2007), se trata de un delito de peligro. Esto así porque

la sola utilización del instrumento adulterado ante el fisco, resulta suficiente para poner en peligro el bien jurídico tutelado, tal como lo sostuvo la Cámara Federal de La Plata, Sala I, en un fallo reciente del 10/02/2012, en la causa “Di Girolamo, Helvecio s/Infracción L.24.769” (en idéntico sentido, se pronunció la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, Sala B, fallo del 09/02/2009, en causa “Robredo”).

5.2.2. Tipo subjetivo

Se trata de un delito doloso, sólo compatible con el dolo directo, en virtud de los especiales medios comisivos utilizados (registrações o comprobantes falsos o cualquier otro ardid o engaño), para crear una falsa apariencia de pago de una deuda con el Fisco, lo cual excluye al dolo eventual (Thomas, 1997).

5.2.3. Iter Criminis

Conforme lo dicho anteriormente al analizar el tipo objetivo, la mayoría de la doctrina (Catania, Chiara Díaz, Riquert) sostiene que se trata de un delito de peligro abstracto, ya que la consumación se produce por la sola simulación de pago, sin que sea necesario que se ocasione un perjuicio económico concreto al fisco, pero. Para esta postura, entonces, no será admisible la tentativa ni el desistimiento. Algunos autores, como Spinka (1997) y Thomas (1997), lo consideran delito de peligro concreto, como un tipo penal instantáneo, que se consume con la mera exhibición o utilización del registro, comprobante o instrumento falso, sin necesidad de que el fisco caiga en error.

5.2.4. Pena

Igual que en la insolvencia fiscal fraudulenta, el delito se sanciona con una pena de prisión de dos a seis años, que puede considerarse desproporcionada, más aún, al no fijarse un monto mínimo para la simulación, por debajo del cual debiera desecharse la persecución penal (Chiara Díaz, 2004).

5.3. ALTERACIÓN DOLOSA DE REGISTROS O SISTEMAS INFORMATICOS

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

5.3.1. Tipo objetivo

5.3.1.1. Sujeto Activo y Conducta Típica.

Autor material de este delito puede ser cualquier persona, sea obligado o un tercero, siendo desde este punto de vista un delito común (Riquert, 2012). Si la conducta típica es realizada por un tercero con conocimiento del contribuyente, se aplicarán las reglas sobre participación criminal. Es importante señalar, que la figura nació por la detección de modificaciones en registros o soportes de información, dentro de la esfera interna de la propia Administración Federal de Ingresos Públicos.

El tipo penal establece en forma taxativa, seis conductas típicas, las que son definidas a continuación, siguiendo a la Real Academia Española:

- *sustraer*: “Apartar, separar, extraer”.
- *suprimir*: “Hacer cesar, hacer desaparecer”.
- *ocultar*: “Esconder, tapar, disfrazar, encubrir a la vista”.
- *adulterar*: “Viciar, falsificar algo”.
- *modificar*: “Transformar o cambiar algo mudando alguno de sus accidentes”.
- *inutilizar*: “Hacer inútil, vano o nulo algo”.

Siguiendo a Riquert (2012), para que se configure la conducta típica, dichas acciones deben estar destinadas específicamente a los registros o soportes documentales o informáticos del fisco nacional o provincial, y deben estar referidos a obligaciones tributarias o previsionales de un obligado. En caso contrario, es decir, si la acción se consuma sobre un registro o soporte que no sea de propiedad del fisco, o que no esté referida a una obligación de esa índole, se dará un supuesto de atipicidad. Precisamente, un tema debatido era, si los controladores fiscales estaban encuadrados en la norma, o bien, como sostiene Di Nubila (Recuperado el 03/12/2012 de <http://jdinubila.blogia.com>), al ser el artefacto y su información de propiedad del contribuyente, las acciones en su contra no quedarían amparadas por esta figura.

La última modificación efectuada por la Ley N° 26.735, permitió superar la discusión señalada en el párrafo anterior, al incorporar a continuación del artículo 12 de la LPT, el artículo 12 bis, que expresamente incluyó como objeto de protección a *“los sistemas informáticos o equipos electrónicos suministrados u homologados por el fisco nacional, provincial o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires”*.

Se trata de un delito de peligro abstracto, por lo que basta para su consumación la simple, sustracción, supresión, ocultamiento, adulteración, modificación o inutilización, sin que se requiera la producción concreta de daño alguno (Villegas, 2004). La norma tiende a proteger el bien jurídico tutelado por la ley de marras (hacienda pública), resguardando la información fiscal de los contribuyente. De allí que cualquier otra situación, información, registros o soportes documentales que no estén vinculados con sus obligaciones tributarias o previsionales, no pondrían en peligro el bien jurídico protegido, y en consecuencia, no se adecuaría tal conducta al tipo penal descripto (Riquert, 2012).

5.3.2. Tipo subjetivo

Según Riquert (2012), el agente debe “conocer” que está realizando alguna de las acciones típicas, enumeradas taxativamente, sobre un registro o soporte documental o informático del Fisco, vinculado con obligaciones tributarias o de los recursos de la seguridad social del contribuyente, y tener la voluntad de hacerlo; sumado a ello, es necesario que tenga la especial motivación de querer disimular la real situación del obligado.

Por todo ello, el autor citado anteriormente, sostiene que se trata de una figura dolosa, en la

que los elementos subjetivos del tipo llevan a exigir la presencia del dolo directo o de primer grado, únicamente, y concuerda con Spinka (2007), al descartar toda posibilidad de un dolo eventual.

5.3.3. Iter Criminis

Conforme lo dicho al comentar el tipo objetivo, el delito es de peligro, por lo que se consume con la simple sustracción, supresión, ocultamiento, adulteración, modificación o inutilización, sin que se requiera la producción concreta de daño alguno. Tampoco es necesario que se logre disimular la real situación fiscal del contribuyente (Riquert, 2012). Por todo ello, es poco probable que pueda darse algún caso de tentativa o desistimiento voluntario, independientemente que el tipo lo admita, aunque sea en teoría.

5.3.4. Pena

Para este delito está prevista la pena de prisión de dos a seis años, igual que la figura de simulación dolosa de pago y la evasión simple. Es interesante resaltar en este punto, la crítica que realiza Edwards (1997), al comparar esta pena, con la prescripta para la evasión tributaria o previsional simple, manifestando, que no debería reprimirse a quien sólo pone en peligro el bien jurídico tutelado, con la misma sanción, respecto de aquél, que ha perjudicado efectivamente el mismo bien jurídico que se intenta proteger.

5.3.5. Alteración dolosa de sistemas informáticos o equipos electrónicos

En el punto 5.3.1.1., se explicó que las acciones delictivas consumadas sobre registros o soportes documentales o informáticos que no fueren de propiedad de los fiscos, se consideraban acciones atípicas, quedando al margen de la punibilidad, es decir, el artículo 12 no reprime las afectaciones realizadas sobre impresoras o controladores fiscales de propiedad del contribuyente. Precisamente, el artículo 12 bis, incorporado por la Ley 26.735, permitió tipificar estas conductas cometidas sobre sistemas o equipos homologados por el fisco destinados a emitir facturas, de propiedad de los responsables (Semachowicz, 2012).

Se trata de un tipo subsidiario, opera residualmente, siempre que “no resulte un delito más severamente penado”, en virtud que tales conductas pueden constituir las maniobras dolosas necesarias para lograr pagar menos impuestos consumando (por ejemplo) el delito de evasión simple y desplazando al tipo en cuestión. De allí que se previó una menor pena (uno a cuatro años de prisión), en contra de lo que sugerían algunos doctrinarios (Borinsky, Lattienzo y Turano) de equiparar las penas a las del delito de la alteración dolosa de registros.

Al igual que la figura del artículo 12, ésta, también requiere de dolo directo; sin embargo, Riquert (2012) opina que podría admitirse el dolo eventual, en virtud de la especial aptitud que debe tener la acción para generar un posible perjuicio.

También coincide con el artículo 12 en lo que respecta al momento de consumación del delito, quedando perfeccionado con la simple alteración del sistema informático o del equipo electrónico. Si bien admite la tentativa y el desistimiento, es muy poco probable que se den en la práctica (no es muy factible que se interrumpa el proceso de modificación).

CAPÍTULO 6

“DISPOSICIONES GENERALES DE LA LEY PENAL TRIBUTARIA”

Luego de haber analizado en los tres capítulos anteriores los distintos delitos contenidos en la Ley Penal Tributaria (Capítulo III: Delitos Penales Tributarios; Capítulo IV: Delitos Penales de los Recursos de la Seguridad Social; Capítulo V: Delitos Penales Comunes), se analizarán a continuación las disposiciones generales de esta ley establecidas en los artículos 13 a 15. Dichas normas se vinculan con la participación criminal en los delitos mencionados, de sujetos con cualidades o características determinadas, que obliga a tener una consideración especial respecto a ellos a la hora de imponer las sanciones respectivas. En algunos casos, la intervención de ciertas personas (funcionarios públicos o profesionales), distintas del autor, podrán agravar la pena respecto a ellos o imputarlos como partícipes (necesarios o secundarios), o bien podría llegar a configurarse un nuevo hecho delictual merecedor de una sanción especial. En tal sentido, se analizarán las posibles sanciones que pueden imponerse a una persona jurídica o sus miembros. Asimismo, se hará un especial énfasis en las principales características de la figura de la asociación ilícita, la cual está siendo utilizada (incorrectamente) como medio intimidatorio por parte del organismo recaudador nacional.

6.1. AGRAVANTE PARA FUNCIONARIO O EMPLEADO PÚBLICO PARTÍCIPE

ARTICULO 13. — Las escalas penales se incrementarán en un tercio del mínimo y del máximo, para el funcionario o empleado público que, en ejercicio o en ocasión de sus funciones, tomase parte de los delitos previstos en la presente ley.

En tales casos, se impondrá además la inhabilitación perpetua para desempeñarse en la función pública.

6.1.1. Concepto de “funcionario” o “empleado público”

Teniendo en cuenta la regla del artículo 4° del Código Penal, que expresa que “*las disposiciones generales del presente código se aplicarán a todos los delitos previstos por leyes especiales, en cuanto éstas no dispusieren lo contrario*”, a los fines de conceptualizar los términos de “funcionario o empleado público”, hay que atenerse a lo dispuesto por el artículo 77 de ese cuerpo legal (Fierro, 2007). Por lo tanto, siguiendo dicha normativa, los términos “funcionario público” y “empleado público” deben usarse como sinónimos y comprende a “... *todo aquél que participa accidental o permanentemente del ejercicio de funciones públicas, sea por elección popular o por nombramiento de autoridad competente*”. Es decir, la norma abarca a cualquier dependiente del estado nacional o provincial (sea un funcionario jerárquico o un simple empleado) que haya sido designado o elegido para desempeñar actividades o funciones en nombre del Estado o al servicio del mismo (Donna, 2004).

6.1.2. Incremento penal e inhabilitación

La escala penal conminada en abstracto para el delito en que haya participado el funcionario o empleado público se incrementará en un tercio tanto en el piso como para el techo. Asimismo, se impone la sanción de inhabilitación perpetua para desempeñar funciones públicas, la que a criterio de Catania (2005), sería una pena principal, en contra de lo que opina Spinka (2007), que la considera una pena accesoria en virtud del vocablo “*además*”.

Según algunos autores (Spinka, Catania, Dalla Vía, Gutman), el fundamento del agravante y la inhabilitación perpetua para ejercer funciones públicas, radica en primer lugar, en la especial tarea de velar por el cuidado de la ley y el fiel cumplimiento de las obligaciones que le impone el cargo, a quien ha sido investido de la calidad de representante de la voluntad del Estado. En segundo lugar, se supone que dichos sujetos que disponen de información o elementos que no tienen el común de las personas, deberían ostentar una conducta ejemplar para el resto y no aprovechar tal situación para delinquir.

6.2. SANCIONES A PERSONAS JURÍDICAS

ARTICULO 14. — *Cuando alguno de los hechos previstos en esta ley*

hubiere sido ejecutado en nombre, con la ayuda o en beneficio de una persona de existencia ideal, una mera asociación de hecho o un ente que a pesar de no tener calidad de sujeto de derecho las normas le atribuyan condición de obligado, la pena de prisión se aplicará a los directores, gerentes, síndicos, miembros del Consejo de Vigilancia, administradores, mandatarios, representantes o autorizados que hubiesen intervenido en el hecho punible inclusive cuando el acto que hubiera servido de fundamento a la representación sea ineficaz.

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

- 1.- Multa de dos a diez veces de la deuda verificada.*
- 2.- Suspensión total o parcial de actividades, que en ningún caso podrá exceder los cinco años.*
- 3.- Suspensión para participar en concursos o licitaciones estatales de obras o servicios públicos o en cualquier otra actividad vinculada con el Estado, que en ningún caso podrá exceder los cinco años.*
- 4.- Cancelación de la personería, cuando hubiese sido creada al solo efecto de la comisión del delito, o esos actos constituyan la principal actividad de la entidad.*
- 5.- Pérdida o suspensión de los beneficios estatales que tuviere.*
- 6.- Publicación de un extracto de la sentencia condenatoria a costa de la persona de existencia ideal.*

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

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

6.2.1. Principio “Societas delinquere non potest”.

El origen de este artículo 14 de la LPT, modificado por la Ley N° 26.735, se puede establecer en la necesidad imperiosa de combatir y reprimir el “*abuso de la personalidad jurídica*”, consistente en la utilización indebida de una determinada formalidad jurídica, aprovechando las ventajas que ella ostenta, para cometer actos ilícitos en beneficio de sus miembros o terceros y en perjuicio de otras personas (Pérez Daniel, 2012). Dichas situaciones generan debates doctrinarios respecto de la posibilidad de imputabilidad de esos actos a una persona jurídica.

Tal como sostiene Pérez Daniel (2012), a los fines de establecer responsabilidad a las personas jurídicas, ha surgido en la historia del derecho dos teorías contrapuestas. La teoría de la ficción de Savigny que sostiene que las personas jurídicas no tienen un ser real, son creaciones del derecho, personas ficticias que no tienen voluntad y que se encuentran dentro de la categoría de los incapaces de hecho, que actúan por medio de otras personas físicas que las representan. Contrario a esto, Gierke elaboró la teoría de la realidad, según la cual la persona jurídica sí es un ser real con voluntad propia, que es la de sus miembros y que es distinta a la de cada uno de ellos considerados individualmente. Pues bien, si traspolamos estas teorías al ámbito penal, se discutirá respecto a la imputabilidad de las personas jurídicas, es decir, a su capacidad o incapacidad para cometer delitos.

Tanto en la legislación como en la doctrina nacional, impera la vigencia del principio “*societas delinquere non potest*”, en virtud del cual sólo puede ser sujeto activo de un delito la persona humana con capacidad de autodeterminación; por lo que no es posible imputar penalmente a una persona jurídica. No se efectuará un análisis de la teoría del delito y sus elementos, ya que excede largamente los objetivos de este trabajo; pero es importante señalar que la corriente doctrinaria que ha predominado desde hace ya mucho tiempo (Muñoz Conde, Saldaña, Quintiliano, Masaveu, Rodríguez Ramos, Damarco), se inclina por reconocer que únicamente pueden ser autores de un delito las personas naturales, porque las personas jurídicas no tienen capacidad de acción, de culpabilidad ni de pena (Bajo Fernández, 1981). Por eso la

nueva redacción del artículo 14 de la LPT, ha llamado poderosamente la atención en el ámbito académico.

Sin embargo, Nuñez (1959) realiza una aclaración al respecto al decir que, si bien las personas “morales” no pueden ser sujetos activos del delito, ello no significa que no puedan soportar las consecuencias penales por los delitos cometidos por sus órganos. De allí, que se haya avanzado levemente sobre este principio tan arraigado en el derecho argentino y se hayan impuesto para determinados delitos especiales sanciones pecunarias o inhabilitaciones (delitos económicos como el lavado de activos o las infracciones tributarias, aduaneras o cambiarias, o también delitos ecológicos).

En conclusión, se puede sostener en general la vigencia de este principio según el cual los entes ideales no pueden ser imputados como autores del delito penal tributario y aplicársele penas de prisión; sin embargo, la legislación penal puede atribuirle responsabilidad penal e imponerle otro tipo de sanciones (multas, inhabilitaciones, etc.), como lo hizo la Ley 26.735 al modificar el artículo 14 de la LPT.

6.2.2. Cláusula de “actuar por o en lugar de otro”

El artículo 14 de la LPT, intenta dar solución al problema de la dispersión de elementos típicos del delito; más precisamente, de la falta de correspondencia entre la conducta delictiva del autor (una o más personas físicas que realizan la acción u omisión) y quien reviste la condición de obligado tributario, que en tales casos, resultan ser personas jurídicas o entes colectivos sindicados por las leyes impositivas como sujetos obligados (Riquert, 2012).

Según sostiene Chiara Díaz (1997), para que la responsabilidad de la persona de existencia ideal, y más precisamente la pena de prisión, se haga efectiva en los directivos, gerentes, administradores, síndicos y demás sujetos integrantes de los órganos de gobierno, administración y control, es necesario que se cumplan ciertos requisitos, a saber:

- a) Que los hechos hayan sido ejecutados en nombre, con la ayuda o en beneficio de una persona de existencia ideal u otro ente aunque no sea sujeto de derecho, que asuma la condición de obligado tributario. El artículo hace incapie en la utilización de la persona jurídica como un instrumento necesario para cometer el delito.

- b) Que la persona física asuma la calidad de director, gerente, síndico, miembro del consejo de vigilancia, administrador, mandatario, representante o autorizado, y haya intervenido o participado en el ilícito. Se descarta absolutamente la responsabilidad penal objetiva, por la mera asunción de un cargo; es condición indispensable el haber intervenido en el hecho punible.

Resulta importante señalar que si el sujeto activo (integrante del órgano) actúa en interés propio, y no en interés de la persona jurídica, no podrá imputarse responsabilidad alguna al ente ideal, así hubiera cometido el hecho dentro del giro empresarial. Esto implica que la culpabilidad del órgano no acarrea indefectiblemente la de la empresa, lo que habrá que analizarse de acuerdo a las circunstancias del caso (Pérez, 2012). Según Riquert (2012), se estaría frente a una “responsabilidad vicaria” que consiste en transferir a la empresa, la culpabilidad personal del agente, que opera dentro del objeto de su mandato y de los fines de la corporación, a los efectos de beneficiarla, la que no evita el delito o bien tolera o ratifica lo actuado.

6.3. ACCESORIA DE INHABILITACIÓN ESPECIAL. CALIFICANTE GENÉRICA POR PARTICIPACIÓN DE DOS O MAS PERSONAS. ASOCIACIÓN ILÍCITA TRIBUTARIA.

ARTICULO 15. — El que a sabiendas:

- a) *Dictaminare, informare, diere fe, autorizare o certificare actos jurídicos, balances, estados contables o documentación para facilitar la comisión de los delitos previstos en esta ley, será pasible, además de las penas correspondientes por su participación criminal en el hecho, de la pena de inhabilitación especial por el doble del tiempo de la condena.*
- b) *Concurriere con dos o más personas para la comisión de alguno de los delitos tipificados en esta ley, será reprimido con un mínimo de cuatro años de prisión.*
- c) *Formare parte de una organización o asociación compuesta por tres o más personas que, habitualmente esté destinada a cometer cualquiera*

de los delitos tipificados en la presente ley, será reprimido con prisión de tres años y seis meses a diez años. Si resultare ser jefe u organizador, la pena mínima se elevará a cinco años de prisión.

6.3.1. Accesorio de inhabilitación especial por facilitar los delitos.

En virtud de la enumeración de las conductas típicas que realiza el presente inciso, se hace referencia a aquellos profesionales que pueden llegar a intervenir en determinados actos o hechos con incidencia tributaria o en los recursos de la seguridad social, tales como contadores, abogados, escribanos u otros técnicos en ciertas actividades. El marco legal actual no es taxativo y puede comprender profesionales o personas habilitadas de diversos rubros.

El texto “a sabiendas” que incorporó la Ley N° 26.735, introdujo un elemento subjetivo especial en el tipo (dolo específico) que requiere el conocimiento y la intención de facilitar el delito, a través de alguno de los medios comisivos previstos por la norma que son: dictaminar, informar, dar fe, autorizar o certificar actos jurídicos, balances, estados contables u otra documentación (Riquert, 2012). Se exige que estos actos sean dolosamente desplegados con el objeto de facilitar la comisión de alguno de los tipos previstos por la LPT; por lo que una acción dolosa realizada con un fin distinto, no encuadra en esta figura. Menos aún la conducta culposa, negligente o totalmente descuidada del profesional actuante, que es aprovechada por su cliente para cometer el ilícito.

No es un tipo autónomo, sino que se trata de una previsión accesoria a otro tipo principal que sólo cobrará operatividad en la medida en que la conducta principal se haya consumado o tentado (Riquert, 2012); es decir que si el contribuyente desiste de su acción u omisión lesiva del bien jurídico protegido, los actos del profesional quedan fuera de la esfera de punición siendo considerados meros actos preparatorios (Cantaro, 2010).

6.3.2. Calificante genérica por participación de dos o más personas

Según destacada doctrina (Nuñez, Riquert, Creus, Donna), el legislador, en general, siempre ha optado por reprimir con mayor severidad los delitos cometidos con pluralidad de agentes, sea por las menores posibilidades defensivas de la víctima, como sucede en el

homicidio, en el abuso sexual o en el robo en banda (estado de indefensión de la víctima) o por que el mayor número de personas aumenta las probabilidades de éxito del ilícito por el oportuno aunamiento de energías y recursos. En este caso, es claro que la razón imperante fue la segunda, ya que el Fisco, como sujeto pasivo, dispone de todos los medios posibles para evitar o reprimir estos delitos.

A la exigencia objetiva de la participación plural, se añade otra de tipo subjetiva que es la de la convergencia de voluntades concretadas (al decir de Creus, “la necesidad de ponerse de acuerdo en matar”), o sea, la concurrencia de agentes se debe dar “para” la comisión de alguno de los delitos tipificados en la LPT.

El inciso revela un grave peligro; la pena de prisión en expectativa es de cuatro años, por lo que posibilitaría el encierro preventivo, produciéndose un indeseado anticipo de condena (Riquert, 2012). Es importante destacar la naturaliza cautelar de la prisión preventiva, que sólo debería verificarse ante supuestos de peligrosidad procesal, cuando se intente eludir el proceso o entorpecer la acción de la justicia. La doctrina (Donna, De La Fuente, Piña, Riquert) es unánime en afirmar que la prisión preventiva tiene carácter excepcional y que sólo debe dictarse si resulta indispensable para asegurar el resultado de la investigación o la sujeción del imputado al proceso penal.

Según Riquert (2012), únicamente se vio alterado el mínimo de pena, que se fijó en cuatro años de prisión, siendo el máximo el correspondiente al tipo delictual configurado.

6.3.3. Asociación ilícita tributaria

6.3.3.1. Necesidad de la reforma

La figura de asociación ilícita tributaria, fue incorporada en el año 2004 por la Ley N° 25.874. Mucho se ha discutido y opinado desde ese mismo momento sobre la necesidad de tal incorporación, teniendo en cuenta la ya vigencia del artículo 210 del Código Penal que expresa: *“Será reprimido con prisión o reclusión de tres a diez años, el que tomare parte en una asociación ilícita o banda de tres o más personas destinada a cometer delitos por el solo hecho de ser miembro de la asociación. Para los jefes u organizadores de la asociación el mínimo de la pena será de cinco años de prisión o reclusión”*. La intención oficial expuesta por el entonces titular de la AFIP, Carlos F. Lucuy, hacía énfasis en la imperiosa necesidad de combatir las

organizaciones criminales dedicadas a evadir impuestos en gran escala, o que brindan soporte técnico y/o material para perpetrar estos delitos tributarios como ser la creación y utilización de empresas fantasmas o sociedades de cartón, movimientos bancarios en paraísos fiscales, usinas de facturas apócrifas, uso de testaferros, etc..

Excede los objetivos del presente trabajo el análisis profundo, respecto a la necesidad de la reforma; sólo se mencionará que la posición mayoritaria de la doctrina (Orce y Travato, Fontán Balestra, Chiara Díaz, Riquert, Marceillac, Ramírez, Tarsitano) se inclinó por considerar innecesaria la incorporación de la asociación ilícita tributaria al régimen especial, ya que la figura del Código Penal es plenamente aplicable a los delitos tributarios. Sin embargo, terminó primando en el Congreso de la Nación la postura sostenida por el oficialismo.

Entrando a la consideración del tipo, es preciso señalar antes que nada que la nueva figura de la LPT no deroga el tipo básico del Código Sustantivo, que podría seguir operando en aquellos casos en que el delito en cuestión no encuadre en el marco del régimen especial; es que en definitiva la asociación ilícita tributaria sería una forma especial de la figura básica del artículo 210 del Código Penal (Riquert, 2012).

6.3.3.2. Bien jurídico protegido

Otra fuente de discusión sobre esta polémica figura es la atinente al bien jurídico protegido por el inciso c) del artículo 15 de la LPT. Es que la ubicación de la norma (“Título IV: Disposiciones Generales”) no revela coherencia ni claridad al respecto, a tal punto que Osvaldo Soler (2004) y López Biscayart (2003) sostuvieron la inconstitucionalidad de la norma por ausencia de bien jurídico protegido. Si la voluntad del legislador fue no insertar esta figura en alguno de los tres títulos precedentes, implicaría que no tiene vinculación alguna con el bien jurídico tutelado en ellos - por lo que debió haberse insertado como una forma especial de la asociación ilícita del código sustantivo, lo que no hizo el legislador al entender que no se correspondía con el tipo del artículo 210, que protege la tranquilidad pública-, o bien que tiene en cuenta todos los bienes del régimen especial, o en definitiva, que no protege ninguno (Riquert, 2012).

Siguiendo en este punto a Riquert, Fabris y Pampliega, se puede sostener que el bien tutelado sigue siendo la hacienda pública (nacional y provincial) y los recursos de la seguridad

social, al igual que todo el régimen especial penal tributario. Otros autores como Albrades, Robiglio y Cesano, lo consideran como un delito pluriofensivo que afecta primordial o directamente la hacienda pública, pero también, aunque sea en forma mediata, la tranquilidad o el orden público (vale la pena recordar la intención del Poder Ejecutivo en la reforma, de combatir el crimen organizado).

6.3.3.3. Tipo objetivo

Teniendo en cuenta que la asociación ilícita es un delito autónomo de peligro, tal como expresan Riquert, Gallo y Vera Barros, se requiere únicamente el hecho de formar parte de la asociación que acuerda delinquir en forma organizada. Por lo tanto la acción típica consiste en “tomar parte de una asociación” compuesta por tres o más personas, que esté destinada habitualmente a cometer cualquiera de los delitos previstos en la Ley Penal Tributaria.

Es importante realizar ciertas aclaraciones al respecto:

- a) Se descarta la punición de la mera pertenencia formal al grupo; es preciso que los miembros desarrollen actos de aportes positivos y de importancia para el funcionamiento de la asociación (Orce y Trovato, 2005);
- b) Al menos uno de los intervinientes debe poseer la calidad de “obligado” conforme el delito que se trate; no es necesario que todos ostenten dicho carácter (la norma no dice nada al respecto), pero sí es imperativo que alguno o varios de los miembros revistan la calidad de sujeto activo previsto para el delito especial (Cesano, 2006).
- c) Se requiere “permanencia” en la convergencia de voluntades, siendo dicho carácter lo que la distingue de la mera participación, abarcada eventualmente en el inciso b) analizado en el punto 6.3.2., en la cual la convergencia es transitoria (Creus, 2002). La Corte Suprema, en causa “Stancanelli” (fallo del 20/11/2001) tiene dicho al respecto, que debe distinguirse esta figura del “acuerdo criminal”, que puede tener la finalidad de cometer varios delitos, pero es esencialmente transitorio. Este carácter de permanencia da precisamente la idea de “habitualidad” requerida por la norma.
- d) La exigencia del número mínimo de integrantes debe darse en sentido objetivo y subjetivo; es decir, el participante debe tener conocimiento que está conformando una

organización de tres personas o más (Soler, 1963).

- e) La asociación ilícita debe tener una estructura interna fuerte y organizada, con deberes, funciones y roles de cada uno de los miembros; no se cumple este requisito cuando el hecho es realizado por tres o más personas como un trabajo colectivo, sin estructura de dirección y organización, o sin reglas prefijadas (Donna, 2002).
- f) La organización debe estar destinada a cometer “delitos” en sentido estricto, técnico; no comprende dicha figura las contravenciones o los ilícitos tributarios previstos en la Ley de Procedimiento Tributario N° 11.683 (Riquert, 2012).

6.3.3.3. Tipo subjetivo

Se trata de un delito doloso de dolo directo; debe existir la intención de pertenecer a la asociación con conocimiento del número de personas (tres o más) y conocer y compartir la finalidad delictiva del grupo (cometer delitos previstos en la Ley Penal Tributaria), que debe aceptar a cada integrante (Buompadre, 2000). La mayoría de la Doctrina (Spinka, Riquert, Ruetti, Jakobs, Brond) entiende que no resulta admisible el dolo eventual en esta figura, ya que el obrar a sabiendas, constituye un elemento subjetivo del tipo penal, y esto excluye la imputación a título de dolo eventual (Donna, 2002).

Sin embargo, es de utilidad también aclarar que hay algunos pocos los doctrinarios (Arias y Gauna) que aceptan la posibilidad del dolo eventual, tal como surgió incluso, de un sorpresivo fallo de la Sala B de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico en la causa “Real de Azúa”, en el que el tribunal procesó a un escribano público por entender que el profesional “habría conocido la alta probabilidad que las sociedades en cuya creación estaba interviniedo, serían utilizadas con fines ilícitos, y continuó con su accionar”. En contra de dicha postura, Ruetti (2004), al comentar el fallo anterior, señala que el dolo no puede quedar acreditado con el conocimiento “probable” de que los actos ejecutados al amparo de las normas profesionales vigentes sean luego utilizados para cometer actos ilícitos; luego sigue diciendo que *“no siendo el profesional liberal un policía de los asuntos de su cliente, en tanto y en cuanto cumpla con los requisitos formales inherentes a su desempeño profesional, aquello que conozca o deduzca respecto de los propósitos de su cliente, al contratar sus servicios, no lo convierte, en principio, en cómplice de este último”*.

6.3.3.4. Iter Criminis

Es un delito permanente y de peligro, por lo que no admite tentativa, ya que se consuma con el sólo hecho de formar parte de la asociación ilícita y dura hasta que ella se disuelva por cualquier causa o se retire uno de los miembros (Riquert, 2012).

6.3.3.5. Concurso de delitos

Una cuestión bastante discutida es la referida a la concursabilidad entre la figura de asociación ilícita y los delitos cometidos en cumplimiento de la finalidad delictiva por los asociados. La postura mayoritaria (Creus, Riquert, Soler, Estrella, Godoy Lemos, Catania, Robiglio) sostiene que existe un concurso material (real) entre el delito de asociación ilícita tributaria y los demás delitos previstos en el régimen especial, por tratarse de hechos independientes. La razón que alegan es que la autonomía de esta figura penal, implica la inexistencia de subsidiariedad, y además, el fundamento de punición de este tipo de delitos se basa precisamente en el sólo hecho de formar parte de la asociación, y no en la comisión posterior de los otros ilícitos, que bien podrían no configurarse nunca. Esto significa que cada miembro responderá individualmente en la medida de su aporte o participación en el delito penal tributario cometido, independientemente de su imputación como integrante de una asociación ilícita.

Otra corriente, aunque minoritaria (Gallo, 2003), se inclina por el concurso ideal en virtud de que la asociación y el delito cometido en cumplimiento de sus propósitos, no constituyen hechos independientes, sino, una única conducta, un solo hecho, abarcado por más de un precepto legal. La autora citada opina que en realidad no son hechos independientes, ya que le resultaría difícil sostener que aquél que toma parte en una asociación con el objetivo de delinquir y luego delinque, cumplimiento su propósito, realiza hechos independientes, ya que ambas etapas están vinculadas por una decisión común que les da un sentido final (Gallo, 2003).

6.3.3.6. Pena

Se conmina con un mínimo de pena en abstracto de tres años y seis meses, lo que a criterio

de Riquert (2012), parece elevado y desproporcionado si se la compara con la pena mínima de tres años, prevista para el tipo básico del Código Penal, en razón de no permitir, en principio, la excarcelación, la condena de ejecución condicional o la suspensión del juicio a prueba. Esto genera la incoherencia de una respuesta penal más severa para quienes acuerden evadir impuestos, que aquellos que se asocian para matar o violar.

La falta de proporcionalidad se vislumbra incluso en el propio texto de la ley especial, al comparar la escala de la asociación ilícita con las de las figuras agravadas de evasión tributaria o previsional, sancionadas con un mínimo equivalente, aunque un máximo mayor para la primera (de diez años). Esto implica que el acto preparatorio autónomo de delito de peligro, se reprime con penas máximas más severas que las más graves de los tipos de resultados.

Sin embargo, como ya se verá más adelante, tanto la doctrina (Virgolini y Silvestroni, 2001) como la jurisprudencia (C.S.J.N., “Stancanelli”, Fallo del 20/11/2001; CNCas.Penal, Sala IV, 31/05/2007, causa 7530), tienen dicho que *“la necesidad de la detención debe manifestarse en grado de imprescindibilidad: no debe haber otro modo para asegurar el desarrollo o el fruto del proceso que privar de libertad”*.

6.3.3.7. Roles Agravados

Por último, resta señalar que si dentro de la estructura de la asociación, existieran jefes u organizadores que comanden o dirijan la organización, se les aplicará una pena mínima de cinco años de prisión. La razón de ser de esta sanción agravada es el mayor grado de reprochabilidad para quienes lideran la sociedad criminal (Cornejo, 2001).

6.4. EXENCIÓN DE RESPONSABILIDAD PENAL POR PRESENTACIÓN ESPONTÁNEA.

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

fiscalizadora o denuncia presentada, que se vincule directa o indirectamente con él.

6.4.1. Causal absoluta

El artículo en comentario incorpora al texto de la ley una excusa absoluta, al eximir de responsabilidad penal al obligado que regularice su situación tributaria espontáneamente. Más allá del ánimo recaudador que pareciera inferirse de la norma, lo cierto es que tal como dice Chiara Díaz (2004), se trata de un arrepentimiento post delictual, muy común en el derecho tributario moderno. Sin embargo, en la opinión de Edwards (2012), la norma resultará de muy difícil aplicación en la práctica, ya que difícilmente un contribuyente pague lo que realmente debió pagar, antes de iniciada una inspección tributaria.

Seguramente con el pasar del tiempo se irán dando discusiones sobre qué debe entenderse por espontáneo, o por regularizar, o por inspección, observación, denuncia, etc.; lo cierto es que esta causal absoluta que elimina la responsabilidad penal, debe quedar evidenciada por una verdadera espontaneidad en el comportamiento del contribuyente y no una especulación o reacción frente al accionar del Fisco (Fridenberg, 2012), aunque obviamente, tal cambio de conducta no provenga de un real arrepentimiento moral o una mayor ética social.

6.4.2. Exclusión de la suspensión del juicio a prueba

La Ley 26.735, modificatoria de la Ley Penal Tributaria N° 24.769, produjo una llamativa modificación en el Código Penal al incorporar como último párrafo del artículo 76 bis del cuerpo sustantivo el siguiente: *“Tampoco procederá la suspensión del juicio a prueba respecto de los ilícitos reprimidos por las leyes 22.415 y 24.769 y sus respectivas modificaciones”*. En consecuencia, se eliminó completamente la posibilidad de utilizar el famoso instituto de la “probation” respecto de los delitos aduaneros, tributarios y previsionales.

No ha quedado muy claro cuáles fueron las razones por las cuales los delitos previstos en la LPT, quedaran al margen de la posibilidad de utilizar el beneficio del artículo 76 bis del Código Penal. El único motivo que parece mediar es de orden preventivo; sería la intención del Poder Ejecutivo plasmada en la propuesta de elevación, de incrementar la percepción del riesgo

de evadir impuestos (Riquert, 2012).

6.5. IMPOSICIÓN CONJUNTA DE SANCIONES ADMINISTRATIVAS FISCALES.

ARTICULO 17. — Las penas establecidas por esta ley serán impuestas sin perjuicio de las sanciones administrativas fiscales.

6.5.1. Principio “non bis in idem”

Al comienzo del presente trabajo en el Capítulo I, punto 1.2.2, se hizo referencia a la plena vigencia de los principios penales al ámbito tributario. Uno de ellos, que tiene jerarquía constitucional -aunque no surja en forma explícita, deriva de la garantía de la inviolabilidad de la defensa en juicio y debido proceso del artículo 18 de la Constitución Nacional-, es el principio “*non bis in idem*” o de la “*inadmisibilidad de la persecución penal múltiple*”. También surge expresamente de los Tratados Internacionales con jerarquía constitucional, en virtud de lo dispuesto en el artículo 75, inciso 22 de la Carta Magna. No es intención en esta instancia realizar un análisis exhaustivo de este principio, por lo se remite al punto correspondiente en honor a la brevedad; sólo es preciso señalar que dicha regla tiende a impedir que se pueda llegar a perseguir penalmente a una persona, por un mismo hecho, en forma sucesiva o simultánea (tanto al sancionarla como al someterla a un nuevo proceso).

Este artículo 17 de la Ley Penal Tributaria, prevé la posibilidad de aplicar, además de las penas previstas en la ley de marras, las correspondientes sanciones tributarias de naturaleza administrativa, previstas en la Ley de Procedimiento Tributario N° 11.683. De allí, que ya desde hace tiempo la doctrina mayoritaria (Jiménez, Giuliani Fonrouge, Navarrine, Díaz Sieiro, Veljanovich, Celdeiro, Bergroth, Maier, Edwards), viene afirmando la afectación al principio del non bis in idem, en virtud del citado artículo. Giuliani Fonrouge y Navarrine (1989) no dudan en tachar de inconstitucional a este artículo; otros, como Edwards (1997) o Riquert (2012), sostienen que existiría un concurso ideal de delitos o un concurso aparente de leyes, que se soluciona por medio de la regla de la consunción; es decir, el delito penal tributario (que es la

acción delictiva más amplia), consume y desplaza por lo tanto, a las infracciones tributarias contravencionales, limitándose de esta forma la sanción a la prevista por la ley penal, y evitando en consecuencia, un posible doble juzgamiento y/o sanción, sin dudas, inconstitucionales.

Esta afirmación, conlleva necesariamente a la conclusión de que la sentencia penal (condenatoria, absolutoria o incluso de sobreseimiento), es decisiva en el proceso administrativo iniciado por el Fisco para imponer, en su caso, multas por defraudación. Sería irrazonable e inconstitucional, admitir la posibilidad de sobreseer a un contribuyente en sede penal -sea por inexistencia de dolo, atipicidad o por extinción de la acción penal-, y condenarlo en sede administrativa por infracción a la Ley 11.683 (Spisso, 1996).

Resulta importante señalar que la ley aduanera (Ley N° 22.415) tiene previsto en su artículo 913 que “...cuando un mismo hecho configurare simultáneamente una infracción aduanera y un delito, se impondrán las penas previstas para el delito”; de esta forma se respeta plenamente el principio penal del non bis in idem.

CAPÍTULO 7

“CUESTIONES PROCESALES ADMINISTRATIVAS Y JUDICIALES”

Este capítulo se aboca al análisis de las últimas disposiciones del régimen penal tributario contenidas en el Título V, que se refieren a cuestiones de naturaleza procesal tanto en instancia administrativa como en el proceso penal y su necesaria vinculación. Se repite el método de enunciar primero la normativa y luego abocarse a su análisis, por su gran ventaja didáctica.

Asimismo, en este capítulo se expondrán otros conceptos relativos al procedimiento administrativo y al judicial, que no surgen de la Ley N° 24.769, pero que son importantes para conocer las características principales de ambos procesos; si bien no difieren en muchos aspectos de la mayoría de los juicios, en virtud de la materia a considerar (de naturaleza tributaria y penal tributaria) resulta interesante su análisis.

7.1. DE LOS PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVO Y PENAL

ARTICULO 18. — El organismo recaudador formulará denuncia una vez dictada la determinación de oficio de la deuda tributaria o resuelta en sede administrativa la impugnación de las actas de determinación de la deuda de los recursos de la seguridad social, aun cuando se encontraren recurridos los actos respectivos.

En aquellos casos en que no corresponda la determinación administrativa de la deuda se formulará de inmediato la pertinente denuncia, una vez formada la convicción administrativa de la presunta comisión del hecho ilícito.

Cuando la denuncia penal fuere formulada por un tercero, el juez remitirá los antecedentes al organismo recaudador que corresponda a fin de que inmediatamente dé comienzo al procedimiento de verificación y determinación de la deuda. El organismo recaudador deberá emitir el acto administrativo a que se refiere el primer párrafo en un plazo de ciento

veinte (120) días hábiles administrativos, prorrogables a requerimiento fundado de dicho organismo.

7.1.1. Prejudicialidad parcial del procedimiento administrativo

De este primer artículo se deriva la necesaria prejudicialidad administrativa, en el sentido que es imprescindible, que previo a cualquier tipo de denuncia penal, el Fisco haya intervenido y determinado la deuda tributaria en sede administrativa. Es que sólo de esta forma, es posible conocer a priori si han existido los elementos objetivos y subjetivos del tipo penal en análisis, o incluso, si han superado las condiciones objetivas de punibilidad. Es importante destacar que dicha prejudicialidad es parcial, como dice Riquert (2012), ya que no es necesario que la deuda tributaria, o de los recursos de la seguridad social, quede firme; el Fisco efectuará la denuncia aún cuando los actos determinativos de deuda estén recurridos, sea en sede administrativa o judicial.

El segundo párrafo, hace referencia a una “convicción administrativa” acerca de la presunta comisión del ilícito. Esto se requiere en algunas figuras delictivas en que no requiera de determinación de oficio de alguna deuda, o bien, no esté previsto ese procedimiento, ya que el Fisco no debe poner en funcionamiento el sistema judicial en cualquier caso, porque se desbordaría su capacidad y se afectaría la seguridad jurídica del proceso penal (Litvin, 2010). En consecuencia “ineludible”, como dice Litvin (2010), darle al contribuyente la posibilidad de ejercer su derecho de defensa y de ser oído en sede administrativa, antes que se formule la denuncia penal, como requisito esencial para formarse la “convicción administrativa” (Riquert, 2012).

El tercer párrafo, prevé la posibilidad de que un tercero efectúa la denuncia penal, ante lo cual, se remitirán los antecedentes al Organismo Recaudador a los efectos de que proceda a la verificación y determinación de la deuda tributaria en su caso (Riquert, 2012).

Complementando lo dicho anteriormente, es importante destacar que la determinación administrativa de la deuda tributaria o previsional, no constituye una cuestión prejudicial en sede penal, de tal suerte que el monto de la deuda puede ajustarse en el marco de la investigación penal (Fridenberg, 2011), y tal como se lo mencionó precedentemente, el proceso sigue aunque la determinación administrativa sea recurrida, incluso ante la justicia.

Por último, resulta interesante realizar un breve comentario respecto al artículo 19 de la LPT, actualmente derogado por la Ley N° 26.735. Este artículo (por razones de política criminal) permitía al Organismo Recaudador, que aún cuando se dieran las condiciones objetivas de punibilidad, no formulara la denuncia penal, si las circunstancias del hecho fueran manifiestamente demostrativas de que no se había ejecutado un delito. A partir de la derogación del artículo 19, ya no se genera ningún tipo de dudas ni discusiones al respecto: los funcionarios de los organismo recaudadores nacionales o provinciales, tienen la obligación de denunciar la comisión de presuntos delitos del régimen penal tributario, cuestión que se reafirma con la expresión “formulará”, que utiliza el artículo 18 de la LPT, que denota la idea de “deber”, “obligación” (Riquert, 2012).

7.2. INDEPENDENCIA DEL PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO DEL PENAL

ARTICULO 20. — La formulación de la denuncia penal no suspende ni impide la sustanciación y resolución de los procedimientos tendientes a la determinación y ejecución de la deuda tributaria o de los recursos de la seguridad social, ni la de los recursos administrativos, contencioso administrativos o judiciales que se interpongan contra las resoluciones recaídas en aquéllos.

La autoridad administrativa se abstendrá de aplicar sanciones hasta que sea dictada la sentencia definitiva en sede penal. En este caso no será de aplicación lo previsto en el artículo 74 de la Ley 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones o en normas análogas de las jurisdicciones locales.

Una vez firme la sentencia penal, la autoridad administrativa aplicará las sanciones que correspondan, sin alterar las declaraciones de hechos contenidas en la sentencia judicial.

7.2.1. Independencia del procedimiento tributario del penal

Tal cual se lo expresó en el punto anterior al comentar el artículo 18, con esta disposición se afianza la independencia de los procesos; es decir, el procedimiento, administrativo o judicial, tendiente a la determinación y ejecución de la deuda tributaria o previsional, seguirá su curso normal prescindiendo de lo que ocurra en el ámbito penal. Al decir de Litchman (2010), ello afecta la prejudicialidad penal, pudiendo provocar un caos jurídico, si en la sentencia del juicio penal se determina, por ejemplo, la inexistencia de hechos delictivos y en el ámbito tributario se pretende la ejecución de la deuda determinada.

Con esta norma, se evita la aplicación de la jurisprudencia mayoritaria de los tribunales federales (Tribunal Fiscal de la Nación y Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo de la Capital Federal), que se abstenían de resolver sobre la determinación tributaria o previsional, hasta tanto recaiga sentencia firme en sede penal (Damarco, 2012).

Sin embargo, el Congreso dejó vigente la prejudicialidad penal en lo que respecta a la sanción administrativa (de la Ley de Procedimiento Tributario), al establecer que las autoridades no aplicarán sanciones -se “*abstendrá*”, dice la norma- hasta tanto quede firme la sentencia penal, en cuyo caso, deberán tener en cuenta los hechos fijados por ella (Riquert, 2012).

7.3. MEDIDAS PROBATORIAS

ARTICULO 21. — Cuando hubiere motivos para presumir que en algún lugar existen elementos de juicio probablemente relacionados con la presunta comisión de alguno de los delitos previstos en la presente ley, el organismo recaudador, podrá solicitar al juez penal competente las medidas de urgencia y toda autorización que fuera necesaria a los efectos de la obtención y resguardo de aquéllos.

Dichas diligencias serán encomendadas al organismo recaudador, que actuará en tales casos en calidad de auxiliar de la justicia, conjuntamente con el organismo de seguridad competente.

7.3.1. Medidas urgentes

Este artículo se refiere particularmente a los allanamientos que pueden realizar los fiscos, a través de su autoridad correspondiente, a los efectos de recolectar y salvaguardar elementos de prueba, en la medida que fuere necesario. En tal caso, se debe solicitar al juez la orden judicial pertinente, y de proceder, el organismo recaudador actuará como auxiliar de la justicia conjuntamente con las fuerzas de seguridad -policía federal o provincial, según corresponda- (Riquert, 2012).

El Fisco no debe olvidar el carácter cautelar que tiene este tipo de diligencias, dirigidas a la obtención y resguardo de elementos probatorios que se encuentran en un determinado lugar y que se relacionan con el presunto delito investigado. Vale destacar que al solicitarse una orden de allanamiento, aún no existe un proceso penal. Por ello, dice Superti (2003), no deberían habilitarse medidas que excedan el sentido cautelar, aunque puedan ser útiles para la investigación, tales como intervenciones telefónicas.

Se discute en la doctrina y jurisprudencia, si el hecho de no necesitar previamente el requerimiento de instrucción por parte del Ministerio Público Fiscal, no afecta la validez de tales procedimientos. Las Salas A y B de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal económico, se han pronunciado a favor de estas diligencias en las causas “Catepisa S.A. s/Ley 23.771” del 20/05/1999 y “N.N. s/Medidas precautorias orden de allanamiento” del 27/05/2003, respectivamente. Para Bonzón Rafart (2004) en coincidencia con Catania (2005), no se necesita el requerimiento del fiscal; se trata de una intervención anterior a ella, cuando el ente recaudador está fiscalizando y se percata de la existencia de un posible delito de evasión, y existe el peligro que el contribuyente, tome conocimiento de ello y haga desaparecer toda la evidencia existente apenas pueda. En contra de tal postura, Edwards (2008) opina que para la procedencia de las medidas urgentes del artículo 21 de la LPT, resulta ineludible el requerimiento fiscal de instrucción, mencionando en su apoyo el fallo de la Sala III de la Cámara Nacional de Casación Penal en causa “Estévez” del 31/10/2005.

7.4. COMPETENCIA

ARTICULO 22. — Respecto de los tributos nacionales para la aplicación de la presente ley en el ámbito de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires,

será competente la justicia nacional en lo penal tributario, manteniéndose la competencia del fuero en lo penal económico en las causas que se encuentren en trámite ante el mismo. En lo que respecta a las restantes jurisdicciones del país será competente la justicia federal.

Respecto de los tributos locales, serán competentes los respectivos jueces provinciales o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

7.4.1. Competencia judicial

La competencia para entender en los delitos por tributos “nacionales”, corresponde a la Justicia Nacional en lo Penal Tributario (fuero especializado), sólo en la jurisdicción de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, salvo las causas en trámite que seguirán entendiendo los juzgados en lo penal económico. En las restantes jurisdicciones del país, será competencia de la Justicia Federal.

En lo que respecta a los tributos provinciales, es importante reiterar que antes de la modificación de la LPT, por la Ley 26.735, el régimen penal tributario no era aplicable a ellos; sólo regía a nivel nacional. Al ampliarse el ámbito de aplicación de la ley especial, la competencia para conocer en las causas por evasión de tributos provinciales, pasa a ser de las propias jurisdicciones, por medio de la justicia ordinaria (García Vizcaíno, 2012).

El objetivo a largo plazo es ir avanzando hacia un mayor grado de especialización respecto de los órganos jurisdiccionales encargados de entender en las causas por delitos penales tributarios o previsionales (Navarro, 2007). La norma resulta insuficiente, más aún si se analizan las estructuras judiciales actuales de la periferia territorial, considerando determinados factores de orden estructural y presupuestario (Riquert, 2012).

7.5. FUNCIÓN DE QUERELLANTE PARTICULAR

ARTICULO 23. — El organismo recaudador podrá asumir, en el proceso penal, la función de querellante particular a través de funcionarios

designados para que asuman su representación.

7.5.1. Querellante particular

Este artículo ha generado opiniones encontradas sobre la posibilidad del organismo recaudador en constituirse como querellante particular. Riquert (2012), se opone a ello, en razón de que habría una cierta incompatibilidad entre la función de querellante, parte del proceso, y su eventual actuación como auxiliar de la justicia, encargado de allanar, peritar o denunciar. O es auxiliar de la justicia, o es parte, afirma el recién nombrado. Así como es sano y conveniente que la AFIP participe en los allanamientos, dice Tilve (2007), también es sano que evite ser parte del proceso, ya que el interés del estado estaría custodiado por los fiscales.

Sin embargo, la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en causa “Santillán”, ya se ha pronunciado al respecto, dejando en claro que “...*está fuera de discusión el derecho que asiste al particularmente ofendido por el delito de ser admitido como parte en el proceso penal*”. En coincidencia con el máximo tribunal, hay muchos doctrinarios (Vezzaro, Rizzi, Catania) que legitiman tal actuación como sujeto eventual, en virtud del artículo 82 del Código Procesal Penal de la Nación, al entender que el “particularmente ofendido” por estos delitos de acción pública es precisamente el ente recaudador, pudiendo por lo tanto coadyuvar al fiscal para la realización de los fines del proceso y el descubrimiento de la verdad.

II.- CONCLUSIONES

1.- El derecho penal tributario es una rama del derecho público que regula la potestad del Estado para reprimir los ilícitos cometidos en contra de la hacienda pública, que es el bien jurídico tutelado por el actual régimen penal tributario, establecido mediante la Ley 24.769 y sus modificatorias. Para entender estos delitos, se debe partir necesariamente de un conocimiento general del derecho tributario, en particular lo que respecta a su parte general, normada en su mayor extensión por la Ley de Procedimiento Tributario N° 11.683 (obviamente teniendo en cuenta otras normas relacionadas, incluso la misma Constitución Nacional). La citada norma regula todo el procedimiento para la aplicación, percepción y fiscalización de los tributos nacionales, como así también, contiene precisiones sobre los sujetos pasivos de las obligaciones tributarias, su forma de extinción, infracciones y sanciones formales y materiales y la aplicación de sanciones, entre otras.

2.- Cualquier violación, transgresión o simple incumplimiento a las normas tributarias generales o particulares (leyes impositivas específicas), constituye un ilícito, infracción o delito tributario -tales denominaciones son sinónimos-. Si están referidos a deberes de colaboración con el fisco, para facilitar su función de fiscalización o verificación, estaremos frente a infracciones y sanciones formales; por el contrario, si la infracción consiste en el no pago del impuesto debido, se está frente a un delito tributario material. Ambos tipos de ilícitos (formales y materiales) tienen naturaleza penal en virtud de la finalidad preventiva y represiva por la que fueron impuestas; de allí que resulten plenamente aplicables en esta materia las normas y principios del derecho penal común.

3.- Como se mencionó anteriormente, en la Ley 11.683 se realiza una clasificación entre infracciones formales y materiales. A su vez, se puede distinguir a los delitos materiales culposos o dolosos. Se descarta absolutamente la aplicación de la Ley Penal Tributaria por la comisión de una infracción formal, como así también, respecto de los ilícitos materiales imputados a título de culpa. Únicamente los delitos tributarios materiales dolosos -falta de pago de impuestos de manera intencional, comunmente llamada evasión tributaria o fiscal- encuadran en el ámbito de aplicación del régimen especial establecido por la Ley Penal Tributaria N° 24.769. Esta norma es la única que impone penas de prisión o reclusión por la comisión de delitos tributarios; no existe otra normativa que impute responsabilidad penal y sancione con este tipo de penalidades, a los

incumplimientos tributarios (de índole material y mediante un obrar doloso).

4.- En función de lo dicho anteriormente, a los efectos de conocer cuáles son los delitos tributarios por lo que un sujeto, “contribuyente” o “responsable” (ambos pueden ser sujetos pasivos de los impuestos), puede ir a la cárcel, hay que analizar los tipos penales contenidos en la Ley N° 24.769. De una primera lectura, se puede distinguir ciertos elementos típicos en cada figura, objetivos y subjetivos, como así también la condición objetiva de punibilidad fijada en base al monto de evasión fiscal que se trate. A modo de ejemplo, en el delito de evasión simple establecido en el primer artículo de la ley de marras (figura básica de la evasión tributaria), se fija la suma de \$400.000, como condición objetiva de punibilidad, es decir, sólo los sujetos que hayan evadido impuestos por un importe superior a dicha suma, podrán ser denunciados penalmente por el organismo recaudador. Si la defraudación no alcanza tal suma, sólo podrá sancionarse al contribuyente con multas impuestas por la AFIP, siguiendo el procedimiento y las pautas fijadas por la Ley de Procedimiento Tributario N° 11.683. Vale destacar que todos los delitos penales tributarios requieren del elemento subjetivo del dolo a los efectos de viabilizar una denuncia penal.

5.- Las sanciones penales en sentido estricto, en lo que a ilícitos tributarios se refiere, están contenidas en la Ley Penal Tributaria N° 24.769, cuyo ámbito de aplicación fue ampliado por la Ley N° 26.735, tanto a la órbita nacional como provincial. Es decir, el delito penal tributario ahora puede configurarse por la evasión de impuestos nacionales o provinciales, lo que significa que el bien jurídico protegido por el régimen especial es tanto la hacienda nacional como las haciendas provinciales. Antes de esta modificación legal, un contribuyente local que omitía dolosamente el pago del impuesto sobre los ingresos brutos, no podía ser condenado por evasión tributaria, la cual quedaba al margen de la represión penal (sin tener en cuenta una que otra denuncia aislada por parte de algún fisco local, basada en el derecho penal común, por delitos cometidos en fraude de la administración pública, por ejemplo, que no lograban prosperar por la ausencia de algún elemento típico).

6.- La Ley N° 24.769, consta de cinco Títulos y 25 artículos. Los primeros tres títulos describen los tipos penales, refiriéndose el primero de ellos, a los delitos impositivos y el segundo a los delitos relativos a los recursos de la seguridad social (forman parte de los recursos tributarios de un estado). El tercer título contiene figuras penales aplicables a ambos tipos de delitos definidos en los dos títulos anteriores. Luego el cuarto y el quinto título de la ley de marras, establecen disposiciones generales.

7.- Como característica general de esta normativa penal, podemos decir que todos los tipos penales exigen el **dolo** (que sólo en algunos casos podrá ser eventual, mientras que en la mayoría se requiere el dolo directo) en la conducta del agente para que pueda ser aplicable este régimen; como ya se dijo anteriormente, no existen figuras penales tributarias culposas. Los delitos previstos en la norma son los que se enuncian a continuación:

- evasión simple de tributos;
- evasión agravada de tributos;
- aprovechamiento indebido de subsidios;
- obtención fraudulenta de beneficios fiscales;
- apropiación indebida de tributos;
- evasión simple de recursos de la seguridad social;
- evasión agravada de recursos de la seguridad social;
- apropiación indebida de recursos de la seguridad social;
- insolvencia fiscal fraudulenta;
- simulación dolosa de pago;
- alteración dolosa de registros, sistemas informáticos o equipos electrónicos; y
- asociación ilícita tributaria.

8.- Respecto de los sujetos pasibles de ser sancionados con las penas de prisión contempladas en la Ley N° 24.769, por aplicación del principio de “personalidad de la pena” y de la regla “societas delinquere non potest”, únicamente las personas físicas pueden ir a la cárcel cumpliendo la condena efectiva. Sin embargo, ante la existencia de un delito cometido en nombre, con la ayuda o en beneficio de una persona de existencia ideal, las leyes penales pueden atribuir a las personas jurídicas otro tipo de consecuencias penales como multas, inhabilitaciones, suspensión o cancelación de inscripciones o autorizaciones, sin perjuicio de la aplicación de la pena de prisión a sus representantes legales, directores, gerentes, síndicos o administradores, en la medida de su efectiva participación. A estos fines deberá evaluarse el

grado de conocimiento y posibilidad de decisión en materia tributaria, las diligencias de control que haya debido tomar, o la actitud o conducta anterior y posterior a la comisión del ilícito, entre otras cosas.

9.- No sólo asumirán responsabilidad penal los propios contribuyentes, sino también en determinados casos, se podrá extender la misma hacia otras personas que hayan tenido algún grado de participación en la evasión tributaria, tales como funcionarios públicos, abogados, escribanos, contadores u otros profesionales o sujetos en general, que hayan facilitado o contribuido con su accionar, a la consumación del delito. Llamativamente, la jurisprudencia dominante ha extendido excesivamente la responsabilidad tributaria y penal tributaria, a los contadores públicos por el hecho de contar con conocimientos técnicos en materia tributaria, susceptibles de ser aplicados a la evasión tributaria. Por ello, con este razonamiento erróneo y violatorio de principios penales y constitucionales básicos, estos profesionales se han convertido en “presos en libertad condicional”, ya que se los presumiría culpables hasta que se demuestre lo contrario. Si se extendiera esta argumentación falaz a otro tipo de delitos, podría caerse en el absurdo de presumir culpables (o asignarle mayor responsabilidad) a los ingenieros en sistemas, ya que cuentan con los conocimientos necesarios como para cometer delitos informáticos.

10.- Respecto al proceso penal tributario, la Ley N° 24.769 y los Códigos Procesales Penales (nacionales o locales) no legislan un proceso especial, ni existen en la mayoría de las jurisdicciones, a excepción de la Capital Federal, fueros especiales en materia penal tributaria; por lo que resultan aplicables a dichos procedimientos las normas generales procesales de todo juicio penal. Sí cabe destacar, que para que se dé inicio a una denuncia penal por un delito contenido en esta ley, es imprescindible que el Fisco haya intervenido y determinado la deuda tributaria en sede administrativa, ya que recién allí se habrá tenido algún grado de certeza respecto de la existencia de los elementos objetivos y subjetivos del ilícito penal denunciado, e incluso, si se ha superado la condición objetiva de punibilidad. Empero, no es necesario que la deuda tributaria, o de recursos de seguridad social, quede firme; el Organismo efectuará la denuncia aún cuando los actos determinativos de deuda estén recurridos, en sede administrativa o judicial, pudiendo incluso ejecutar la deuda tributaria si llegase a quedar firme. Sólo se abstendrá de aplicar la sanción administrativa (conforme la Ley de Procedimiento Tributario N° 11.683), hasta tanto haya recaído sentencia definitiva en sede penal, la cual fijará los hechos, en los que deberá basarse luego el fisco para aplicar la sanción de multa correspondiente.

III.- APÉNDICE

LEY N° 24.769 (B.O.N. 15/01/1997). REGIMEN PENAL TRIBUTARIO.

El Senado y Cámara de Diputados de la Nación Argentina reunidos en Congreso etc., sancionan con fuerza de Ley:

TITULO I

DELITOS TRIBUTARIOS

Evasión simple

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

Evasión agravada

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

- a) Si el monto evadido superare la suma de cuatro millones de pesos (\$4.000.000);
- b) Si hubieren intervenido persona o personas interpuestas para ocultar la identidad del verdadero sujeto obligado y el monto evadido superare la suma de ochocientos mil pesos (\$800.000);
- c) Si el obligado utilizare fraudulentamente exenciones, desgravaciones, diferimientos, liberaciones, reducciones o cualquier otro tipo de beneficios fiscales, y el monto evadido por tal concepto superare la suma de ochocientos mil pesos (\$800.000);
- d) Si hubiere mediado la utilización total o parcial de facturas o cualquier otro documento equivalente, ideológica o materialmente falsos.

Aprovechamiento indebido de subsidios

ARTICULO 3° — Será reprimido con prisión de tres (3) años y seis (6) meses a nueve (9) años el obligado que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, se 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.

Obtención fraudulenta de beneficios fiscales

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

ARTICULO 5° — En los casos de los artículos 2°, inciso c), 3° y 4°, además de las penas allí previstas se impondrá al beneficiario la pérdida del beneficio y de la posibilidad de obtener o de utilizar beneficios fiscales de cualquier tipo por el plazo de diez años.

Apropiación indebida de tributos

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

TITULO II

DELITOS RELATIVOS A LOS RECURSOS DE LA SEGURIDAD SOCIAL

Evasión simple

ARTICULO 7° — Será reprimido con prisión de dos (2) a seis (6) años el obligado, que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión, evadiere parcial o totalmente al fisco nacional, provincial o de la

Ciudad Autónoma de Buenos Aires, el pago de aportes o contribuciones, o ambos conjuntamente, correspondientes al sistema de la seguridad social, siempre que el monto evadido excediere la suma de ochenta mil pesos (\$80.000) por cada mes.

Evasión agravada

ARTICULO 8° — La prisión a aplicar se elevará de tres (3) años y seis (6) meses a nueve (9) años cuando en el caso del artículo 7° se verificare cualquiera de los siguientes supuestos:

- a) Si el monto evadido superare la suma de cuatrocientos mil pesos (\$400.000), por cada mes;
- b) Si hubieren intervenido persona o personas interpuestas para ocultar la identidad del verdadero sujeto obligado y el monto evadido superare la suma de ciento sesenta mil pesos (\$ 160.000).

Apropiación indebida de recursos de la seguridad social

ARTICULO 9° — Será reprimido con prisión de dos (2) a seis (6) años el empleador que no depositare total o parcialmente dentro de los diez (10) días hábiles administrativos de vencido el plazo de ingreso, el importe de los aportes retenidos a sus dependientes, siempre que el monto no ingresado superase la suma de veinte mil pesos (\$20.000) por cada mes.

Idéntica sanción tendrá el agente de retención o percepción de los recursos de la seguridad social que no depositare total o parcialmente, dentro de los diez (10) días hábiles administrativos de vencido el plazo de ingreso, el importe retenido o percibido, siempre que el monto no ingresado superase la suma de veinte mil pesos (\$20.000) por cada mes.

La Administración Federal de Ingresos Públicos o el organismo recaudador provincial o el correspondiente a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires habilitará, a través de los medios técnicos e informáticos correspondientes o en los aplicativos pertinentes, la posibilidad del pago por separado y en forma independiente al de las demás contribuciones patronales, de los aportes retenidos por el empleador a sus dependientes y de las retenciones o percepciones de los agentes obligados respecto de los recursos de la seguridad social.

TITULO III

DELITOS FISCALES COMUNES

Insolvencia fiscal fraudulenta

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

Simulación dolosa de pago

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

Alteración dolosa de registros

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

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

TITULO IV

DISPOSICIONES GENERALES

ARTICULO 13. — Las escalas penales se incrementarán en un tercio del mínimo y del máximo, para el funcionario o empleado público que, en ejercicio o en ocasión de sus funciones, tomase parte de los delitos previstos en la presente ley.

En tales casos, se impondrá además la inhabilitación perpetua para desempeñarse en la

función pública.

ARTICULO 14. — Cuando alguno de los hechos previstos en esta ley hubiere sido ejecutado en nombre, con la ayuda o en beneficio de una persona de existencia ideal, una mera asociación de hecho o un ente que a pesar de no tener calidad de sujeto de derecho las normas le atribuyan condición de obligado, la pena de prisión se aplicará a los directores, gerentes, síndicos, miembros del consejo de vigilancia, administradores, mandatarios, representantes o autorizados que hubiesen intervenido en el hecho punible inclusive cuando el acto que hubiera servido de fundamento a la representación sea ineficaz.

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

1. Multa de dos (2) a diez (10) veces de la deuda verificada.
2. Suspensión total o parcial de actividades, que en ningún caso podrá exceder los cinco (5) años.
3. Suspensión para participar en concursos o licitaciones estatales de obras o servicios públicos o en cualquier otra actividad vinculada con el Estado, que en ningún caso podrá exceder los cinco (5) años.
4. Cancelación de la personería, cuando hubiese sido creada al solo efecto de la comisión del delito, o esos actos constituyan la principal actividad de la entidad.
5. Pérdida o suspensión de los beneficios estatales que tuviere.
6. Publicación de un extracto de la sentencia condenatoria a costa de la persona de existencia ideal.

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

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

ARTICULO 15. - El que a sabiendas:

a) Dictaminare, informare, diere fe, autorizare o certificare actos jurídicos, balances, estados contables o documentación para facilitar la comisión de los delitos previstos en esta ley, será pasible, además de las penas correspondientes por su participación criminal en el hecho, de la pena de inhabilitación especial por el doble del tiempo de la condena.

b) Concurriere con dos o más personas para la comisión de alguno de los delitos tipificados en esta ley, será reprimido con un mínimo de CUATRO (4) años de prisión.

c) Formare parte de una organización o asociación compuesta por tres o más personas que habitualmente esté destinada a cometer cualquiera de los delitos tipificados en la presente ley, será reprimido con prisión de TRES (3) años y SEIS (6) meses a DIEZ (10) años. Si resultare ser jefe u organizador, la pena mínima se elevará a CINCO (5) años de prisión.

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

ARTICULO 17. — Las penas establecidas por esta ley serán impuestas sin perjuicio de las sanciones administrativas fiscales.

TITULO V

DE LOS PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVO Y PENAL

ARTICULO 18. — El organismo recaudador formulará denuncia una vez dictada la determinación de oficio de la deuda tributaria o resuelta en sede administrativa la impugnación de las actas de determinación de la deuda de los recursos de la seguridad social, aun cuando se encontraren recurridos los actos respectivos.

En aquellos casos en que no corresponda la determinación administrativa de la deuda se formulará de inmediato la pertinente denuncia, una vez formada la convicción administrativa de la presunta comisión del hecho ilícito.

Cuando la denuncia penal fuere formulada por un tercero, el juez remitirá los antecedentes al organismo recaudador que corresponda a fin de que inmediatamente dé comienzo al

procedimiento de verificación y determinación de la deuda. El organismo recaudador deberá emitir el acto administrativo a que se refiere el primer párrafo en un plazo de ciento veinte (120) días hábiles administrativos, prorrogables a requerimiento fundado de dicho organismo.

ARTICULO 19. — (*Artículo derogado por art. 16 de la [Ley N° 26.735](#) B.O. 28/12/2011*)

ARTICULO 20. — La formulación de la denuncia penal no suspende ni impide la sustanciación y resolución de los procedimientos tendientes a la determinación y ejecución de la deuda tributaria o de los recursos de la seguridad social, ni la de los recursos administrativos, contencioso administrativos o judiciales que se interpongan contra las resoluciones recaídas en aquéllos.

La autoridad administrativa se abstendrá de aplicar sanciones hasta que sea dictada la sentencia definitiva en sede penal. En este caso no será de aplicación lo previsto en el artículo 74 de la Ley 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones o en normas análogas de las jurisdicciones locales.

Una vez firme la sentencia penal, la autoridad administrativa aplicará las sanciones que correspondan, sin alterar las declaraciones de hechos contenidas en la sentencia judicial.

ARTICULO 21. — Cuando hubiere motivos para presumir que en algún lugar existen elementos de juicio probablemente relacionados con la presunta comisión de alguno de los delitos previstos en la presente ley, el organismo recaudador, podrá solicitar al juez penal competente las medidas de urgencia toda autorización que fuera necesaria a los efectos de la obtención y resguardo de aquellos.

Dichas diligencias serán encomendadas al organismo recaudador, que actuará en tales casos en calidad de auxiliar de la justicia, conjuntamente con el organismo de seguridad competente.

ARTICULO 22.- Respecto de los tributos nacionales para la aplicación de la presente ley en el ámbito de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, será competente la justicia nacional en lo penal tributario, manteniéndose la competencia del fuero en lo penal económico en las causas que se encuentren en trámite ante el mismo. En lo que respecta a las restantes jurisdicciones del país será competente la justicia federal.

Respecto de los tributos locales, serán competentes los respectivos jueces provinciales o de

la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

ARTICULO 23. — El organismo recaudador podrá asumir, en el proceso penal, la función de querellante particular a través de funcionarios designados para que asuman su representación.

ARTICULO 24. — Derógase la ley 23.771.

ARTICULO 25. — Comuníquese al Poder Ejecutivo.

DADA EN LA SALA DE SESIONES DEL CONGRESO ARGENTINO, EN BUENOS AIRES, A LOS DIECINUEVE DIAS DEL MES DE DICIEMBRE DEL AÑO MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y SEIS.

— REGISTRADA BAJO EL N° 24.769 —

ALBERTO R. PIERRI. — CARLOS F.RUCKAUF. — Esther H. Pereyra Arandía de Pérez Pardo. — Edgardo Piuizzi.

IV.- BIBLIOGRAFÍA

Legislación:

- Constitución de la Nación Argentina.
- Ley 24.769, modificada por Ley 26.735.
- Ley 11.683 (T.O.1998) y modificatorias.
- Código Penal de la República Argentina.
- Código Procesal Penal de la Nación.

Doctrina:

- ALVAREZ ECHAGÜE, J.M.. La Ley Penal Tributaria N° 24769. Análisis Exegético. Recuperado el 14/09/2012 de <http://www.aeyasoc.com.ar/articulo14.pdf>.
- BELASIO, A. (2012). *Responsabilidad Profesional y Penal del Contador Público*. Doctrina Tributaria Errepar. Tomo XXXIII, 01/2012.
- BUOMPADRE, J. (2000). *Derecho Penal. Parte especial*. Corrientes, Argentina: Mave.
- CATANIA, A. (2005). *Régimen Penal Tributario. Estudio sobre la Ley 24.769*. Buenos Aires, Argentina: Del Puerto.
- CELDEIRO, C. (1992). *Procedimiento Tributario, Tomos 1 y 2*. Buenos Aires, Argentina: Ediciones Nueva Técnica S.R.L..
- CHIARA DIAZ, C. (1997). *Ley penal tributaria y previsional N° 24.769*. Santa Fe, Argentina: Rubinzal-Culzoni.
- CHIARA DIAZ, C. y FOLCO, C. (2012). “Estado de derecho y sistema penal. Ley Penal Tributaria y Previsional N° 24.769 y N° 26.735. Buenos Aires, Argentina: La Ley.
- DIAZ SIEIRO, H., VELJANOVICH, R. y BERGROTH, L. (1993). *Procedimiento Tributario - Ley N° 11.683*. Buenos Aires, Argentina: Ediciones Macchi.

- DIAZ, V. (1992). *La Falsedad del Hecho Tributario en la Dogmática Penal (Ley N° 23.771)*. Buenos Aires, Argentina: Ediciones Macchi.
- DI NUBILA, J. *Adulteracion del controlador fiscal*. Recuperado el 03/12/2012 de <http://jdinubila.blogia.com>.
- DONNA, E. (2000). *Derecho Penal. Parte Especial. Tomo II*. Santa Fe, Argentina: Rubinzal-Culzoni.
- GARCÍA VIZCAINO, C. (2012). *Características procesales de la reforma a la Ley 24.769*. (Versión Electrónica). Errepar Digital.
- GIULIANI FONROUGE, C. y NAVARRINE, S. (1989). *Procedimiento Tributario*. (4ta. Ed.). Buenos Aires, Argentina: Ediciones Depalma.
- GÓMEZ, T. (2012). *Cuando no hay hecho imponible, no puede existir hecho punible*. (Versión Electrónica). Errepar Digital.
- GURFINKEL, L. y RUSSO, E. (1990). *Ilícitos Tributarios en las leyes 11.683 y 23.771*. Buenos Aires, Argentina: Ediciones Depalma.
- HADDAD, J. (1997). *Ley Penal Tributaria Comentada*. Buenos Aires, Argentina: Ediciones Depalma.
- LÓPEZ BISCAYART, J. y DI CARLI, E. (2005). *Derecho Penal Tributario. Cuestiones Críticas*. Buenos Aires, Argentina: Rubinzal-Culzoni.
- MANERA DE FANTIN, G. (2010). *Principios de Derecho Constitucional Tributario*. Córdoba, Argentina: Ediciones Alveroni.
- MANERA DE FANTIN, G. (2009). *El Proceso Tributario Contemplado en la Ley 11683*. Córdoba, Argentina: Editorial Copiar.
- NUÑEZ, Ricardo (1959). *Derecho Penal Argentino. Parte General*. Buenos Aires, Argentina: Editorial Biblioteca Argentina.
- NUÑEZ, Ricardo (1999). *Derecho Penal. Parte Especial*. Córdoba, Argentina: Marcos Lerner Editora.
- PEREYRA TORRES. (1994). *La esencia de la defraudación fiscal*. Revista de Derecho

Penal Tributario. Año II, N° 3, Junio 1994.

- PEREZ, D. (2012). *La crisis del principio “Societas Delinquere Non Potest” a la luz del nuevo artículo 14 de la Ley Penal Tributaria.* (Versión Electrónica). Errepar Digital.
- RIQUERT, M. (2012). *Régimen Penal Tributario y Previsional. Ley 24.769 modificada por ley 26.735. Comentada. Anotada.* Buenos Aires, Argentina: Ediciones Hammurabi.
- ROBIGLIO, C. (2012). *Ser asesor fiscal no implica ser partícipe de un delito.* (Versión Electrónica). Errepar Digital.
- SEMACHOWICS, E. (2012). *Análisis de las modificaciones al régimen penal tributario. Ley 26735.* Doctrina Tributaria Errepar. Tomo XXXIII, 02/2012.
- SEQUEIRA, M. (2003). *Garantías Procesales en el Derecho Tributario.* Córdoba, Argentina: Editorial Mediterránea.
- SIMESSEN DE BIELKE, S. y EGÜEZ, H. (2010). *Responsabilidad Tributaria, Previsional y Penal Tributaria de los Administradores de Empresas.* Buenos Aires, Argentina: Errepar.
- SOLER O., FRÖHLICH, J. y ANDRADE, J. (1992). *Nuevo Proceso Penal Tributario.* Buenos Aires, Argentina: La Ley.
- SOLER O., FRÖHLICH, J. y ANDRADE, J. (1993). *Derecho Tributario (Teoría General).* Buenos Aires, Argentina: La Ley.
- VICENTE, O. (2012). *La Responsabilidad del Asesor Fiscal en el marco de la Ley Penal Tributaria.* (Versión Electrónica). Errepar Digital.
- VIOLA, J. (2012). *El valor de las presunciones tributarias en la génesis del proceso penal tributario.* (Versión Electrónica). Errepar Digital.
- YEDRO, D. (2012). *Apuntes sobre la nueva reforma a la Ley Penal Tributaria y al Código Penal.* (Versión Electrónica). Errepar Digital.
- YUNI, J. y URBANO, C. (2003). *Recursos Metodológicos para la Preparación de Proyectos de Investigación.* Córdoba, Argentina: Editorial Brujas.

- ZUNINO, R. (2012). *La Determinación de oficio como cuestión previa para el inicio de la acción penal: se acentúa la posibilidad de “escándalo jurídico”*. (Versión Electrónica). Errepar Digital.

Jurisprudencia:

- C.S.J.N., “García Ignacio c/D.G. I.”, Fallos 192:229 (1940).
- C.S.J.N., “Panceira Gonzalo y otros s/Asociación Ilícita.”, Fallos T.324, Pág.1632 (2001).
- C.S.J.N., “Da Conceicao Teixeira, Casimiro”, Fallos T.325, Pág.503 (2002).
- C.S.J.N., “Cristalux S.A. s/Recurso de Hecho, 11/04/2006.
- C.S.J.N., “Palero Jorge Carlos c/ D.G.I., 23/10/2007.
- C.S.J.N., Fallos 271:297.
- C.S.J.N., “Stancanelli”, Fallo del 20/11/2001.
- CNCas. Penal, Sala IV, 28/05/07, “M.,M.A. Y otros s/Recurso de Casación”.
- CNCas. Penal, Sala III, 25/03/2008, “Scalbi”.
- CNCas. Penal, Sala III, 31/10/2005, “Estévez”.
- CNCas. Penal, Sala IV, 31/05/2007, causa 7530.
- CNFed. Cont.Adm., Sala I, 17/03/2009, “Pesquera Sebastián Gaboto S.R.L.”.
- CNFed. San Martín, Sala II, 11/03/1997, “Cagnone”.
- CNFed. Córdoba, 24/09/2004, “Rametta”.
- CNFed. La Plata, Sala I, 10/02/2012, “Di Girolamo, Helvecio s/Infracción L.24.769”
- CNFed. Rosario, Sala B, 23/03/2006, “Muller”.
- CNFed. Apel. San Martín, 24/10/2000, “D.G.I. Mercedes s/denuncia. Inf. Ley 24769”.
- CNPEcon., Sala A, 14/12/2006, “Minucci Ricardo y otros s/Inf. Ley 24769”.

- CNPEcon, Sala A, 15/12/2006, “López Apestguía Antonio C. s/Inf. Ley 24769”.
- CNPEcon., Sala B, 31/08/2006, “Liberman Samuel”.
- CNPEcon., Sala B, 14/11/2006, “CNS Seguridad S.A. s/Inf. Ley 24769”.
- CNPEcon., Sala A, 21/11/2006, “Moneta Raúl s/Inf. Ley 24769”.
- CNPEcon., Sala A, 30/08/2006, “American Jet S.A. s/Inf. Ley 24769”.
- CNPEcon., Sala B, 31/08/2006, “L.S. s/Inf. Ley 24769”.
- CNPEcon., Sala A, 17/10/2008, “GPU Argentina Service S.R.L. (Incidente de Prescripción de la acción penal).
- CNPEcon., Sala B, 27/04/2006, “Con-Tor Materiales S.R.L. S/ Inf. 24769”.
- CNPEcon., Sala B, 27/01/2006, “Dolberg”.
- CNPEcon., Sala B, 27/01/2006, “Emociones Mezcladas S.A.”.
- CNPEcon., Sala B, 19/10/2007, “Vélez”, JA, 2008-II-95.
- CNPEcon., Sala B, 15/06/2007, “Viazzo”.
- CNPEcon., Sala B, 22/10/2004, “Transitax S.R.L.”.
- CNPEcon., Sala B, 09/02/2009, “Robredo”.
- CNPEcon., Sala B, 15/03/2004, “Real de Azúa.
- CNPEcon., Sala A, 20/05/1999, “Catepisa S.A. s/Ley 23.771.
- CNPEcon., Sala B, 27/05/2003, “N.N. s/Medidas precautorias orden de allanamiento”.