

**Abreviaturas** ----- 33

• 1 — **Ley 11.683**

**PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO**

*INFRACCIONES MATERIALES Y FORMALES*

— Aporte de —

TERESA GÓMEZ

*Introducción general*

*sobre la Ley de Procedimiento Tributario 11.683*

§ 1. Aspectos relevantes -----	39
a) Antecedentes -----	39
b) ¿La ley 11.683 es un verdadero código tributario? -----	41
c) Estructura de la ley -----	44
d) La ley 11.683 y sus recientes reformas -----	45
1. Ley 25.795 -----	45
2. Ley 26.044 -----	48
e) De la prueba en el contencioso administrativo -----	53
§ 2. Aspectos sancionatorios -----	56
a) Naturaleza del ilícito tributario -----	56
1. Posiciones doctrinarias -----	56
I. Teoría tributarista -----	56
II. Teoría administrativa -----	57
III. Teoría penalista -----	58
2. Doctrina jurisprudencial -----	59
b) Bienes jurídicos tutelados -----	61

## • ANALISIS DE LA LEY 11.683

✍ — Comentario exegético de **JORGE E. HADDAD**

**I — Bibliografía**

65

**II — Evolución legislativa**

1. — Ley 11.683	66
2. — Ley 12.927	68
3. — Ley 15.265	69
4. — Ley 16.656	69
5. — Decreto-ley 20.658	69
6. — Decreto-ley 21.858/78	69
7. — Ley 23.314	71
8. — Ley 23.658	71
9. — Ley 23.871	72
10. — Ley 23.905	72
11. — Ley 24.073	73
12. — Decreto 1684/93	73
13. — Ley 24.765	74
14. — Decreto 618/97	75
15. — Decreto 821/98	76
16. — Decreto 1334/98	76
17. — Ley 25.239	78
18. — Decreto 1390/01	79
19. — Ley 25.678	79
20. — Ley 25.720	79
21. — Ley 25.795	80
22. — Ley 25.868	82
23. — Ley 26.044	82
24. — Ley 26.063	86
25. — Ley 26.422	87
26. — Ley 26.784	87
27. — Resolución General 3516/13 (AFIP)	88

**III — Doctrina**

## INFRACCIONES MATERIALES Y FORMALES

## CAPITULO VI — INTERESES, ILICITOS Y SANCIONES

**ARTS. 38/50 y 113/113.1.****Infracciones formales (sanciones). Clausura.****Omisión de impuestos (sanciones). Defraudación (sanciones). Eximición y reducción de sanciones.****Régimen aplicable a los distintos gravámenes**

§ 1. Consideraciones previas	103
------------------------------	-----

§ 2. Falta de presentación de declaraciones juradas (art. 38) .....	108
a) Antecedentes del texto .....	108
b) Estructura típica de la figura .....	108
c) La sanción .....	112
d) Procedimiento aplicable .....	112
§ 3. Incumplimiento de los deberes formales (arts. 38.1; 39; 39.1; 39.2; 40.2 y 41.1) .....	115
a) Antecedentes de los textos .....	115
b) Estructura típica de las figuras .....	116
1. Infracciones formales simples .....	117
2. Infracciones formales agravadas .....	120
I. Causales del inc. 1º del art. 39 .....	120
II. Causales del inc. 2º del art. 39 .....	125
III. Causales del inc. 3º del art. 39 .....	126
IV. Causales del inc. 4º del art. 39 .....	126
3. Medidas cautelares .....	127
c) Penas .....	132
d) Procedimiento .....	132
1. Multas .....	132
2. Cautelares .....	132
e) Recursos .....	133
§ 4. Clausura (arts. 40; 41; 42; 43; 44 y 35, incs. <i>f</i> y <i>g</i> ) .....	135
a) Antecedentes legales .....	135
b) Análisis de las figuras .....	136
1. Clausura en general .....	136
2. Clausura preventiva .....	137
3. Clausura por medio de agentes encubiertos .....	139
c) Supuestos en especial de clausura general .....	140
1. Emisión de facturas o comprobantes sin cumplimiento de los requisitos de la AFIP .....	140
2. No llevar registraciones de adquisiciones .....	141
3. Transportar mercaderías sin documentación .....	141
4. No inscribirse como contribuyente o responsable .....	141
5. Carencia de documentación .....	142
6. Instrumentos de la medición y control de la producción .....	142
d) La violación de la clausura .....	142
e) La sanción y su graduación .....	143
f) Procedimientos aplicables .....	143
1. Procedimientos generales de clausura .....	144
2. Procedimientos de clausura general .....	144
g) Recursos .....	145
1. Impugnación administrativa .....	145
2. Impugnación judicial .....	146
h) Clausura preventiva .....	146
i) Clausura mediante la intervención de agentes encubiertos .....	147

§ 5. Sanciones por trabajadores no declarados (art. 40.1) .....	148
a) Antecedentes del texto .....	148
b) Estructura típica de la figura .....	148
c) Sanción .....	148
d) Procedimiento .....	148
§ 6. Omisión de impuestos (art. 45) .....	149
a) Antecedentes del texto .....	149
b) Estructura típica de la figura .....	151
1. Aspecto objetivo .....	151
2. Aspecto subjetivo .....	154
c) La sanción .....	155
d) Procedimiento aplicable .....	156
§ 7. Defraudación fiscal (arts. 46 a 47) .....	156
a) Antecedentes de los textos .....	156
b) Estructura típica de las figuras .....	157
1. Aspecto objetivo .....	158
2. Aspecto subjetivo .....	159
3. Las presunciones del art. 47 de la ley 11.683 .....	160
c) La sanción .....	163
d) Procedimiento aplicable .....	163
§ 8. Apropiación indebida de tributos (art. 48) .....	164
a) Antecedentes del texto .....	164
b) Estructura típica de la figura .....	164
1. Aspecto objetivo .....	165
2. Aspecto subjetivo .....	165
c) La sanción .....	166
d) Procedimiento aplicable .....	166
§ 9. Eximición y reducción de sanciones (arts. 49, 50, 113 y 113.1) .....	166
a) Antecedentes de los textos .....	166
b) Análisis de las figuras .....	168
1. Naturaleza jurídica .....	168
2. Aplicación de las quitas .....	170
c) Procedimiento aplicable .....	173

#### IV — *Jurisprudencia*

1. Falta de presentación de declaraciones juradas .....	173
2. Incumplimiento de los deberes formales .....	174
a) Declaración jurada informativa .....	174
b) Graduación de la pena .....	174
c) Incumplimiento del régimen de información .....	175
d) Deber de colaboración .....	175
e) Principio de proporcionalidad .....	176
f) Multa: nulidad del acto administrativo .....	176
g) Reducción de sanciones .....	176
h) Plazos: carácter ordenatorio .....	177

3. Clausura	178
a) Competencia de la Administración Federal de Ingresos Públicos	178
b) Facultades de fiscalización	178
c) Revocación de la clausura	179
d) Monotributista	181
e) Confirmación de la sanción de multa y clausura	181
f) Nulidad: rechazo	182
g) Acta de constatación	182
h) Clausura: competencia	183
i) Razonabilidad de la sanción de multa y clausura	183
j) Condonación de la sanción de clausura	187
k) Legitimación	187
l) Naturaleza penal de la clausura	187
m) Bien jurídico protegido	188
n) Doble persecución penal: inexistencia	189
ñ) Revisión judicial del acto administrativo	189
4. Omisión de impuestos	190
a) Omisión de impuestos: configuración	190
b) Agente de retención: compensación	191
c) Error excusable	191
d) Personalidad de la pena. Rectificación voluntaria	193
e) Elemento subjetivo	194
f) Salidas no documentadas	196
g) Sanción de multa: revocación	197
h) Ajuste de materia imponible sustentado en una determinación de oficio sobre base presunta	197
i) Momento consumativo de la infracción: notificación	197
j) Omisión del pago del gravamen: obligación del contribuyente	198
k) Recurso extraordinario	198
l) Reducción de sanciones	198
5. Defraudación fiscal	199
a) Acción de amparo	199
b) Recalificación de conducta	199
c) Garantías constitucionales: debido proceso y derecho de defensa	205
d) Plazo razonable	207
e) Error excusable	207
f) Dolo: prueba	208
g) Orden lógico entre los hechos económicos	211
h) Omisión de presentar la declaración jurada	212
i) Declaración jurada falsa	212
j) Excepciones: prescripción	213
k) Configuración material de un ilícito	214
l) Factura apócrifa	214
m) Moratoria fiscal	215
n) Prueba obtenida durante la fiscalización: valoración por parte del juez administrativo	216
ñ) Recursos: agotamiento de la vía administrativa	217
o) Nulidad del acto administrativo	217
p) Elementos probatorios de la defraudación fiscal	218

q) Imposición de multa: revocación .....	218
r) Multas. Intereses resarcitorios. Interpretación de la ley .....	219
s) Principio de ley penal más benigna. Modificación del art. 46 de la ley 11.683 en el año 2003. Improcedencia .....	219
t) Presunciones de dolo .....	219
u) Nulidad .....	220
v) Arbitrariedad de sentencia .....	220
w) Impuesto: principios generales .....	221
6. Apropiación indebida de tributos .....	221
a) Apropiación indebida de fondos: sanción de multa .....	221
b) Elemento subjetivo .....	222
c) Consumación .....	225
d) Depósito vencido de la retención .....	225
7. Eximición y reducción de sanciones .....	226

— Aporte de —

CARLOS FROMENT

### *El allanamiento en materia tributaria*

§ 1. Introducción .....	229
a) Orígenes y antecedentes constitucionales de la inviolabilidad del domicilio como garantía fundamental .....	229
b) Antecedentes internacionales .....	231
c) Antecedentes nacionales de la inclusión de la medida de allanamiento .....	233
§ 2. Concepto y requisitos del allanamiento en materia tributaria .....	236
§ 3. El concepto de domicilio en materia tributaria .....	248
§ 4. La orden y el acta de allanamiento en materia tributaria. Requisitos ..	253
§ 5. Allanamientos «cruzados» y operaciones de «triangulación» de equipos futbolísticos .....	257
§ 6. Allanamiento a estudios profesionales: abogados y contadores .....	260
§ 7. Requisa y o secuestro de posibles elementos de prueba no enumerados en la orden de allanamiento. Validez .....	262
§ 8. ¿Es válido el consentimiento prestado por el imputado cuando falta la orden de allanamiento? El derecho de exclusión del titular del domicilio. Nulidad .....	266
§ 9. Competencia .....	269
§ 10. Conclusiones .....	270


#### • JURISPRUDENCIA

1. Art. 21 de la ley 24.769 .....	271
a) Allanamiento en dependencias de local comercial .....	271
b) Transferencia de jugadores de fútbol: posible maniobra de evasión tributaria .....	271
c) Carácter excepcional de la medida de allanamiento .....	272
d) Medidas asegurativas de pruebas .....	273

e) Desglose de papeles privados .....	273
f) Requerimiento fiscal de instrucción: procedencia de medidas urgentes .....	274
g) Contenido de la orden de allanamiento .....	276
h) Receptación de la «plain view doctrine» .....	276
i) Recurso de casación: procedencia .....	277
j) Recurso extraordinario: allanamiento de domicilio en los términos de la derogada ley 23.771 .....	277
2. Art. 35, inc. e), ley 11.683 .....	279
a) Allanamiento de estudio jurídico: secreto profesional .....	279
b) Recurso de queja: desestimación .....	280
c) Allanamiento de estudio contable: Exceso del objeto de la orden de allanamiento .....	280
d) Designación de veedores .....	280
e) Acceso al domicilio: negativa del allanado .....	281
f) Facultades de la AFIP-DGI para el diligenciamiento de órdenes de allanamiento .....	281
g) Allanamiento sin orden: validez .....	282
h) Falta de fundamentación de la orden de allanamiento: invalidez .....	285
i) Distinción entre la normativa administrativa y penal en materia de allanamiento de local comercial .....	285
j) Competencia para resolver la solicitud de allanamiento .....	287
k) Facultades discrecionales de la AFIP .....	287
l) Documentación contable: autorización para la extracción de fotocopias .....	288

## • 2 — Ley 24.769

### REGIMEN PENAL TRIBUTARIO Y PREVISIONAL

 — Comentario exegético de **MARCELO A. RIQUERT**

#### I — Bibliografía

291

#### II — Evolución legislativa

1. — Ley 11.683 (t.o. en 1978) .....	308
2. — Ley 17.250 .....	309
3. — Ley 20.658 .....	309
4. — Ley 21.858 .....	312
5. — Ley 23.697 .....	313
6. — Ley 23.771 .....	313
7. — Ley 23.871 .....	320
8. — Ley 24.241 .....	320
9. — Ley 24.587 .....	321
10. — Ley 24.769 .....	321

11. — Ley 25.292 .....	325
12. — Ley 25.293 .....	326
13. — Ley 25.826 .....	326
14. — Ley 25.874 .....	327
15. — Ley 26.063 .....	329
16. — Ley 26.735 .....	329
17. — Anteproyecto de Ley de Reforma y Actualización Integral del Código Penal de la Nación, de 2006 .....	335

### III — Doctrina

#### A — LINEAMIENTOS GENERALES

##### DEL REGIMEN PENAL TRIBUTARIO Y PREVISIONAL

§ 1. Un régimen de alta inestabilidad normativa .....	336
§ 2. El pasaje de la ley 23.771 a la ley 24.769 .....	345
§ 3. La masiva reforma introducida por la ley 26.735 .....	356
a) Otros proyectos presentados .....	357
1. Proyectos de reforma directa .....	357
2. Proyectos de reforma indirecta .....	357
b) Líneas básicas de la ley 26.735 .....	358

#### B — ANALISIS DE LA LEY 24.769

##### TITULO I — DELITOS TRIBUTARIOS

#### ART. 1º. Evasión simple

§ 4. Caracterización del tipo básico .....	368
a) Introducción .....	368
b) Reformas introducidas por la ley 26.735 .....	369
c) Bien jurídico protegido: la hacienda pública nacional, provincial y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires .....	373
d) Tipo objetivo .....	381
1. El problema del autor: ¿delito especial propio o delito de infracción de deber? .....	382
I. La evasión como delito especial propio .....	383
II. La evasión como delito de infracción de deber .....	391
III. Proyecciones: «intra-neus» sin dominio del hecho y «extra-neus» ejecutor .....	399
2. La conducta típica .....	404
3. Elusión no es evasión .....	411
e) Tipo subjetivo .....	413
f) «Iter criminis» .....	414
g) Pena .....	416



<b>ART. 2º. Evasión agravada</b>	
§ 5. Motivos de agravamiento .....	417
a) Reformas introducidas por la ley 26.735 .....	417
b) Tipo objetivo .....	419
c) Tipo subjetivo .....	426
d) «Iter criminis» .....	426
e) Pena .....	426
<b>ART. 3º. Aprovechamiento indebido de subsidios</b>	
§ 6. El fraude para el aprovechamiento de subsidios .....	428
a) Reformas introducidas por la ley 26.735 .....	428
b) Tipo objetivo .....	429
c) Tipo subjetivo .....	431
d) «Iter criminis» .....	431
e) Pena .....	432
<b>ART. 4º. Obtención fraudulenta de beneficios fiscales</b>	
§ 7. La obtención con medios fraudulentos de beneficio fiscal .....	432
a) Reformas introducidas por la ley 26.735 .....	432
b) Tipo objetivo .....	432
c) Tipo subjetivo .....	435
d) «Iter criminis» .....	435
e) Pena .....	436
<b>ART. 5º.</b>	
§ 8. Pena accesoria de pérdida de beneficios fiscales .....	436
<b>ART. 6º. Apropiación indebida de tributos</b>	
§ 9. La omisión de depósito de tributo retenido o percibido .....	437
a) Reformas introducidas por la ley 26.735 .....	437
b) Tipo objetivo .....	438
c) Tipo subjetivo .....	441
d) «Iter criminis» .....	443
e) Pena .....	443
<b>TITULO II — DELITOS RELATIVOS A LOS RECURSOS DE LA SEGURIDAD SOCIAL</b>	
<b>ART. 7º. Evasión simple</b>	
§ 10. Caracterización del tipo básico .....	444
a) Reformas introducidas por la ley 26.735 .....	444
b) Bien jurídico protegido: los recursos de la seguridad social .....	444
c) Tipo objetivo .....	446
d) Tipo subjetivo .....	448
e) «Iter criminis» .....	448
f) Pena .....	448

**ART. 8º. Evasión agravada**

§ 11. Motivos de agravamiento .....	449
a) Reformas introducidas por la ley 26.735 .....	449
b) Tipo objetivo .....	449
c) Tipo subjetivo .....	451
d) «Iter criminis» .....	451
e) Pena .....	451

**ART. 9º. Apropiación indebida de recursos de la seguridad social**

§ 12. La omisión de depósito de recursos de la seguridad social .....	452
a) Reformas introducidas por la ley 26.735 .....	452
b) Tipo objetivo .....	452
c) Tipo subjetivo .....	454
d) «Iter criminis» .....	454
e) Pena .....	454

**TITULO III — DELITOS FISCALES COMUNES****ART. 10. Insolvencia fiscal fraudulenta**

§ 13. La provocación o agravamiento fraudulento de la insolvencia fiscal propia o ajena .....	455
a) Reformas introducidas por la ley 26.735 .....	455
b) Tipo objetivo .....	456
c) Tipo subjetivo .....	459
d) «Iter criminis» .....	459
e) Pena .....	460

**ART. 11. Simulación dolosa de pago**

§ 14. La simulación dolosa de pago de obligaciones tributarias o recursos de la seguridad social .....	460
a) Reformas introducidas por la ley 26.735 .....	460
b) Tipo objetivo .....	461
c) Tipo subjetivo .....	463
d) «Iter criminis» .....	463
e) Pena .....	464

**ART. 12. Alteración dolosa de registros**

§ 15. La alteración dolosa de registros fiscales o previsionales .....	464
a) Reformas introducidas por la ley 26.735 .....	464
b) Tipo objetivo .....	465
c) Tipo subjetivo .....	468
d) «Iter criminis» .....	468
e) Pena .....	469

**ART. 12 «BIS».**

§ 16. Alteración dolosa de sistemas informáticos o equipos electrónicos	469
a) Tipo objetivo	470
b) Tipo subjetivo	471
c) «Iter criminis»	471
d) Pena	471

**TITULO IV — DISPOSICIONES GENERALES****ART. 13.**

§ 17. Agravante para funcionario o empleado público partícipe	473
---	-----

**ART. 14.**

§ 18. Cláusula de actuar por otro. Sanciones a personas jurídicas	476
a) La cláusula de actuar por o en lugar de otro	476
b) Sanciones a personas jurídicas	478

**ART. 15.**

§ 19. Accesorias de inhabilitación especial. Calificante genérica por participación de dos o más personas. Asociación ilícita tributaria	486
a) Accesorias de inhabilitación especial por facilitación de estos delitos	487
b) Calificante genérica por participación de dos o más personas	490
c) Asociación ilícita tributaria	495
1. Las discusiones en torno a esta figura	496
I. La discusión específica acerca de su inserción en el régimen especial	496
II. La discusión genérica vinculada a la punición de las «asociaciones ilícitas»	503
2. Una herramienta orientadora en materia interpretativa: trabajo comparativo con el art. 210 del Código Penal	504
3. El bien jurídico protegido	505
4. Tipo objetivo	510
5. Tipo subjetivo	517
6. Consumación y tentativa	519
7. Concurso de delitos	520
8. Pena	522
9. Roles agravados	526
10. Consideraciones finales	527

**ART. 16.**

§ 20. Exención de responsabilidad penal por presentación espontánea	528
a) Presentación espontánea	529
b) Exclusión de la suspensión del juicio a prueba	532

**ART. 17.**

§ 21. Imposición conjunta de sanciones administrativas fiscales	535
---	-----

*TITULO V — DE LOS PROCEDIMIENTOS  
ADMINISTRATIVO Y PENAL*

<b>ART. 18.</b>	
§ 22. Denuncia y determinación de la deuda tributaria .....	541
<b>ART. 19 [Derogado].</b>	
§ 23. Derogación .....	552
<b>ART. 20.</b>	
§ 24. Trámite del procedimiento administrativo con denuncia penal .....	554
<b>ART. 21.</b>	
§ 25. Medidas urgentes de resguardo probatorio .....	556
<b>ART. 22.</b>	
§ 26. Competencia judicial .....	560
<b>ART. 23.</b>	
§ 27. Querellante particular .....	563
<b>ART. 24.</b>	
§ 28. Derogación de la ley 23.771 .....	565
<b>ART. 25.</b>	
-----	565

**IV — Jurisprudencia**

A — LINEAMIENTOS GENERALES .....	565
1. Régimen penal tributario: vigencia del principio de máxima taxatividad legal .....	565
2. Excarcelación y prisión preventiva: insuficiencia de la magnitud de la pena en expectativa para denegarla .....	567
3. Competencia respecto de impuestos locales .....	569
4. Presentación espontánea (arts. 73, ley 25.401; 113, ley 11.683) ..	570
a) Admisibilidad de planes de pago .....	570
b) Caducidad del plan de facilidades de pago. Improcedencia de la extinción .....	574
c) Prescripción de la acción penal. Régimen de regularización impositiva .....	575
d) Apropiación indebida de recursos de la seguridad social. Ley penal más benigna .....	576
5. Sobreseimiento. Recurso de queja: improcedencia .....	577
6. Elevación de los montos. Ley penal más benigna: aplicación .....	577
7. Aplicación retroactiva de la ley 26.735 de reforma de la Ley Penal Tributaria .....	581
8. Recurso de revisión .....	584
9. Necesidad de determinar la gravedad y magnitud del ardid o engaño causado, a los fines de precisar si se trata de delitos o infracciones económicas .....	586

10. Imposibilidad de aplicar sanciones penales tributarias con fundamento en meras presunciones .....	588
11. Bien jurídico protegido .....	590
<i>B — ARTS. 1º A 6º</i> .....	590
1. Delitos tributarios: sujeto activo .....	590
2. Evasión tributaria .....	591
<i>a)</i> Configuración .....	591
<i>b)</i> Necesidad de comportamiento defraudatorio .....	592
<i>c)</i> Delito especial propio .....	592
<i>d)</i> Salidas no documentadas .....	593
<i>e)</i> Conformación de una empresa paralela .....	595
<i>f)</i> Delito de infracción de deber .....	595
<i>g)</i> Incorrección de la tesis del delito continuado .....	596
<i>h)</i> Prescripción .....	597
I. Prescripción de la acción penal .....	597
II. Plazo de prescripción conforme delito continuado .....	600
III. Suspensión del plazo procesal: rechazo .....	600
<i>i)</i> Delito complejo (acto u omisión ardidosa o engañosa y omisión de ingreso integral) .....	601
<i>j)</i> Provisión de facturas apócrifas. Participación primaria .....	601
<i>k)</i> Dolo eventual .....	601
<i>l)</i> Error excusable .....	602
<i>m)</i> Omisión maliciosa .....	602
<i>n)</i> Ocultamiento de operaciones .....	603
<i>ñ)</i> Declaraciones juradas .....	603
I. La presentación de declaración jurada falsa es ardid suficiente .....	603
II. Declaración jurada en cero .....	605
III. Relevancia de la declaración jurada rectificativa .....	606
IV. Irrelevancia de la declaración jurada rectificativa .....	607
<i>o)</i> Evasión del IVA. Consumación .....	607
<i>p)</i> Tentativa .....	608
<i>q)</i> Determinación de oficio insuficiente en el proceso penal como elemento de acreditación del tipo .....	609
<i>r)</i> «Extraneus» participe en delito de infracción de deber .....	610
<i>s)</i> Temporalidad de la evasión fiscal .....	610
<i>t)</i> Aplicación de la ley especial .....	611
<i>u)</i> «Ne bis in idem» .....	611
<i>v)</i> Verificación de créditos .....	612
<i>w)</i> Medidas probatorias: apreciación .....	612
<i>x)</i> Declaración indagatoria: ampliación .....	613
<i>y)</i> Exportación de mercaderías: evasión fiscal .....	613
<i>z)</i> Competencia .....	613
3. Aprovechamiento indebido de subsidios (art. 3º, ley 24.769): acción típica .....	613
4. Aprovechamiento y obtención fraudulenta de beneficios fiscales (arts. 3º y 4º, ley 24.769): autonomía .....	614
5. Obtención fraudulenta de beneficios fiscales .....	615
<i>a)</i> Delito de peligro (art. 4º, ley 24.769) .....	615

b) Distinción con la evasión tributaria .....	615
c) Conducta prohibida .....	616
d) Consumación .....	616
6. Montos retenidos no son patrimonio social (art. 6º) .....	617
7. Uso de créditos fiscales indebidos .....	617
<i>C — ARTS. 7º A 9º</i> .....	618
1. Conducta ardidosa: Presentación de declaración jurada falsa ..	618
2. Evasión previsional: aceptabilidad de las declaraciones rectificati- vas .....	619
3. Presidencia del directorio de una S.A.: responsabilidad penal ..	620
4. Agente de retención: obrar doloso .....	620
5. Apropiación indebida de recursos de la seguridad social .....	620
a) Necesidad de acreditar la efectiva retención .....	620
b) Indisponibilidad de los fondos retenidos por el agente de retención	621
c) Necesidad de acreditar el tipo subjetivo .....	621
d) No inclusión de aportes sindicales .....	622
e) Monto evadido .....	622
f) Devolución de documentación: procedencia .....	622
g) Atipicidad .....	623
6. Apropiación indebida y falsedad de estados contables (art. 300, inc. 3º, Cód. Penal): concurso real .....	623
<i>D — ARTS. 10 A 12 «BIS»</i> .....	624
1. Insolvencia fiscal fraudulenta .....	624
2. Simulación dolosa de pago (art. 11) .....	624
a) Delito de peligro .....	628
b) Incidencia de su prescripción .....	628
3. Alteración dolosa de registros .....	628
<i>E — ARTS. 13 A 17</i> .....	629
1. Responsabilidad del integrante del directorio .....	629
a) Intervención real y no formal en el hecho punible .....	629
b) Inexcusabilidad de la delegación .....	631
2. Responsabilidad de los representantes: uso de facturas apócrifas ..	631
3. Asociación ilícita tributaria .....	631
a) Excarcelación del organizador y partícipe necesario .....	635
b) Excarcelación .....	636
c) Exención de prisión .....	637
4. Extinción de la acción penal .....	638
<i>F — ARTS. 18 A 24</i> .....	640
1. Denuncia .....	640
a) Investigación penal autónoma. Empresa paralela .....	640
b) Suficiencia de las constancias administrativas .....	641
c) No perjudicialidad de la determinación de oficio .....	641
d) Nulidad del requerimiento de instrucción .....	641
e) Excepciones .....	642
f) Impugnación de deuda previsional .....	642

2. Medidas urgentes (art. 21) .....	643
a) Innecesariedad de requerimiento fiscal .....	643
b) Aseguramiento de prueba .....	643
3. Querellante: necesidad de ser particularmente ofendido .....	643
4. Legislación procesal federal y provincial: estándar mínimo .....	644
5. Aporte de documental y derecho a no declarar contra sí mismo .....	644
6. Valoración probatoria .....	645
a) Necesidad de investigación judicial complementaria a la actividad administrativa .....	645
b) Elemento autónomo (pericia contable) conjunto a la determinación de oficio .....	646
7. Improcedencia de la devolución del dinero dado en pago por subrogación .....	646
8. Nulidad de las medidas preliminares sin conocimiento del juez .....	647
9. Nulidad del auto de procesamiento por incorrecta intimación del hecho al imputado .....	647

— Aporte de —

LEONARDO G. BROND

*Asociación ilícita tributaria*

§ 1. Origen de la figura .....	649
§ 2. Bien jurídico protegido en el art. 15, inc. c) de la ley 24.769 .....	651
a) Ausencia de bien jurídico protegido .....	651
b) Hacienda pública nacional .....	653
c) Delito pluriofensivo .....	653
§ 3. Tipo objetivo .....	656
a) Formar parte de una asociación u organización .....	656
b) Número mínimo de intervinientes .....	658
c) Propósito colectivo de cometer delitos previstos en la ley 24.769 .....	658
d) Habitualidad .....	658
e) Diversas interpretaciones y ubicaciones sistemáticas del elemento “habitualidad” .....	659
f) Habitualidad como elemento del tipo objetivo .....	659
g) Habitualidad como permanencia .....	661
h) Habitualidad como elemento subjetivo del tipo distinto del dolo .....	662
i) Habitualidad como elemento carente de importancia dogmática .....	664
j) Habitualidad como sustituto de permanencia .....	665
§ 4. Tipo subjetivo .....	665
§ 5. Consumación y tentativa .....	667
§ 6. Autoría y participación .....	669
§ 7. La supuesta necesidad del art. 15, inc. c) de la ley 24.769 .....	671
§ 8. Proporcionalidad de las penas .....	672
§ 9. Excarcelación y eximición de prisión .....	675
§ 10. Suspensión de la acción penal conforme al art. 41 de la ley 26.476 .....	678

§ 11. Análisis de los casos «Real de Azúa» y «Di Biase» .....	680
a) El caso «Real de Azúa» .....	680
b) El caso «Di Biase, Luis Antonio» .....	683
§ 12. Conclusiones .....	686
• JURISPRUDENCIA	
a) Bien jurídico tutelado .....	687
b) Asociación ilícita destinada a entregar facturas apócrifas para generar créditos fiscales ficticios .....	688
c) Principio de legalidad: vigencia .....	689
d) Constitución de sociedades ficticias: investigación .....	689
e) Inconstitucionalidad del art. 15, inc. c) de la ley 24.769 .....	689
f) Asociación ilícita tributaria .....	692
1. Inexistencia .....	692
2. Consumación .....	692
3. Delito pluriofensivo .....	694
4. Autoría y participación .....	695
g) Excarcelación y eximición de prisión: Caución real .....	695
h) Competencia .....	697

• 3 — Ley 26.476

**REGIMEN DE REGULARIZACION IMPOSITIVA,  
PROMOCION Y PROTECCION DEL EMPLEO REGISTRADO  
Y REPATRIACION DE CAPITALES**

— Aporte de —

SUSANA CAMILA NAVARRINE

*La suspensión de la prescripción en el régimen  
de regularización de tributos y recursos  
de seguridad social*

----- 701

• ANALISIS DE LA LEY 26.476

✍ — Comentario exegético de **LEONARDO G. BROND**

**I — Bibliografía**

----- 711

**II — Evolución legislativa**

1. — Ley 23.495 .....

713



2. — Ley 24.073 .....	713
3. — Ley 26.476 .....	714
4. — Resolución General AFIP 2650/09 .....	714
5. — Resolución 122/10, del Ministerio de Trabajo, Empleo y Seguridad Social .....	714
6. — Resolución 400/11, del Ministerio de Trabajo, Empleo y Seguridad Social .....	714
7. — Decreto 125/13 .....	715

### III — Doctrina

#### TITULO IV — DISPOSICIONES GENERALES

##### ARTS. 40/51.

**Subsistencia de obligaciones no tributarias. Sujetos excluidos. Dispensa de la denuncia penal. Facultades reglamentarias de la AFIP. Suspensión de la prescripción y de la caducidad de instancia. Condición para la conservación de beneficios. Carácter acumulativo de los beneficios. Prorrogabilidad de los plazos. Facultades del Ministerio de Trabajo. Derogación del régimen de «promoción de empleo». Ley de orden público**

§ 1. Introducción .....	718
§ 2. Beneficios de la regularización de impuestos y recursos de la seguridad social .....	719
a) Obligaciones comprendidas .....	719
b) Efectos del acogimiento .....	720
c) Beneficio de exención y/o condonación .....	723
d) Infracciones formales .....	724
e) Condiciones para acceder a los beneficios .....	724
f) Liberación de los agentes de retención .....	725
g) Precisiones en cuanto al alcance del régimen .....	725
§ 3. Beneficios de la regularización del empleo no registrado, y de la promoción y protección del empleo registrado .....	725
a) Beneficios por la regularización de hasta diez trabajadores .....	725
b) Beneficios por la regularización de más de diez trabajadores .....	727
c) Aspectos comunes a los beneficios de la regularización de hasta diez y de más de diez trabajadores .....	727
d) Beneficios de la promoción y protección del empleo registrado .....	727
§ 4. Beneficios de la exteriorización de bienes en el país y en el exterior .....	729
a) Sujetos y alcances .....	729
b) Modalidades de la exteriorización .....	730
c) Comunicación «A» 4917/09 del Banco Central de la República Argentina .....	731
d) Impuesto especial .....	733
e) Límite temporal para la exteriorización .....	734
f) Certificado de exteriorización .....	735
1. Beneficios de la exteriorización .....	736

2.	Exteriorización efectuada por sociedades, personas físicas y sucesiones indivisas .....	738
g)	Principio de permanencia de la inversión .....	739
1.	Comunicación «A» 4916/09 del Banco Central de la República Argentina .....	739
2.	Comunicación «C» 54.134/09 del Banco Central de la República Argentina .....	740
3.	Comunicación «A» 5333/12 del Banco Central de la República Argentina .....	741
h)	Precisiones en torno a la liberación de impuestos .....	741
§ 5.	Subsistencia de obligaciones no tributarias (art. 40, parr. 1º) .....	741
a)	Carácter enunciativo de la enumeración legal .....	742
b)	Obligaciones vinculadas con la ley 25.246 .....	744
1.	Deber de recabar documentos del cliente .....	744
2.	Deber de informar .....	745
3.	Deber de guardar secreto .....	746
4.	Deber de adoptar «medidas adicionales razonables» .....	747
5.	Deber de designar un oficial de cumplimiento .....	748
c)	Cuestiones críticas .....	748
d)	«Otros delitos previstos en leyes no tributarias» .....	750
§ 6.	Sumas excluidas (art. 40, parr. 2º) .....	751
a)	Delitos subyacentes previstos en el catálogo del art. 6º de la ley 25.246 .....	751
b)	Cuestiones críticas .....	752
§ 7.	Sujetos excluidos (art. 41) .....	755
a)	Declarados en quiebra sin continuidad de la explotación .....	755
b)	Condenados e imputados por delitos tributarios .....	758
c)	Condenados por delitos conexos con sentencia firme anterior al 24/12/08 .....	759
d)	Administradores de personas jurídicas condenados con sentencia firme al 24/12/08 .....	759
e)	Funcionarios públicos y parientes .....	760
§ 8.	Dispensa de la denuncia penal (art. 42) .....	762
a)	Carácter obligatorio para la AFIP .....	762
b)	Efectos en relación a la denuncia penal formulada por un tercero .....	764
§ 9.	Facultades reglamentarias de la AFIP (art. 43) .....	764
§ 10.	Suspensión de la prescripción y de la caducidad de instancia (art. 44) .....	766
§ 11.	Condición para la conservación de beneficios (art. 45) .....	767
a)	Resolución General AFIP 2650/09 .....	767
b)	Resolución MTESS 122/10 .....	767
c)	Resolución MTESS 400/11 .....	768
§ 12.	Caracter acumulativo de los beneficios (art. 46) .....	768
§ 13.	Prorrogabilidad de los plazos (art. 47) .....	769
§ 14.	Facultades del Ministerio de Trabajo (art. 48) .....	769
a)	Arts. 36 y 37 de la ley 25.877 .....	770
b)	Decreto 801/05 .....	770
c)	Resolución MTESS 655/05, modificada por Resolución MTESS 611/10 .....	770

§ 15. Derogación del regimen de «promoción de empleo» (art. 49) -----	775
a) Art. 6º, ley 25.877 -----	775
b) Decreto 817/04 -----	775
§ 16. Leyes de orden público (art. 50) -----	775


#### **IV — Jurisprudencia**

1. Sujetos excluidos -----	777
2. Dispensa de la denuncia penal -----	778
3. Facultades reglamentarias de la AFIP -----	778
4. Suspensión y extinción de la acción penal -----	779
5. Plazo razonable: afectación -----	779
6. Ley penal más benigna -----	779
7. Acogimiento: efecto «ministerio legis» -----	780
8. Intereses resarcitorios y multas condonadas. Conformación de la base regulatoria -----	781
9. Suspensión de la acción penal: inhibición general de bienes -----	782
10. Solicitud de suspensión de la acción penal por acogimiento a un plan de facilidades de pago de las obligaciones tributarias evadidas. Rechazo -----	783
11. Extinción de la acción penal. Rechazo. Moción fiscal de considerar la «ley temporal». Acogimiento de la excepción -----	783
12. Registración de trabajadores. Incumplimiento. Multa. Competencia -----	784
13. Extinción de la acción penal. Cuestión previa -----	785
14. Prescripción administrativa de la deuda: improcedencia de la extinción de la acción penal por pago -----	785
15. Efectos del acogimiento al régimen de regularización -----	786
a) Pago total -----	786
b) Pago parcial o acogimiento parcial -----	786
c) Suspensión del sumario -----	788
16. Infracciones formales: condonación de la sanción de oficio -----	789
17. Inconstitucionalidad de la ley 26.476: rechazo -----	789
18. Inaplicabilidad del régimen de la ley 26.476 a los delitos aduaneros -----	790

### **• 4 — Ley 26.860**

#### **EXTERIORIZACION VOLUNTARIA DE LA TENENCIA DE MONEDA EXTRANJERA EN EL PAIS Y EN EL EXTERIOR**

##### **• ANALISIS DE LA LEY 26.860**

 — Comentario exegético de **LEONARDO G. BROND**

#### **I — Bibliografía**

793

#### **II — Evolución legislativa**

1. — Ley 23.495 -----	794
2. — Ley 24.073 -----	794

3. — Ley 26.476 .....	795
4. — Ley 26.860 .....	795
5. — Resolución General AFIP 3509/13 (BO, 7/6/13) .....	795
6. — Resolución 256/13 del Ministerio de Economía y Finanzas Públicas (BO, 13/6/13) .....	795
7. — Resolución 62/13, de la Secretaría de Comercio Interior (BO, 27/6/13) ..	795
8. — Comunicación «B» 10.612/13, Banco Central de la República Argentina (BO, 18/7/13) .....	796
9. — Comunicación «A» 5447/13, Banco Central de la República Argentina (BO, 19/7/13) .....	796
10. — Comunicación «A» 5437/13, Banco Central de la República Argentina (BO, 25/7/13) .....	796
11. — Comunicación «A» 5438/13, Banco Central de la República Argentina (BO, 25/7/13) .....	796
12. — Decreto 1503/13 .....	796

### **III — Doctrina**

#### **TITULO I — DE LA CREACION DE LOS INSTRUMENTOS**

##### **ARTS. 1º/2º.**

**«BAADE», «PADE» - «CEDIN»**

#### **TITULO II — EXTERIORIZACION VOLUNTARIA DE LA TENENCIA DE MONEDA EXTRANJERA EN EL PAIS Y EN EL EXTERIOR**

##### **ARTS. 3º/13.**

**Sujetos y alcances. Modalidades de la exteriorización.**

**Eliminación del impuesto especial. Límite**

**para la exteriorización. Condición para el goce**

**de los beneficios. Certificado de exteriorización. Beneficios**

**de la exteriorización. Exteriorización efectuada por sociedades,**

**personas físicas y sucesiones indivisas. Alcance de la liberación**

**de impuestos. Valor de cotización. Condición resolutoria**

#### **TITULO III — DISPOSICIONES GENERALES**

##### **ARTS. 14/22.**

**Subsistencia de obligaciones no tributarias. Sujetos excluidos.**

**Dispensa de la denuncia penal. Suspensión de la prescripción**

**y de la caducidad de instancia. Facultades reglamentarias**

**de la AFIP. Facultades reglamentarias del BCRA.**

**Prorrogabilidad de los plazos. Ley de orden público**

§ 1. Introducción .....	804
-------------------------	-----

§ 2. Instrumentos previstos en la ley 26.860 .....	805
a) Sujetos y alcances .....	809
b) Modalidades .....	809
c) Información a la AFIP .....	810
§ 3. Eliminación del impuesto especial .....	812
§ 4. Limitaciones .....	813
§ 5. Certificado de exteriorización .....	813
§ 6. Beneficios .....	814
§ 7. Exteriorización efectuada por sociedades, personas físicas y sucesiones indivisas .....	816
§ 8. Condición resolutoria contenida en la ley 26.860 .....	816
§ 9. Subsistencia de obligaciones no tributarias .....	817
a) Carácter enunciativo de la enumeración legal .....	817
b) Obligaciones vinculadas con la ley 25.246 .....	818
1. Deber de recabar documentos del cliente .....	818
2. Deber de informar .....	819
3. Deber de guardar secreto .....	820
4. Deber de adoptar «medidas adicionales razonables» .....	820
5. Deber de designar un oficial de cumplimiento .....	821
c) Cuestiones críticas .....	822
§ 10. Sumas excluidas .....	822
a) Delitos subyacentes previstos en el catálogo del art. 6º, ley 25.246 ..	823
b) Cuestiones críticas .....	823
§ 11. Sujetos excluidos .....	825
a) Declarados en quiebra sin continuidad de la explotación .....	825
b) Imputados por delitos tributarios .....	826
c) Condenados por delitos conexos con sentencia firme anterior al 3 de junio de 2013 .....	827
d) Imputados por delitos vinculados al lavado de dinero o financiamien- to del terrorismo .....	828
e) Administradores de personas jurídicas .....	829
f) Funcionarios públicos y parientes .....	830
§ 12. Dispensa de la denuncia penal .....	831
a) Carácter obligatorio para la AFIP .....	831
b) Carácter obligatorio para el Banco Central .....	832
§ 13. Suspensión de la prescripción y de la caducidad de instancia .....	832
§ 14. Facultades reglamentarias de la AFIP .....	833
§ 15. Facultades del Banco Central .....	833
§ 16. Prorrogabilidad de los plazos .....	834
§ 17. Ley de orden público .....	835
§ 18. Conclusiones .....	836

<b>Bibliografía general</b> .....	839
-----------------------------------	-----