

ÍNDICE GENERAL

PALABRAS PREVIAS	9
PRÓLOGO	13
ABREVIATURAS	29

PARTE PRIMERA

LINEAMIENTOS GENERALES DEL RÉGIMEN PENAL TRIBUTARIO Y PREVISIONAL

§ 1. Un régimen de alta inestabilidad normativa	33
§ 2. El pasaje de la ley 23.771 a la ley 24.769	44
§ 3. La masiva reforma introducida por la ley 26.735	57
a) Otros proyectos presentados	57
1. Proyectos de reforma directa	57
2. Proyectos de reforma indirecta	58
b) Líneas básicas de la ley 26.735	58
§ 4. El pasaje de la ley 24.769 a la ley 27.430	66
a) El Anteproyecto de 2014	67
b) El proyecto de la diputada Carrió	70
c) Líneas básicas de la ley 27.430	71

JURISPRUDENCIA

1. Régimen penal tributario: vigencia del principio de máxima taxatividad legal	75
2. Excarcelación: insuficiencia de la magnitud de la pena en expectativa para denegarla	75
3. Competencia respecto de impuestos locales	76
4. Presentación espontánea (arts. 73, ley 25.401; 113, ley 11.683)	76
a) Admisibilidad de planes de pago	76
b) Suspensión del trámite del proceso por admisión del plan de facilidades de pago	77
c) Caducidad del plan de facilidades de pago. Improcedencia de la extinción	77
5. Negativa del MPF a la aplicación del principio de ley penal más benigna (Res. PGN n° 18/18)	78
6. Actualización de condiciones objetivas de punibilidad y ley penal más benigna: procedencia	78

PARTE SEGUNDA

**ANÁLISIS DEL TÍTULO IX
DE LA LEY 27.430**

TÍTULO I

DELITOS TRIBUTARIOS

ART. 1º. EVASIÓN SIMPLE	81
§ 1. Caracterización del tipo básico	82
a) Introducción	82
b) Reformas introducidas por la ley 27.430	84
c) Bien jurídico protegido: la hacienda pública nacional, provincial y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires	87
d) Tipo objetivo	96
1. El problema del autor: ¿delito especial propio o delito de infracción de deber?	98
I. La evasión como delito especial propio	101
I.1. Los límites al «dominio del hecho»	103
I.2. La autoría de determinación	105
I.3. Dominio más infracción de deber	109
II. La evasión como delito de infracción de deber	111
II.1. La infracción de deber en versión roxiniana	111
II.2. La infracción de deber en Jakobs y el desplazamiento del «dominio» por la «competencia»	112
II.3. Delito tributario e infracción de deber	114
II.4. Planteos críticos internos y externos	117
III. Proyecciones: <i>intraneus</i> sin dominio del hecho y <i>extraneus</i> ejecutor	122
IV. Conclusiones parciales en torno al problema de la autoría	129
2. La conducta típica	131
3. Elusión no es evasión	139
e) Tipo subjetivo	141
f) <i>Iter criminis</i>	142
g) Pena	147
ART. 2º. EVASIÓN AGRAVADA	148
§ 2. Motivos de agravamiento	148
a) Reformas introducidas por la ley 27.340	148
b) Tipo objetivo	151
c) Tipo subjetivo	158
d) <i>Iter criminis</i>	159
e) Pena	159
ART. 3º. APROVECHAMIENTO INDEBIDO DE BENEFICIOS FISCALES	160
§ 3. El fraude para el aprovechamiento de subsidios	160
a) Reformas introducidas por la ley 27.430	160

b) Tipo objetivo	161
c) Tipo subjetivo	164
d) <i>Iter criminis</i>	164
e) Pena	165
ART. 4°. APROPIACIÓN INDEBIDA DE TRIBUTOS	165
§ 4. La omisión de depósito de tributo retenido o percibido	165
a) Reformas introducidas por la ley 27.430	165
b) Tipo objetivo	166
c) Tipo subjetivo	169
d) <i>Iter criminis</i>	171
e) Pena	171
JURISPRUDENCIA	
1. Delitos tributarios: sujeto activo	172
a) Calidad de exportador	172
b) Responsabilidad de los directores	172
2. Evasión tributaria	173
a) Necesidad de comportamiento defraudatorio	173
b) Delito especial propio	173
c) Salidas no documentadas	173
d) Conformación de una empresa paralela	173
e) Delito especial propio. Aporte del contador	174
f) Delito de infracción de deber	174
g) Incorrección de la tesis del delito continuado	175
h) Plazo de prescripción conforme delito continuado	175
i) Delito complejo (acto u omisión ardidosa o engañosa y omisión de ingreso integral)	176
j) Provisión de facturas apócrifas. Participación primaria	176
k) Dolo eventual	177
l) Omisión maliciosa	177
m) Declaración jurada falsa es ardid suficiente	177
n) Relevancia de la declaración jurada rectificativa	178
ñ) Irrelevancia de la declaración jurada rectificativa	179
o) Evasión del IVA. Consumación	179
p) Tentativa	180
q) Determinación de oficio insuficiente en el proceso penal como elemento de acreditación del tipo	180
r) <i>Extraneus</i> partícipe en delito de infracción de deber	181
s) Determinación del hecho imponible. Sobreseimiento	182
3. Aprovechamiento indebido de subsidios (art. 3°, ley 24.769): acción típica	182
4. Aprovechamiento y obtención fraudulenta de beneficios fiscales (arts. 3° y 4°, ley 24.769): autonomía	183
5. Obtención fraudulenta de beneficios fiscales	183
a) Delito de peligro (art. 4°, ley 24.769)	183
b) Delito de peligro. Distinción con la evasión tributaria	183
c) Conducta prohibida	184
d) Consumación	185
6. Montos retenidos no son patrimonio social (art. 6°)	185

TÍTULO II

DELITOS RELATIVOS A LOS RECURSOS DE LA SEGURIDAD SOCIAL

ART. 5º. EVASIÓN SIMPLE	187
§ 5. Caracterización del tipo básico	188
a) Reformas introducidas por la ley 27.430	188
b) Bien jurídico protegido: los recursos de la seguridad social	188
c) Tipo objetivo	191
d) Tipo subjetivo	192
e) <i>Iter criminis</i>	192
f) Pena	193
ART. 6º. EVASIÓN AGRAVADA	193
§ 6. Motivos de agravamiento	193
a) Reformas introducidas por la ley 27.430	193
b) Tipo objetivo	194
c) Tipo subjetivo	195
d) <i>Iter criminis</i>	195
e) Pena	195
ART. 7º. APROPIACIÓN INDEBIDA DE RECURSOS DE LA SEGURIDAD SOCIAL	196
§ 7. La omisión de depósito de recursos de la seguridad social	196
a) Reformas introducidas por la ley 27.430	196
b) Tipo objetivo	196
c) Tipo subjetivo	198
d) <i>Iter criminis</i>	198
e) Pena	198
JURISPRUDENCIA	
1. Evasión previsional: aceptabilidad de las declaraciones rectificativas	199
2. Agente de retención: obrar doloso	199
3. Apropiación indebida de recursos de la seguridad social	199
a) Necesidad de acreditar la efectiva retención	199
b) Indisponibilidad de los fondos retenidos por el agente de retención	200
c) Necesidad de acreditar el tipo subjetivo	200
d) No inclusión de aportes sindicales	201
4. Apropiación indebida y falsedad de estados contables (art. 300, inc. 3º, CP): concurso real	201

TÍTULO III

DELITOS FISCALES COMUNES

ART. 8º. OBTENCIÓN FRAUDULENTE DE BENEFICIOS FISCALES	203
§ 8. La obtención con medios fraudulentos de beneficio fiscal	203
a) Tipo objetivo	204
b) Tipo subjetivo	207
c) <i>Iter criminis</i>	207
d) Pena	207

ART. 9°. INSOLVENCIA FISCAL FRAUDULENDA	207
§ 9. La provocación o agravamiento fraudulento de la insolvencia fiscal propia o ajena	208
a) Reformas introducidas por la ley 27.430	208
b) Tipo objetivo	209
c) Tipo subjetivo	212
d) <i>Iter criminis</i>	213
e) Pena	213
ART. 10. SIMULACIÓN DOLOSA DE CANCELACIÓN DE OBLIGACIONES	213
§ 10. La simulación dolosa de pago de obligaciones tributarias o recursos de la seguridad social	214
a) Reformas introducidas por la ley 27.430	214
b) Tipo objetivo	214
c) Tipo subjetivo	217
d) <i>Iter criminis</i>	217
e) Pena	218
ART. 11. ALTERACIÓN DOLOSA DE REGISTROS	218
§ 11. La alteración dolosa de registros fiscales o previsionales	218
a) Reformas introducidas por la ley 27.430	218
b) Tipo objetivo (inc. a)	219
c) Tipo subjetivo (inc. a)	223
d) <i>Iter criminis</i> (inc. a)	223
e) Pena (inc. a)	223
f) Tipo objetivo (inc. b)	224
g) Tipo subjetivo (inc. b)	226
h) <i>Iter criminis</i> (inc. b)	226
i) Pena (inc. b)	226
JURISPRUDENCIA	
1. Simulación dolosa de pago (art. 11)	227
a) Delito de peligro	227
b) Incidencia de su prescripción	228
2. Alteración dolosa de registros	228
a) Atipicidad de la adulteración del controlador fiscal	228
b) Calificación alternativa de la adulteración del controlador fiscal	228

TÍTULO IV

DISPOSICIONES GENERALES

ART. 12.	229
§ 12. Agravante para funcionario o empleado público partícipe	229
ART. 13.	232
§ 13. Cláusula de actuar por otro. Sanciones a personas jurídicas	232
a) La cláusula de actuar por o en lugar de otro	233
b) Sanciones a personas jurídicas	234
ART. 14.	245
§ 14. Pena accesoria de pérdida de beneficios fiscales	245

ART. 15.	246
§ 15. Accesorias de inhabilitación especial. Calificante genérica por participación de dos o más personas. Asociación ilícita tributaria	247
a) Accesorias de inhabilitación especial por facilitación de estos delitos	247
b) Calificante genérica por participación de dos o más personas	251
c) Asociación ilícita tributaria	256
1. Las discusiones en torno a esta figura	257
I. La discusión específica acerca de su inserción en el régimen especial	257
II. La discusión genérica vinculada a la punición de las «asociaciones ilícitas»	265
2. Una herramienta orientadora en materia interpretativa: trabajo comparativo con el art. 210 del Código Penal	266
3. El bien jurídico protegido	267
4. Tipo objetivo	272
5. Tipo subjetivo	280
6. Consumación y tentativa	282
7. Concurso de delitos	282
8. Pena	285
9. Roles agravados	289
10. Consideraciones finales	291
ART. 16.	291
§ 16. Extinción de la acción penal y dispensa de denuncia por pago	292
a) Extinción por pago (primer párrafo)	293
b) Dispensa de denuncia por pago previo (segundo párrafo)	296
c) ¿Exclusión de la suspensión del juicio a prueba?	301
ART. 17.	304
§ 17. Imposición conjunta de sanciones administrativas fiscales	304

JURISPRUDENCIA

1. Responsabilidad del integrante del directorio	310
a) Intervención real y no formal en el hecho punible	310
b) Inexcusabilidad de la delegación	312
2. Responsabilidad de los representantes: uso de facturas apócrifas	312
3. Evasión tributaria: actuar por otro	312
4. Calificante genérica	312
a) Pena razonable	312
b) Bien jurídico protegido incluyendo la tranquilidad pública	313
5. Asociación ilícita tributaria	314
a) Constitucionalidad. Delito permanente	314
b) Norma aplicable	315
c) Afectación de la tranquilidad pública	315
d) Bien jurídico protegido inmediato y mediato	317
e) Concurso material	317
f) Dolo	318
g) Excarcelación del organizador y partícipe necesario	318

6. Extinción de la acción penal (art. 16): improcedencia de la declaración oficiosa	318
7. Suspensión del juicio a prueba	321

TÍTULO V

DE LOS PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVO Y PENAL

ART. 18.	323
§ 22. Denuncia y determinación de la deuda tributaria	323
ART. 19.	333
§ 23. Facultad del organismo recaudador de no denunciar	334
ART. 20.	338
§ 24. Trámite del procedimiento administrativo con denuncia penal	338
ART. 21.	340
§ 25. Medidas urgentes de resguardo probatorio	341
ART. 22.	345
§ 26. Competencia judicial	346
ART. 23.	349
§ 27. Querellante particular	349
ART. 24.	351
§ 28. Invitación a adherir al régimen procesal	351
— Anexo: Lineamientos generales del procedimiento penal tributario en la provincia de Buenos Aires	351
1. La hacienda pública bonaerense	352
2. Sistema de seguridad social provincial	354
§ 29. Derogación	365

JURISPRUDENCIA

1. Denuncia	366
a) Investigación penal autónoma. Empresa paralela	366
b) Suficiencia de las constancias administrativas	366
c) No prejudicialidad de la determinación de oficio	366
2. Medidas urgentes (art. 21)	367
a) Innecesidad de requerimiento fiscal	367
b) Carácter excepcional. Insuficiencia de la negativa de exhibir libros para su procedencia	367
3. Querellante: necesidad de ser particularmente ofendido	367
4. Legislación procesal federal y provincial: estándar mínimo	368
5. Aporte de documental y derecho a no declarar contra sí mismo	368
6. Valoración probatoria	369
a) Necesidad de investigación judicial complementaria a la actividad administrativa	369
b) Elemento autónomo (pericia contable) conjunto a la determinación de oficio	370

7. Improcedencia de la devolución del dinero dado en pago por subrogación	370
8. Nulidad de las medidas preliminares sin conocimiento del juez	371
9. Nulidad del auto de procesamiento por incorrecta intimación del hecho al imputado	371
10. Nulidad del requerimiento de instrucción	372
11. Excepciones	372

PARTE TERCERA

CUESTIONES CONEXAS**1.****ALGO MÁS SOBRE EL LAVADO DE ACTIVOS Y LA EVASIÓN FISCAL COMO POSIBLE DELITO PREVIO**

§ 1. Genealogía del delito de lavado de activos	377
a) En el plano internacional	378
b) En el derecho interno	384
§ 2. El tipo básico de lavado de activos (art. 303, ap. 1º, CP)	389
a) Bien jurídico protegido	390
b) Tipo objetivo	393
c) Tipo subjetivo	399
d) Mínima referencia operativa	400
e) Posibles sanciones a personas jurídicas	402
§ 3. Los delitos tributarios en la ley argentina con especial referencia a la evasión fiscal	405
a) Breve reseña histórica	405
b) La evasión tributaria simple	408
§ 4. El problema del delito tributario como previo o subyacente del lavado de activos	411
§ 5. Conclusiones	423

2.**¿NUEVA ALTERNATIVA A LA PENA EN MATERIA PENAL TRIBUTARIA Y PREVISIONAL EN ARGENTINA?**

§ 1. Introducción	427
§ 2. Repercusiones concretas: jurisprudenciales y normativas	430
§ 3. Los problemas particulares del inc. 6º del art. 59 del CP	432
§ 4. La «reparación» en el régimen penal tributario y previsional	435
§ 5. Las primeras respuestas judiciales y su crítica	437
a) El caso bonaerense	437
b) El caso federal	438
c) Crítica del precedente provincial	439
d) Crítica del precedente nacional	441
§ 6. Recapitulando	443

ÍNDICE GENERAL	27
3.	
LOS DELITOS FISCALES Y PREVISIONALES EN EL PROYECTO DE REFORMA INTEGRAL DEL CÓDIGO PENAL DE 2018	
-----	445
BIBLIOGRAFÍA GENERAL -----	451