



Universidad Nacional de Córdoba

Facultad de Ciencias Económicas

Escuela de Graduados

Especialización en Tributación

EVASIÓN FISCAL Y LEY PENAL TRIBUTARIA

Autor: Hayas María Laura

Tutor: Crespi, Germán

Córdoba, Octubre de 2017



Evasión fiscal y ley penal tributaria. by Hayas, María Laura. is licensed under a [Creative Commons Reconocimiento-NoComercial 4.0 Internacional License](https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/).

INDICE

INTRODUCCIÓN	4
REPASO DE CONCEPTOS.....	5
OMISION DE IMPUESTOS	11
DEFRAUDACION TRIBUTARIA.....	16
LEY PENAL TRIBUTARIA	20
Ley 24.769 DELITOS TRIBUTARIOS	27
EXTINCIÓN DE LA ACCION PENAL	44
CONCLUSIÓN	49
BIBLIOGRAFIA	52

EVASIÓN FISCAL Y LEY PENAL TRIBUTARIA

INTRODUCCIÓN

El presente trabajo tiene por finalidad investigar acerca de la evasión tributaria, respecto a las formas de consumación del delito de evasión, las distintas penalidades impuestas por la Ley de Procedimiento Fiscal y por la Ley Penal Tributaria, y el análisis de jurisprudencia de casos concretos.

El Estado para cubrir las necesidades públicas colectivas necesita disponer de recursos, que los obtiene, por un lado a través del ejercicio de su poder tributario que emana de su propia soberanía, y por el otro, del usufructo de los bienes propios que el Estado posee y los recursos del endeudamiento a través del crédito público.

Desde el punto de vista de los recursos tributarios, la ausencia de esta vía de ingresos, hace que se produzca en las arcas del Estado una insuficiencia de fondos para cumplir sus funciones básicas, de aquí surge la importancia en intentar disminuirla al mínimo posible por parte de los gobernantes.

La evasión tributaria es la omisión parcial o total del impuesto de forma voluntaria o involuntaria y trae como consecuencia una disminución ilegítima de los ingresos tributarios, el otorgamiento indebido de exenciones y un perjuicio a la Administración Tributaria. También definida como toda acción u omisión dolosa, violadora de las disposiciones tributarias, destinadas a reducir total o parcialmente la carga tributaria en provecho propio o de terceros. Constituye un fenómeno que además de erosionar los ingresos del gobierno, deteriora la estructura social y económica del país vulnerando la legitimidad de los gobiernos.

La Ley de Procedimiento Fiscal sanciona, entre otras cosas, a la omisión de impuestos en su artículo 45 y a la defraudación en su artículo 46, siendo la primera una figura “culposa”, y la segunda “dolosa”.

La Ley Penal Tributaria supone la existencia de dolo y distingue el grado de evasión en que incurren los contribuyentes, en función del monto involucrado en la maniobra y el tipo de tributo; es decir, si se trata de impuestos o cargas sociales. Además, establece distintas penalidades para cada caso.

En el presente trabajo profundizaré sobre el Título I del Régimen Penal Tributario, específicamente sobre Evasión simple y Evasión agravada.

REPASO DE CONCEPTOS

Para comenzar, es importante definir qué es un Tributo. Villegas lo define como *“prestaciones generalmente dinerarias que el estado exige en ejercicio de su poder de imperio en virtud de una ley y para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines”*.

DERECHO TRIBUTARIO

El Derecho Tributario es la rama del derecho que tiene por objeto el estudio metódico y sistemático de las normas y principios jurídicos que regulan los recursos tributarios del estado.

Dentro de la diversidad de recursos con los que cuenta el estado, se encuentran los tributos, que son la mejor forma de financiamiento, menos nocivos. Sobre éstos, actúa el Derecho Tributario.

Forma parte del derecho público, ya que el sujeto activo que interviene es el estado, se estudian normas que regulan un recurso público (tributo), y porque el estado legisla en uso del poder de imperio que tiene.

Villegas define en su obra *“Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario”* al Derecho Tributario como *“...el conjunto de normas jurídicas que se refieren a los tributos, regulándolos en sus distintos aspectos”*.

A su vez, lo divide en dos grandes partes; una parte general que contiene las normas aplicables a todos y cada uno de los tributos, y una parte especial, que contiene las normas específicas y particulares de cada uno de los tributos que integran los sistemas tributarios.

Parte de la doctrina (Jarach, Villegas) lo subdivide en:

- Derecho Constitucional Tributario: estudia las normas fundamentales que disciplinan el ejercicio de la potestad tributaria y que se encuentran en las cartas constitucionales de aquellos países en las que éstas existan. También se ocupa de la delimitación y coordinación de potestades tributarias entre las distintas esferas de poder en los países con régimen federal de gobierno.
- Derecho Tributario Sustantivo o Material: contiene las normas sustanciales relativas a la obligación tributaria. Estudia cómo nace la obligación de pagar tributos y cómo se extingue esa obligación; examina cuáles son sus diferentes elementos.
- Derecho Tributario Formal o Administrativo: analiza especialmente la determinación del tributo; su objetivo es establecer qué suma de dinero concreta adeuda cada persona, y cómo llega a ingresar en las arcas estatales dicha suma.
- Derecho Procesal Tributario: contiene las normas que regulan las controversias de todo tipo que se plantean entre el fisco y los sujetos pasivos.
- Derecho Internacional Tributario: estudia las normas que corresponde aplicar en los casos en que diversas soberanías entran en contacto, ya sea para evitar problemas de doble imposición, coordinar métodos que eviten la evasión, y organizar formas de colaboración.
- Derecho Penal Tributario: regula jurídicamente lo concerniente a las infracciones fiscales o sus sanciones.

Sobre esta rama del Derecho Tributario voy a profundizar en el desarrollo del presente trabajo.

Los tributos poseen diversas clasificaciones: según de donde provienen (jurisdicción nacional, provincial ó municipal), según estén vinculados o no con una actividad estatal específica, según su posibilidad de traslación, entre otras. A su vez, existen distintas categorías o especies de tributos, a saber:

- 1- IMPUESTOS→ es el tributo exigido por el estado a quienes se hallan en las situaciones consideradas por la ley como los hechos imponible ajenos a toda actividad estatal relativa al obligado.
- 2- TASAS→ es el tributo cuyo hecho generador está integrado por un servicio del estado inherente a su poder de imperio, hallándose esa actividad relacionada directamente con el contribuyente. Debe existir por una ley.
- 3- CONTRIBUCIONES ESPECIALES→ son los tributos que nacen en relación a la realización de una obra pública o de gastos públicos, o de actividades especiales del estado que provocan beneficios hacia el contribuyente.

Dentro de la diversidad de roles del Estado, se encuentra el de fijar los impuestos, y a través de la estructura de ese instrumento, actúa orientando la inversión e incide en la distribución del ingreso, ya que para hacer frente a los gastos que se le originan para la consecución de sus fines, fija qué sectores y en qué medida serán los que soporten el peso de dicha contribución.

Carlos Miguel Tacchi, en su ponencia sobre la Evasión Tributaria, se refiere a la relación Estado – Contribuyente como un “Camino de la Doble Vía”, de tránsito inverso y obligatorio, por el cual van los recursos de la comunidad en forma de tributos hacia las arcas fiscales y por el que vuelven nuevamente a la sociedad en forma de servicios, diferenciando el fenómeno del tributo del fenómeno de la actividad financiera del Estado.

El Estado afronta los gastos públicos con recursos provenientes de la explotación y administración de su patrimonio, de liberalidades de los particulares, del producto de sanciones pecuniarias, del uso de su crédito público, de la emisión monetaria y de los ingresos tributarios. Estos últimos son, probablemente, los más importantes recursos del Estado moderno, originando la cuestión acerca de cómo se debe distribuir su carga entre los individuos de la comunidad.

Si se pretende que la estructura tributaria no dificulte el logro de las metas sociales y económicas, debemos afirmar que la carga tributaria tiene que ser distribuida con justicia, lo cual conduce al principio de equidad.¹ (Vizcaíno, 2007)

¹ Vizcaíno, C. G. (2007). *Derecho Tributario. Consideraciones económicas y jurídicas*. Buenos Aires: Lexis Nexis.

El principio de equidad se refiere a que debe ser equitativo el monto del impuesto en sí y la oportunidad en que se lo aplique. Articula y sintetiza a todos los demás principios constitucionales. Un tributo es justo cuando considera las garantías de legalidad, igualdad, generalidad, proporcionalidad, no confiscatoriedad e irretroactividad.

La fuente legal de este principio la encontramos en el Art. 4 de la Constitución Nacional: *“El Gobierno federal provee a los gastos de la Nación con los fondos del Tesoro nacional formado del producto de derechos de importación y exportación, del de la venta o locación de tierras de propiedad nacional, de la renta de Correos, de las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso General, y de los empréstitos y operaciones de crédito que decreta el mismo Congreso para urgencias de la Nación, o para empresas de utilidad nacional.”*

También en el Art. 75, en diversos incisos: *“Corresponde al Congreso: 1. Legislar en materia aduanera. Establecer los derechos de importación y exportación, los cuales, así como las evaluaciones sobre las que recaigan, serán uniformes en toda la Nación.*

2. Imponer contribuciones indirectas como facultad concurrente con las provincias. Imponer contribuciones directas, por tiempo determinado, proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación, siempre que la defensa, seguridad común y bien general del Estado lo exijan. Las contribuciones previstas en este inciso, con excepción de la parte o el total de las que tengan asignación específica, son coparticipables.

Una ley convenio, sobre la base de acuerdos entre la Nación y las provincias, instituirá regímenes de coparticipación de estas contribuciones, garantizando la automaticidad en la remisión de los fondos.

La distribución entre la Nación, las provincias y la ciudad de Buenos Aires y entre éstas, se efectuará en relación directa a las competencias, servicios y funciones de cada una de ellas contemplando criterios objetivos de reparto; será equitativa, solidaria y dará prioridad al logro de un grado equivalente de desarrollo, calidad de vida e igualdad de oportunidades en todo el territorio nacional. (...)

8. Fijar anualmente, conforme a las pautas establecidas en el tercer párrafo del inc. 2 de este artículo, el presupuesto general de gastos y cálculo de recursos de la administración nacional, en base al programa general de gobierno y al plan de inversiones públicas y aprobar o desechar la cuenta de inversión....”

Remontándonos a los orígenes de su consideración en la legislación, Giuliani Fonrouge expresaba que la defraudación fiscal, específicamente, aparece contemplada por primera vez en la legislación tributaria argentina en los arts. 105, 1026 y 1037 de las Ordenanzas de Aduana (Ley 810), del año 1874. En la actualidad, Navarrine y Asorey, sostienen que se mantiene en la Ley 11.683 la infracción de defraudación fiscal para la cual se prevé pena de multa, mientras que en la Ley 24.769 se tipifica la evasión fraudulenta con pena privativa de libertad.² (Giuliani Fonrouge, 2005)

² Giuliani Fonrouge, S. C. (2005). *Derecho financiero*. Buenos Aires: La Ley.

El bien jurídico protegido por la Ley 24.769 es la Hacienda Pública, nacional, de las provincias y de la C.A.B.A.; siendo ésta el conjunto de actividades que el Estado realiza para la obtención de bienes y servicios destinados a satisfacer las necesidades colectivas de la comunidad. Se refiere a la administración y gestión de los recursos. Para Arroyo Zapatero esta es una concepción dinámica del mencionado concepto, siendo una concepción estática la patrimonialista (conjunto de derechos y obligaciones de contenido económico cuya titularidad corresponde al Estado).³ (Zapatero, 1987)

En nuestro sistema impositivo, la percepción y recaudación de los gravámenes que se recaudan a nivel nacional se efectúan sobre la base de declaraciones juradas presentadas por los responsables, tal como lo dispone la ley 11.683 en su art. 11:

Art. 11: La determinación y percepción de los gravámenes que se recauden de acuerdo con la presente ley, se efectuará sobre la base de declaraciones juradas que deberán presentar los responsables del pago de los tributos en la forma y plazos que establecerá la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS. Cuando ésta lo juzgue necesario, podrá también hacer extensiva esa obligación a los terceros que de cualquier modo intervengan en las operaciones o transacciones de los contribuyentes y demás responsables, que estén vinculados a los hechos gravados por las leyes respectivas.

El PODER EJECUTIVO NACIONAL queda facultado para reemplazar, total o parcialmente, el régimen de declaración jurada a que se refiere el párrafo anterior, por otro sistema que cumpla la misma finalidad, adecuando al efecto las normas legales respectivas.

La ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS podrá disponer con carácter general, cuando así convenga y lo requiera la naturaleza del gravamen a recaudar, la liquidación administrativa de la obligación tributaria sobre la base de datos aportados por los contribuyentes, responsables, terceros y/o los que ella posee.

Cuando se inicia un procedimiento de inspección hacia un contribuyente, proceso previo al de determinación de oficio regulado por arts. 16 y 17 de la mencionada ley, el inspector actuante asignado al caso investiga sobre el/los impuesto/s y período/s específicamente mencionados en la notificación del inicio de la misma. No puede el inspector recabar información ni proponer ajustes más allá de los conceptos y períodos de la fiscalización.

Una vez determinado un posible ajuste por parte del inspector, y antes de finalizar la inspección, el inspector actuante, con la participación del supervisor, deberá poner en conocimiento del contribuyente o responsable la totalidad de los ajustes propuestos (vista previa). Puede ocurrir que el contribuyente o responsable acepte los cargos y ajustes, rectifique sus declaraciones juradas, ingresar los saldos resultantes, más los intereses resarcitorios correspondientes.

³ Zapatero, L. A. (1987). *Delitos contra la hacienda pública en materia de subvenciones*. Madrid, España: Centro de Publicaciones Madrid.

Cabe advertir, que la rectificación de declaraciones juradas, si bien trae aparejado la reducción de multas, implica el riesgo que se la considere como un reconocimiento de haber obrado con dolo, correspondiendo, en su caso, la pertinente denuncia penal.

Respecto a esto último, tanto el Tribunal Fiscal como la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal han dictado sentencias en las que han considerado que la rectificación y el pago del tributo efectuado con posterioridad a la declaración engañosa no le resta, por sí mismo, carácter delictiva al intento llevado a cabo. (H., 2010)⁴

De no ser así, el fisco se verá obligado a correr vista a fin de iniciar el procedimiento de determinación de oficio, dejando explicitada la dependencia que continuará con el tratamiento del expediente.

Art. 16: Cuando no se hayan presentado declaraciones juradas o resulten impugnables las presentadas, la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS procederá a determinar de oficio la materia imponible o el quebranto impositivo, en su caso, y a liquidar el gravamen correspondiente, sea en forma directa, por conocimiento cierto de dicha materia, sea mediante estimación, si los elementos conocidos sólo permiten presumir la existencia y magnitud de aquélla.

Las liquidaciones y actuaciones practicadas por los inspectores y demás empleados que intervienen en la fiscalización de los tributos, no constituyen determinación administrativa de aquéllos, la que sólo compete a los funcionarios que ejercen las atribuciones de jueces administrativos a que se refieren los artículos 9º, punto 1, inciso b) y 10 del Decreto Nº 618/97.

Cuando se trate de liquidaciones efectuadas con arreglo al último párrafo del artículo 11 el responsable podrá manifestar su disconformidad antes del vencimiento general del gravamen; no obstante ello, cuando no se hubiere recibido la liquidación QUINCE (15) días antes del vencimiento, el término para hacer aquella manifestación se extenderá hasta QUINCE (15) días después de recibida.

El rechazo del reclamo autorizará al responsable a interponer los recursos previstos en el artículo 76 en la forma allí establecida.

Art. 17: El procedimiento de determinación de oficio se iniciará, por el juez administrativo, con una vista al contribuyente o responsable de las actuaciones administrativas y de las impugnaciones o cargos que se formulen, proporcionando detallado fundamento de los mismos, para que en el término de QUINCE (15) días, que podrá ser prorrogado por otro lapso igual y por única vez, formule por escrito su descargo y ofrezca o presente las pruebas que hagan a su derecho.

Evacuada la vista o transcurrido el término señalado, el juez administrativo dictará resolución fundada determinando el tributo e intimando el pago dentro del plazo de QUINCE (15) días.

⁴ H., S. P. (2010). Prevista. ¿Acto preparatorio o determinativo de oficio? *Practica y Actualidad Tributaria*.

La determinación deberá contener lo adeudado en concepto de tributos y, en su caso, multa, con el interés resarcitorio y la actualización, cuando correspondiesen, calculados hasta la fecha que se indique en la misma, sin perjuicio de la prosecución del curso de los mismos, con arreglo a las normas legales y reglamentarias pertinentes.

En el supuesto que transcurrieran noventa (90) días desde la evacuación de la vista o del vencimiento del término establecido en el primer párrafo sin que se dictare la resolución, el contribuyente o responsable podrá requerir pronto despacho. Pasados TREINTA (30) días de tal requerimiento sin que la resolución fuere dictada, caducará el procedimiento, sin perjuicio de la validez de las actuaciones administrativas realizadas, y el Fisco podrá iniciar -por una única vez- un nuevo proceso de determinación de oficio, previa autorización del titular de la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS, de lo que se dará conocimiento dentro del término de TREINTA (30) días al Organismo que ejerce superintendencia sobre la ADMINISTRACION FEDERAL, con expresión de las razones que motivaron el evento y las medidas adoptadas en el orden interno.

El procedimiento del presente artículo deberá ser cumplido también respecto de aquellos en quienes se quiera efectivizar la responsabilidad solidaria del artículo 8º.

Cuando la disconformidad respecto de las liquidaciones practicadas por la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS con arreglo al último párrafo del artículo 11 se limite a errores de cálculo, se resolverá sin sustanciación. Si la disconformidad se refiere a cuestiones conceptuales, deberá dilucidarse a través de la determinación de oficio.

No será necesario dictar resolución determinando de oficio la obligación tributaria si -antes de ese acto- prestase el responsable su conformidad con las impugnaciones o cargos formulados, la que surtirá entonces los efectos de una declaración jurada para el responsable y de una determinación de oficio para el Fisco.

Cuando los agentes de retención o percepción —habiendo practicado la retención o percepción correspondiente— hubieran presentado declaraciones juradas determinativas o informativas de su situación frente al gravamen de que se trate o, alternativamente, la Administración Federal de Ingresos Públicos, constatare la retención o percepción practicada a través de los pertinentes certificados, no procederá la aplicación del procedimiento previsto en los artículos 16 y siguientes de esta ley, bastando la simple intimación de las sumas reclamadas.

Corrida la vista del juez administrativo al sujeto pasivo, de las actuaciones administrativas y de las impugnaciones o cargos fundamentados, tiene 15 días el sujeto para formular por escrito su descargo y ofrecer pruebas, plazo prorrogable por única vez (prórroga facultativa de la AFIP).

Si el obligado realiza su descargo y ofrece pruebas, el juez administrativo puede considerarlas o no, y luego de producidas, de corresponder, se dicta resolución.

Es menester destacar, a raíz del caso Cerro Nevado S.A. con sentencia de Cámara, que “la prevista constituye un acto de carácter meramente preparatorio y no de determinación definitiva, que evidencia la intención, por parte de los agentes actuantes, de inducir al contribuyente o responsable a que, conforme con los ajustes propuestos, evite así la dilatación

del cumplimiento de obligaciones tributarias omitidas a través del procedimiento de determinación de oficio.” (H., 2010)⁵

Una vez contestada la vista, si el organismo recaudador, decide no hacer lugar, procede a dictar la resolución de determinación de oficio de la obligación tributaria. Acto que, posteriormente podrá ser recurrido en los términos del art. 76 de la Ley 11.683.

Finalmente, una vez realizada la determinación del tributo en sede administrativa, el Fisco denuncia ante la Justicia Penal cuando evidencia que el contribuyente mediante maniobras engañosas ha evadido impuestos por montos que superan los indicados en la norma penal y se encuentra por tanto, ante la existencia de un delito.

Es imperioso resaltar que, no siempre la iniciación de un procedimiento de determinación traerá aparejada la denuncia. De este modo, sólo si se hubieren superado las condiciones objetivas de punibilidad indicadas en las normas penales y, hubiere mediado dolo, el Fisco deberá formular denuncia penal.

En este sentido, se ha expresado que: *“la simple omisión de la presentación de las declaraciones juradas no configura ardid alguno para hacer incurrir en error al fisco, en tanto no se vio acompañado de ningún elemento adicional que hubiera dificultado el control fiscalizador ni la correcta determinación del impuesto”⁶* (Higuaín, Gonzalo s/Infracción Ley Nº 24.769, 2014) .

La ley de Procedimiento Tributario en su capítulo VI: “Intereses, Ilícitos y Sanciones” legisla acerca de la falta de pago, o infracciones de los contribuyentes, sean estas formales o materiales, y las penas previstas para cada conducta tipificada expresamente en la misma.

En esta oportunidad, voy a profundizar sobre las sanciones previstas para los casos de omisión de impuestos y defraudación.

OMISION DE IMPUESTOS

El artículo 45 de la ley 11683, pena la omisión de ingreso del tributo correspondiente por parte del contribuyente, sea mediante la falta de presentación de declaraciones juradas, o por ser inexactas las presentadas; y sanciona con una multa graduable entre el 50% y el 100% del gravamen dejado de pagar, retener o percibir, siempre que no corresponda la aplicación del art. 46 y en tanto no exista error excusable.

Art. 45: El que omitiere el pago de impuestos mediante la falta de presentación de declaraciones juradas o por ser inexactas las presentadas, será sancionado con una multa graduable entre el cincuenta por ciento (50%) y el ciento por ciento (100%) del gravamen dejado de pagar, retener o percibir oportunamente, siempre que no corresponda la aplicación del artículo 46 y en tanto no exista error excusable. La misma sanción se aplicará a los agentes de retención o percepción que omitieran actuar como tales.

⁵ H., S. P. (2010). Prevista. ¿Acto preparatorio o determinativo de oficio? *Practica y Actualidad Tributaria*.

⁶Higuaín, Gonzalo s/Infracción Ley Nº 24.769, IJ-LXXII-457 (Juzgado Nacional de 1ª Instancia en lo Penal Tributario 08 de 07 de 2014).

Será sancionado con la misma multa quien mediante la falta de presentación de declaraciones juradas, liquidaciones u otros instrumentos que cumplan su finalidad, o por ser inexactas las presentadas, omitiera la declaración y/o pago de ingresos a cuenta o anticipos de impuestos.

La omisión a que se refiere el primer párrafo del presente artículo será sancionada con una multa de UNA (1) hasta CUATRO (4) veces el impuesto dejado de pagar o retener cuando éste se origine en transacciones celebradas entre sociedades locales, empresas, fideicomisos o establecimientos estables ubicados en el país con personas físicas, jurídicas o cualquier otro tipo de entidad domiciliada, constituida o ubicada en el exterior. Se evaluará para la graduación de la sanción el cumplimiento, por parte del contribuyente, de los deberes formales establecidos por la Administración Federal de Ingresos Públicos para el control del cumplimiento de las obligaciones tributarias derivadas de las transacciones internacionales.

Las multas a las que se refiere este artículo, no son de aplicación objetiva y automática, sino que requieren la tramitación de un sumario dispuesto por juez administrativo, cuya iniciación debe ser notificada al imputado para que pueda invocar su descargo.

Respecto al momento en que se configuran los ilícitos que describe el artículo descripto precedentemente, la Cámara ha interpretado que *“en el primer caso el ilícito se produce cuando al vencimiento general para la presentación de la declaración jurada y pago del impuesto se ha presentado una declaración jurada inexacta y como consecuencia de esa inexactitud se omite total o parcialmente el impuesto que debe pagarse. Y en el segundo cuando a la misma fecha no se ha presentado la declaración jurada del impuesto y por falta de presentación se omite el ingreso del impuesto debido”*⁷ (Fundimetal S.A.C.I.F. c/DGI, 1995)

Este artículo se refiere a la mera culpa o negligencia en las obligaciones fiscales del contribuyente. La infracción penada en este caso requiere como elemento subjetivo que la omisión del contribuyente sea culposa, contemplándose como causal de inimputabilidad el error excusable. No hace referencia en este caso a la existencia de dolo o intención de perjudicar al Fisco, sino que trata sobre una conducta inexcusable que ha tenido por efecto un pago inferior al que corresponde según las disposiciones legales. Aclaro que se trata de una conducta inexcusable, ya que, de no ser así, procedería la excusabilidad por error, extremo en el que no correspondería pena alguna. Y en el otro extremo, de haber mediado un proceder malicioso acreditado, correspondería aplicar la sanción del artículo 46, multa por defraudación.

“La omisión de impuestos se configura a través de conductas culposas. El tipo culposo se manifiesta a través de la violación de un deber de cuidado: el sujeto actuó con imprudencia, negligencia o impericia. Podemos decir que la imprudencia es un exceso en el actuar y que la negligencia es una falta en el actuar. En ambos casos nos encontramos frente a un deber de cuidado que no fue debidamente tenido en cuenta”. (Ziccardi, 2008)⁸

En la causa *“Casa Elen-Valmi de Claret y Garello”* con sentencia de la Corte⁹, (CASA ELEN-VALMI DE CLARET Y GARELLO C/ DGI, 1999) se discutió la aplicación de una multa por omisión

⁷ Fundimetal S.A.C.I.F. c/DGI, CAF 045981/1994 (CNACAF 03 de 10 de 1995)

⁸ Ziccardi, H. (2008). *75° aniversario de la ley 11.683: homenaje a la facultad de Cs. Económicas*. Universidad de Buenos Aires. Buenos Aires: Edicon.

⁹ CASA ELEN-VALMI DE CLARET Y GARELLO C/ DGI, CSJ 000768/1997(33-C) (CSJN 31 de 03 de 1999).

aplicada por el Fisco, que luego fue revocada por el TFN. Se apeló ante la Cámara, la cual confirmó lo decidido en la instancia anterior, y finalmente la discusión llegó a la CSJN, quien revocó lo decidido en las instancias anteriores, considerando que en ese caso en particular, la doctrina establecida en el precedente “Mazza”, aplicada por la CNACAF, encuentra sentido sólo respecto de infracciones que requieran de una actividad dolosa tendiente a defraudar los intereses del Fisco: *“dicha doctrina impide que las presunciones que contempla la ley a los efectos de determinar la obligación tributaria del responsable, sean utilizadas, además, para presumir –y tener de ese modo probada- la existencia de esa conducta dolosa; tal extremo debe acreditarse con sustento en otros elementos de prueba.”*¹⁰

Por ello, es correcta la aplicación de una multa con sustento en el artículo 45 de la ley.

En otro caso discutido, el contribuyente Guillermo A. Martínez fue inspeccionado por la AFIP por el Impuesto a las Ganancias, período fiscal 2009. La declaración jurada correspondiente no había sido presentada hasta el inicio de la inspección, y a raíz de esta, se presentó casi un año después de vencido el plazo, pero antes de que se inicie el procedimiento de determinación de oficio, por lo que no podría encuadrarse la conducta en los supuestos del art. 45 de la ley 11.683.

A raíz de lo sucedido, se le instruyó sumario y posteriormente se le aplicó una sanción por considerar la conducta encuadrada en los supuestos del art. 45 de la ley 11.683.

El contribuyente apeló la multa en el TFN, solicitando la aplicación del punto 3.4.2.2 de la instrucción general (AFIP) 6, considerando que el juez administrativo al resolver incurrió en un exceso en el ejercicio de su función. El tribunal confirmó la sanción.

El punto de la instrucción general 6/2007 de AFIP invocado para la resolución de esta controversia, dispone que *“no corresponderá aplicar la sanción prevista en el artículo 45, cuando los responsables presenten la declaración jurada con anterioridad a la notificación de la vista referida en el artículo 17 -con que se inicia el procedimiento de determinación administrativa del gravamen-. En estos supuestos, la falta de presentación debe encuadrarse en las previsiones del artículo 38 y/o, en su caso, en las del artículo 39”*.¹¹ (A.F.I.P., 2007)

El contribuyente apeló ante la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, la cual resolvió que el Fisco debía recalificar la sanción aplicada a la actora. Expresó que *“la autoridad del Organismo Recaudador competente ha emitido una regla de carácter general, estableciendo una pauta que debe ser seguida por sus inferiores, salvo que estos encuentren en el caso particular ciertas particularidades que justifiquen apartarse de la misma (supuesto que no se configura en la especie) por manera que su aplicación resulta imperativa (en un sentido concordante ‘Causa Hípica Bs. As. SA’ - CNFed. Cont. Adm. - Sala IV - 11/9/2007)”*

Añadió que *“la circunstancia que la instrucción general no sea valorada ni siquiera por el organismo que la emite afecta la seguridad jurídica con la que debe contar el contribuyente para guiar su actuación”*.

Y, con cita en otros precedentes de la misma Sala(8), destacaron que *“las instrucciones generales son actos internos de carácter resolutivo, de cumplimiento obligatorio para las*

¹⁰ CASA ELEN-VALMI DE CLARET Y GARELLO C/ DGI, CSJ 000768/1997(33-C) (CSJN 31 de 03 de 1999).

¹¹ A.F.I.P. (30 de 07 de 2007). Instrucción General AFIP 6/2007. Buenos Aires, Buenos Aires, Argentina.

dependencias y destinadas a ser aplicadas en el desarrollo de las tareas o funciones de estas”. (Martínez Guillermo Alfredo c/ DGI, 2013)¹²

En consecuencia, este fue un caso de exceso en el ejercicio de sus funciones del funcionario interviniente, y de arbitrariedad a la hora de resolver un conflicto, que fue finalmente, resuelto favorablemente para el contribuyente.

Distinto fue el pronunciamiento de la CNCAF, en el caso de *La Tranque S.R.L.* (La Tranque SRL c/ DGI, 2008)¹³, en el cual, si bien confirmó lo decidido por el TFN, expresó sus argumentos para el caso.

En el mencionado fallo, se discutió la aplicación de la sanción por la presentación de una DDJJ inexacta, que fue rectificada luego de comunicado el inicio de inspección. El fisco aplicó sanción considerando encuadrada la conducta en los supuestos del inc. b) del artículo 47 de la ley 11.683.

El TFN reencuadró la sanción en los términos del art. 45 de la ley. Si bien la contribuyente señaló que resultaban plenamente aplicables el Dictamen 20/1992 de la DGI y la instrucción general 19/1992 (“*la aplicación de la instrucción general (DGI) 19/1992 sólo resulta aplicable para los casos de omisión de impuestos por falta de presentación de DDJJ y no para aquellos casos en que la omisión es consecuencia de la inexactitud de ésta*”)¹⁴, la Cámara asistió razón a lo decidido en la instancia anterior, considerando que para el caso regía lo dispuesto por el art. 49, primer párrafo de la mencionada ley de y, ya que no se trataba de una omisión de presentación de DDJJ, sino que se trataba de inexactitud en la presentación de la misma, lo que llevó a la presentación de una DDJJ rectificativa, conformando de esa manera un ajuste, quedando configurado así el aspecto objetivo de la infracción.

En el mismo sentido, resolvió la Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal, en la causa “Díaz Blanco García, Pablo c/DGI”, con sentencia del 05/03/2015, en la cual sostuvo que “*...en la medida que está acreditada la omisión de pago del Impuesto a las Ganancias por parte del contribuyente por presentar declaraciones juradas inexactas en los períodos fiscales involucrados en autos, también esta verificada su culpa, toda vez que su imprudencia se presume. En otros términos, Pablo Díaz Blanco García no procedió con una conducta diligente como la que corresponde al contribuyente que adopta los recaudos para cumplir con sus obligaciones en tiempo y forma oportuno. Ello, sin perjuicio de que las cumpla con posterioridad, tal como lo hizo la actora a instancia del requerimiento de la AFIP, pero que no puede considerarse como realizado en el momento que correspondía.*” (Díaz Blanco García, Pablo c/ DGI, 2015)¹⁵

Distinto es el tratamiento que corresponde dispensar para el caso en el que no se hayan presentado DDJJ originales, teniendo el contribuyente la obligación de hacerlo. El TFN dejó sin efecto una multa aplicada por el organismo fiscal, basada en la aplicación del art. 45 de la ley 11.683, asistiendo razón al contribuyente en la aplicabilidad para el caso del art. 3.4.2.2. de la Instrucción General 6/2007. El mencionado artículo dispone que cuando se hubiera incurrido en la omisión de presentación de DDJJ, pero se hubiera subsanado dicha omisión antes de que se notifique la vista determinativa a que se refiere el art. 17 de la ley procedimental, la falta de

¹² Martínez Guillermo Alfredo c/ DGI, 37497 (CNACAF 05 de 11 de 2013)

¹³ La Tranque SRL c/ DGI, 23579-I (CNACAF 23 de 12 de 2008)

¹⁴ Anzorreguy Carlos Alberto c/ DGI, 026578 (CNACAF 02 de 11 de 2006)

¹⁵ Díaz Blanco García, Pablo c/ DGI, 1477 (CNACAF 05 de 03 de 2015)

presentación debe encuadrarse en las previsiones del artículo 38 y/o, en su caso, en las del artículo 39. (Rodríguez, Hugo Alejandro s/ apelación, 2014)¹⁶

La excepción a la aplicación de las multas por conductas encuadradas en el art. 45 de la ley 11.683 (sin que eso suceda por la presencia de dolo, caso en que será aplicable el art. 46), es la eximición de la sanción por aplicación de la figura del error excusable. Al respecto, la instrucción general (AFIP) 6 establece que *“se considerará que existe error excusable, cuando la norma aplicable al caso -por su complejidad, oscuridad o novedad-, admitiera diversas interpretaciones que hubieran impedido al responsable, aun actuando con la debida diligencia, comprender el verdadero significado del precepto legal de que se trate.*

En orden a ponderar la existencia de error excusable eximente de sanción, el juez administrativo valorará todos los elementos de juicio disponibles en las actuaciones, tales como la norma incumplida, la condición del contribuyente, la reiteración de la conducta en anteriores oportunidades, etc.

El juez administrativo actuante podrá considerar que existe error excusable cuando el monto total del ajuste sea inferior a diez mil pesos (\$ 10.000) y en ninguno de los períodos involucrados dicho monto supere el cuarenta por ciento (40%) del impuesto determinado por el contribuyente o responsable.

En todos los casos, cuando coincidan los antecedentes fácticos que motivaron los ajustes determinados, la apreciación de la conducta del contribuyente, en cuanto a la tipificación, debe ser la misma”.

El haber incurrido en error de hecho o de derecho es causal de absolución del contribuyente, siempre y cuando éste sea excusable. Lo difícil es establecer cuando estamos en presencia de un error involuntario, demostrado fehacientemente. La existencia del mismo exige la apreciación de cada caso en particular, y la configuración o no del mismo en un caso determinado, admite una cuota de subjetividad por parte del encargado de resolver la contienda, debido a la escasa normativa referida a error excusable. El error se trata de un concepto que necesariamente está condicionado por la subjetividad, que se presenta tanto del lado del contribuyente en su deber de interpretar y aplicar la norma como del fisco al interpretar la conducta del contribuyente.

En el caso Unilever de Arg. S.A., el TFN expresó que *“Según el artículo 45 de la ley, la única causa que actúa como eximente de culpabilidad es el denominado “error excusable”, que presente dos datos fundamentales a fin de que tenga existencia jurídica: en primer lugar, comprometer la esencia de voluntad, ya que debe tratarse de un error esencial, decisivo e inculpable; en segundo término, que la excusabilidad esté definida por el concepto de culpa, el cual requiere un comportamiento normal y razonable del sujeto frente al evento en que se encontró. Si la persona actuó con la prudencia que exigía la situación y pese a ello incurrió en omisión, no se la puede condenar. En tal sentido, los errores de interpretación de leyes o confusiones derivadas de fallos contradictorios o de mala redacción de sus disposiciones pueden actuar como causas de exculpación por error.*

*En ese sentido, se entendió que al haber criterios interpretativos disímiles del organismo fiscal y de la doctrina, se verificó un supuesto de error excusable”.*¹⁷ (Unilever de Arg. SA , 2007)

¹⁶ Rodríguez, Hugo Alejandro s/ apelación, . (TFN 27 de 05 de 2014).

¹⁷ Unilever de Arg. SA , . (TFN 19 de 07 de 2007)

Con estas argumentaciones dadas en la resolución del caso, el Tribunal Fiscal deja bastante claro las situaciones en las que puede prosperar una excusabilidad por error excusable.

En la causa Clion Polímeros S.A. C/DGI con sentencia del 13/08/2015, la Cámara confirmó lo resuelto por el Tribunal Fiscal, el cual revocó la resolución de la AFIP mediante la cual se le impuso al contribuyente una sanción equivalente a un tercio del 50 % del impuesto a los bienes personales –acciones y participaciones-, con sustento en lo dispuesto en el artículo 45 de la ley 11.683. el fisco le reclamaba por el hecho que la firma había detraído de la base imponible la participación accionaria correspondiente a los accionistas residentes en la República Federativa de Brasil.

La Cámara consideró que para el caso resultaba aplicable la figura del error excusable, admitiendo que *“este eximente de responsabilidad debe ser aplicado con criterio restrictivo y sólo en la medida en que se acredite fehacientemente que, a pesar de haber actuado con la debida diligencia, no se tuvo la posibilidad real y efectiva de comprender el carácter antijurídico de la conducta”*.¹⁸ (Morixe Hnos. SACI, 1996)

Distinto fue la resolución del caso Pagola Ricardo Eduardo (Pagola Ricardo Eduardo, 2013)¹⁹, en el cual la Cámara le asistió razón a la autoridad fiscal, revocando lo decidido por el TFN, ya que el contribuyente se había limitado a invocar la existencia de error excusable sin aportar ninguna prueba de ello, y allanándose en caso de que el fisco considerara que no correspondía la aplicación de la mencionada figura, para la reducción de la multa al mínimo legal.

Para cerrar el tema, otro antecedente interesante se da con el fallo “Carrara Argentina S.A. s/apelación”, resuelto por el TFN. En él, la discusión se centra en la gravabilidad en el Impuesto sobre los Bienes Personales – Acciones y Participaciones Societarias, de la participación en el capital de la firma, de una sociedad radicada en Italia. A pesar de tener sentados precedentes el tribunal de que la inexistencia de aspecto subjetivo debe probarse, y de no haber ofrecido la firma pruebas al respecto, al analizar la cuestión de fondo se corroboró la existencia de una situación que da lugar a una difícil interpretación de normas, con disímiles criterios adoptados. Por ello se resolvió que se había verificado en el caso un supuesto de error excusable que actúa como eximente de responsabilidad.

De lo expuesto se puede concluir que, tal como se mencionó al iniciar el desarrollo del tema, hay una cuota muy importante de subjetividad a la hora de determinar si se configura o no, en un caso determinado, la eximición de responsabilidad por la presencia de un error excusable. Quien invoca la existencia del mismo debe probar y justificar su accionar, y es admitido en la mayoría de los casos, cuando existen criterios encontrados en la interpretación de las normas, o lagunas legales que regulen acerca del tema en discusión.

DEFRAUDACION TRIBUTARIA

Bajo el subtítulo de “Multa por defraudación”, la ley de procedimiento tributario sanciona en su artículo 46 a quienes tengan la intención de perjudicar al fisco, con declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño. Esto implica que la aplicación de esta figura, requiere la presencia de dolo. No se admite la excusa de error, que sí es admitida en el artículo 45 del mismo cuerpo legal.

¹⁸ Morixe Hnos. SACI, 933 (CSJN 20 de 08 de 1996)

¹⁹ Pagola Ricardo Eduardo, 015126 (CNACAF 19 de 11 de 2013)

Mientras el artículo 45 castiga la omisión de elementos o antecedentes de interés para la determinación fiscal, para el art. 46 lo punible es la utilización de algún ardid con la intención deliberada de lograr un beneficio personal (Matriplast SA, 1980)²⁰; lo punible es el dolo, que se configura no sólo cuando se ha querido un resultado, sino también cuando se ha tenido conciencia de la criminalidad de la acción (El Paralelo, 1980)²¹.

Art. 46: "El que mediante declaraciones engañosas u ocultación maliciosa, sea por acción u omisión, defraudare al fisco, será reprimido con multa de DOS (2) hasta diez (10) veces el importe del tributo evadido"

La ley avanza extendiendo la sanción para el caso de la utilización indebida de quebrantos, definiendo indicios de declaraciones engañosas u ocultaciones maliciosas y, sancionando también bajo el mismo título, a los agentes de retención y/o percepción que habiendo actuado como tales, no depositaren el dinero retenido/percibido después de vencidos los plazos para hacerlo.

Art. 46.1: "El que mediante declaraciones engañosas u ocultaciones maliciosas, perjudique al Fisco exteriorizando quebrantos total o parcialmente superiores a los procedentes utilizando esos importes superiores para compensar utilidades sujetas a impuestos, ya sea en el corriente y/o siguientes ejercicios, será reprimido con multa de DOS (2) hasta DIEZ (10) veces del importe que surja de aplicar la tasa máxima del impuesto a las ganancias sobre el quebranto impugnado por la Administración Federal de Ingresos Públicos."

Art. 47: "Se presume, salvo prueba en contrario, que existe la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas cuando:

a) Medie una grave contradicción entre los libros, registraciones, documentos y demás antecedentes correlativos con los datos que surjan de las declaraciones juradas o con los que deban aportarse en la oportunidad a que se refiere el último párrafo del artículo 11.

b) Cuando en la documentación indicada en el inciso anterior se consignen datos inexactos que pongan una grave incidencia sobre la determinación de la materia imponible.

c) Si la inexactitud de las declaraciones juradas o de los elementos documentales que deban servirles de base proviene de su manifiesta disconformidad con las normas legales y reglamentarias que fueran aplicables al caso.

d) En caso de no llevarse o exhibirse libros de contabilidad, registraciones y documentos de comprobación suficientes, cuando ello carezca de justificación en consideración a la naturaleza o volumen de las operaciones o del capital invertido o a la índole de las relaciones jurídicas y económicas establecidas habitualmente a causa del negocio o explotación.

e) Cuando se declaren o hagan valer tributariamente formas o estructuras jurídicas inadecuadas o impropias de las prácticas de comercio, siempre que ello oculte o tergiverse la realidad o finalidad económica de los actos, relaciones o situaciones con incidencia directa sobre la determinación de los impuestos."

²⁰ Matriplast SA (TFN 12 de 11 de 1980)

²¹ El Paralelo (TFN 03 de 07 de 1980)

Art. 48: "Serán reprimidos con multa de DOS (2) hasta DIEZ (10) veces el tributo retenido o percibido, los agentes de retención o percepción que los mantengan en su poder, después de vencidos los plazos en que debieran ingresarlo.

No se admitirá excusación basada en la falta de existencia de la retención o percepción, cuando éstas se encuentren documentadas, registradas, contabilizadas, comprobadas o formalizadas de cualquier modo."

En relación a la aplicación del artículo 46, es importante destacar que no toda falta de pago intencional del impuesto adeudado constituye un supuesto de defraudación fiscal, sino sólo aquella evasión que va acompañada de un artificio dirigido a evadir el tributo.²² (Díaz Sieiro, 1993)

En la causa "*Weiss Leandro Segismundo*", con sentencia final de la CNACAF, se discutió la aplicación de una multa a un contribuyente que omitió incluir en sus declaraciones juradas del Impuesto a las Ganancias y del Impuesto sobre los Bienes Personales, un Plazo Fijo a su nombre. La autoridad fiscal determinó una multa por considerar configurada la infracción prevista y penada por el art. 46 de la ley 11.683. El TFN por su parte re-encuadró la sanción aplicada al tipo omisivo descrito en el art. 45 de la mencionada ley. La Cámara confirmó lo decidido por el Tribunal Fiscal por considerar que la sanción impuesta en sede administrativa carecía de justificación. Justificó su decisión considerando que para que resulte viable la imputación de dolo al infractor, se requiere que ella se sustente en prueba suficiente de la intención fraudulenta, y a su vez, el fisco no acreditó la exteriorización de la figura penal para probar la conducta dolosa. Consideró la declaración jurada original inexacta, ya que luego de la inspección el contribuyente rectificó la misma, no habiendo demostrado con su conducta una maniobra tendiente a defraudar al fisco.

En otra oportunidad, el TFN en la causa "*Transporte El Colorado S.R.L.*", remarcó que "*...en materia de ilícitos materiales por defraudación tipificados por el artículo 46 de la Ley de Procedimientos Fiscales debe respetarse la secuencia que se describe seguidamente. El primer paso consiste en verificar el aspecto objetivo. La constatación del mismo consiste en analizar si en la realidad fáctica se exteriorizaron los elementos del tipo o figura penal y que no ha existido causa de justificación que enervara la antijuridicidad de la conducta. Luego del análisis objetivo del hecho examinado, cuya demostración incumbe al ente fiscalizador, se debe efectuar la imputabilidad del autor, la cual no tiene relación con determinado hecho, sino que se refiere a la situación del sujeto.*

Cuando se pretende aplicar las sanciones previstas en el artículo 46 de la ley 11.683 (t.o. 1978), ello exige por parte del ente recaudador acreditar no sólo la conducta omisiva del gravamen sino también la conducta engañosa o maliciosa mediante hechos externos y concretos. Al respecto, el ente fiscalizador debe probar el soporte fáctico de la presunción de dolo, el que debe ser cierto y no meramente probable o conjetural. Una vez probado dicho soporte, luego se infiere la conducta dolosa.

²² (Díaz Sieiro, 1993)" Ed. Macchi 1993, pág. 374.

Asimismo, y conforme lo establece la propia norma, corresponderá a la imputada desvirtuar, mediante pruebas fehacientes y contundentes, las presunciones que sirvieron al ente recaudador como soporte fáctico de la sanción” (Enrique, 1998)²³

Es importante destacar que las infracciones tributarias por su sustancia penal hacen necesario acreditar en forma directa la materialidad de hecho y el elemento doloso de la acción legalmente prevista en el artículo 46 de la ley 11.683. Por ello, tal como lo tiene dicho la doctrina del Alto Tribunal, no pueden utilizarse presunciones contempladas en la ley para determinar la obligación tributaria del responsable y, a su vez, para presumir la existencia de esa conducta dolosa. (Montenegro Hnos SA c/ DGI , 2000)²⁴

En la causa Hidalgo Fernando, el T.F.N. dejó sin efecto la multa al contribuyente que el fisco pretendió aplicar con sustento en los arts. 46 y 47 de la ley 11.683, por considerar que en el caso resultaba de aplicación la eximición de sanción por la presentación de DDJJ omitidas, antes de corrida la vista del art. 17 de la ley de rito, y que arribar a una conclusión distinta al resolver el caso, atentaría contra la seguridad jurídica que debe prevalecer, frente a la multiplicidad de disposiciones y normativas a las que deben atenerse los contribuyentes en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales. A su vez, el fisco no había probado la maniobra o ardid deliberado por el contribuyente, tendiente a detraer materia imponible. Sólo pudo evidenciarse la situación objetiva en la que se encontraba el infractor. (Hidalgo Fernando SA s/ apelación Bienes Personales, 2013)²⁵

Como tiene sostenido la Corte, frente a la infracción tributaria se produce una inversión de la carga de la prueba siendo el imputado quien debe probar su falta de elemento subjetivo, ya que la infracción comprobada lleva implícita la intención de defraudar, debiendo el contribuyente probar su inocencia, toda vez que si hubiere incurrido en un error de hecho o de derecho el mismo es causal de absolución si fuera excusable. (Mar de Ajó Refrescos SA , 2003)²⁶

Pueden inferirse hechos que sirvan para fundar una determinación impositiva en base a las presunciones establecidas en la ley, pero no puede extenderse dicha consecuencia al campo del ilícito tributario sin el necesario sustento de otros elementos de prueba que permitan acreditar la existencia de una actividad dolosa tendiente a defraudar los intereses del Fisco. (Mazza Generoso y Mazza Alberto, 1989)²⁷ Pero en estos casos, se encuadran las infracciones en las multas del art. 45 de la ley, cuando no se demuestre la falta de elemento intencional, ni se ofrezcan pruebas tendientes a exponer la falta de dolo o culpa en el accionar del responsable, por lo que, no se puede acreditar error excusable que pueda eximirlo de la sanción. Por todo esto, se considera que se ha actuado con negligencia en el cumplimiento correcto de las obligaciones fiscales.

De acuerdo a lo mencionado precedentemente, podemos concluir que no es tan sencillo penar una conducta en base a la figura de defraudación del artículo 46 de la ley mencionada, sin probar la real intención del obligado, de evadir fraudulentamente sus obligaciones, ya que en caso contrario corresponde encuadrar en el art. 45 de la ley 11.683 la conducta por omisión de impuestos, con sanción menor a la del art. 46 por defraudación.

²³ Enrique, R. R. (24 de 04 de 1998). Conf. Ramazzotti Raúl Enrique.

²⁴ Montenegro Hnos SA c/ DGI , 000152 (CSJN 24 de 08 de 2000)

²⁵ Hidalgo Fernando SA s/ apelación Bienes Personales (TFN 05 de 11 de 2013)

²⁶ Mar de Ajó Refrescos SA (TFN 22 de 12 de 2003)

²⁷ Mazza Generoso y Mazza Alberto, 000526 (CSJN 06 de 04 de 1989)

LEY PENAL TRIBUTARIA

La Ley Penal Tributaria, Ley N° 24.769, se encuentra vigente desde el año 1997. En enero de ese año, fue derogado el régimen penal tributario y previsional, establecido por la Ley 23.771 en marzo de 1990. A su vez, la ley Penal Tributaria vigente hoy ha sufrido múltiples alteraciones, en forma directa e indirecta.

En relación a las modificaciones indirectas, se amplió la competencia del régimen en el ámbito de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, incorporó una singular forma de asociación ilícita y un nuevo agravante por la cantidad de personas intervinientes, actualizó el monto de su condición objetiva de punibilidad, derogó el art. 19 e incorporó el art. 12 bis.

A su vez, en forma indirecta se han ido dictando leyes que han modificado las condiciones de aplicación del régimen, sin variar el texto de la ley. (Riquert, 2012)²⁸

Es importante destacar que el inicio de una causa penal se encuentra estrechamente vinculado con la Ley de Procedimiento Fiscal, Ley 11.683.

Esta ley legisla y sanciona penalmente a las verdaderas conductas delictivas y antisociales. Las penas se aplican sin perjuicio de las sanciones administrativas fiscales de la ley de procedimientos 11.683.

La Ley Penal Tributaria tiene muchas figuras penales.

El Título I de la ley define los “Delitos Tributarios”: Evasión simple, Evasión agravada, Aprovechamiento indebido de subsidios, Obtención fraudulenta de beneficios fiscales y Apropiación indebida de tributos.

El Título II desarrolla sobre los “Delitos relativos a los Recursos de la Seguridad Social”: Evasión simple, Evasión agravada y Apropiación indebida de recursos de la seguridad social.

El Título III describe los “Delitos Fiscales Comunes”, dentro de ellos: Insolvencia fiscal fraudulenta, Simulación dolosa de pago y Alteración dolosa de registros.

El Título IV legisla sobre “Disposiciones Generales”, y por último, el Título V desarrolla acerca de “Los Procedimientos Administrativo y Penal”.

Antes de hablar de delitos fiscales hay que plantar ¿Qué es un delito? ó ¿Cómo se construye un delito? ¿A qué define la ley como delito? Lo que deriva del principio de legalidad del art. 18 de la CN: *“Ningún habitante de la Nación puede ser penado sin juicio previo fundado en ley anterior al hecho del proceso, ni juzgado por comisiones especiales, o sacado de los jueces designados por la ley antes del hecho de la causa. Nadie puede ser obligado a declarar contra sí mismo; ni arrestado sino en virtud de orden escrita de autoridad competente. Es inviolable la*

²⁸ Riquert, M. A. (2012). *Regimen Penal Tributario y Previsional*. Buenos Aires, Argentina: Hammurabi.

defensa en juicio de la persona y de los derechos. El domicilio es inviolable, como también la correspondencia epistolar y los papeles privados; y una ley determinará en qué casos y con qué justificativos podrá procederse a su allanamiento y ocupación. Quedan abolidos para siempre la pena de muerte por causas políticas, toda especie de tormento y los azotes. Las cárceles de la Nación serán sanas y limpias, para seguridad y no para castigo de los reos detenidos en ellas, y toda medida que a pretexto de precaución conduzca a mortificarlos más allá de lo que aquélla exija, hará responsable al juez que la autorice.”

Este artículo representa una garantía basal del sistema penal. Debe estar en línea con el principio de reserva penal del art. 19 CN: *“Las acciones privadas de los hombres que de ningún modo ofendan al orden y a la moral pública, ni perjudiquen a un tercero, están sólo reservadas a Dios, y exentas de la autoridad de los magistrados. Ningún habitante de la Nación será obligado a hacer lo que no manda la ley, ni privado de lo que ella no prohíbe”*. Sólo son considerados delictivos los hechos definidos en el código penal. En materia penal está prohibida la analogía. Solo podemos ser imputados por un hecho definido por ley. La ley define las conductas ilícitas. La libertad es la regla, y la privación de la libertad es la excepción.

¿Cómo se construye un delito según la teoría del delito? Se deben reunir determinados elementos, no definidos en ninguna ley;

“La Teoría Del Delito es un sistema categorial clasificatorio y secuencial, en el que, peldaño a peldaño, se va elaborando a partir del concepto básico de la acción, los diferentes elementos esenciales comunes a todas las formas de aparición del delito.” (MUÑOZ CONDE Francisco, 2004) ²⁹

La Teoría del Delito estudia las características comunes del delito, las características específicas del delito son estudiadas por la Parte Especial del Derecho Penal.

Sirve para verificar si están dados los elementos del delito para requerir a los tribunales o jueces penales una respuesta que habilite el ejercicio de poder punitivo del Estado.

La teoría del delito o la dogmática penal construye una teoría que permite aplicar una ley penal a un caso concreto. Cuando en un caso concreto no se sigue la teoría, esa sentencia es arbitraria y puede ser impugnada.

Es un sistema de hipótesis que exponen, a partir de una determinada tendencia dogmática, cuáles son los elementos que hacen posible o no la aplicación de una consecuencia jurídico penal, a una acción humana.

El artículo 18 de la LPT establece que *“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.*

²⁹ MUÑOZ CONDE Francisco, G. A. (2004). *Derecho Penal*. Valencia, España: Tirant Lo Blanch.

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.”

Este artículo se refiere al caso en que la denuncia proviene desde el interior de la administración, específicamente desde el propio organismo recaudador.

El artículo prevé como requisito para la realización de denuncia penal, que se haya dictado previamente la determinación de oficio (procedimiento regulado por Art. 16 y siguientes de la Ley 11.683) de la deuda tributaria, o en su caso, de convicción administrativa de existencia de un ilícito.

Asimismo, la norma prevé la posibilidad de interponer denuncia aun cuando los actos respectos se encontraran recurridos ante el Tribunal Fiscal de la Nación, la Cámara de Seguridad Social o la propia AFIP.

Reunidas todas las condiciones, el fiscal promueve la acción penal para que se investigue un hecho de evasión atribuible a determinados sujetos.

De todas formas, si bien la determinación de deuda por parte del fisco es requisito para efectuar la denuncia penal, ésta será una hipótesis de trabajo sobre la cual se dictarán todas las medidas pertinentes para corroborarla o desecharla; es una información útil pero de ningún modo cabe entender que fuera vinculante para el juez o que sin esa información no pueda darse curso a la acción penal.

También puede suceder que la denuncia penal provenga de un tercero, por una persona ajena al organismo recaudador. En ese caso, el juez deberá remitir los antecedentes al organismo recaudador correspondiente, para que “inmediatamente de comienzo al procedimiento de verificación y determinación de la deuda”.

Dicho organismo tiene que emitir resolución administrativa o pronunciarse al respecto de la impugnación de las actas de determinación de la deuda de los recursos de la seguridad social en un plazo de 120 días hábiles administrativos, prorrogables a requerimiento fundado de dicho organismo.

Previo a iniciar una inspección hacia el contribuyente denunciado, debe hacer el fisco un minucioso análisis de los datos aportados a la misma, a fin de no producir perjuicios de manera injustamente, a las personas implicadas.

En estos casos, reviste importancia la facultad que le otorga al organismo recaudador el Art. 21 de la Ley 24.769:

“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.”

Esta medida puede requerirse antes de iniciarse la denuncia penal. El Organismo Recaudador actuará en tales casos como auxiliar de la justicia, conjuntamente con el organismo de seguridad competente.

En última instancia, es el juez quien decidirá sobre la procedencia de las medidas urgentes como así también sobre el curso de la denuncia. (Sanfelice, 2014)³⁰

Otro punto importante de abordar es el referido a lo dispuesto en el artículo 20 de la LPT:

“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 11683, texto ordenado 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.”

Este artículo indica que la formulación de la denuncia penal no impide la sustanciación de los procedimientos administrativos y judiciales. Consecuentemente, una vez emitida la determinación de oficio, o ante la convicción administrativa el Fisco formulará la denuncia penal cuando fuere procedente, y el contribuyente podrá apelar dicha resolución.

Esto implica que frente a una determinación de deuda por parte de la autoridad fiscal, el contribuyente podrá recurrirla ante el Tribunal Fiscal de la Nación, luego ante la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, y hasta puede llegar la discusión a la Corte Suprema de Justicia de la Nación. Sin embargo, por más que haya denuncia penal los procedimientos no se suspenden, en todas estas instancias mencionadas, en caso de corresponder, se analizará específicamente la cuestión tributaria, mientras que el juez penal podrá analizar tanto el elemento objetivo del tipo penal, como el elemento subjetivo, esto es;

³⁰ Sanfelice, M. L. (16 de 12 de 2014). *tuespaciojuridico.com.ar*. Recuperado el 2016, de <http://tuespaciojuridico.com.ar/tudoctrina/2014/12/16/el-inicio-de-una-causa-penal-tributaria-en-orden-a-la-ley-n-26-735/>

la existencia de la conducta dolosa del contribuyente que habría motivado la formulación de la denuncia por parte del Organismo Recaudador.

Este desdoblamiento de instancias se presenta frecuentemente en casos de “facturas apócrifas”. Lo ideal y lo esperado, es que ambas instancias resuelvan en el mismo sentido.

En cuanto queda firme la sentencia penal, la autoridad administrativa retoma su competencia sancionatoria, podrá instruir sumario por infracción al sujeto responsable y aplicar las sanciones que correspondan del artículo y de la Ley 11.683, sin que la valoración de los hechos realizada en sede penal pueda ser alterada o puesta en tela de juicio.

En relación al proceso penal, entre que el fiscal promueve la acción penal y el juez aplica una condena, el caso pasa por muchos “filtros”, secuenciales, estos son: **tipo, antijuridicidad, culpabilidad y punibilidad (la pena)**. La pena esta al final, es lo último que define el juez. El tipo tiene dos manifestaciones, una subjetiva y una objetiva.

TIPICIDAD OBJETIVA

La primera pregunta que se va hacer el juez es si se trata de una conducta objetivamente típica. Se trata de una conducta objetivamente típica cuando se ajuste con exactitud, precisión, a una hipótesis penal: cuando esté contemplada en la ley penal, o en una ley accesoria (Ley 24.769 para el caso). Si el hecho no encuadra con exactitud, entonces no es típica, por más injusta que sea. Por ende no hay delito, no hay hecho penal. No supera el primer filtro.

La evasión tributaria, prevista en el art. 1° de la ley 24.769, castiga al que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción u omisión, evadiere total o parcialmente un tributo. Si tuviéramos un caso de una determinación de oficio (criterio firme de la administración), en el cual una empresa evadió \$1.000.000, en un año determinado, podría no ser típica si no hubiera esa intención de fraude. Las discrepancias técnicas no encuadran en este artículo. Para que haya evasión debe haber fraude, si no hay fraude la conducta no es típica. Debe probarlo la parte acusadora.

Hay otra cuestión más básica aun: la morosidad fiscal. Si un contribuyente debe \$5.000.000, y esta deuda no ha implicado el desarrollo de un fraude, no hay evasión. Hay un conflicto, pero es civil no penal. Es un problema grave pero que va a tener otro tratamiento. No hay ardid ni engaño. Es una deuda. Si hubiera incluido CF falso, o proveniente de facturas apócrifas si hay fraude, deriva de una conducta engañosa.

Para que un hecho sea típico debe estar previsto en una norma penal, sin lugar a la analogía. Por el art. 6° LPT: apropiación indebida de tributos. Si hubiera el caso en el que un sujeto omitió actuar como agente de retención, y como consecuencia de eso dejó de ingresar \$100000. La conducta no es típica. Es castigada por el art. 40 e la ley 11.683.

Y que ocurre un agente de ret./perc. Si actuó como tal, pero no ingresó el monto retenido /percib., cuya suma es de \$35000, la conducta no es típica porque la ley habla de \$40000.

TIPICIDAD SUBJETIVA

El dolo o la culpa. Cada figura penal exige una subjetividad determinada. La LPT sólo castiga delitos dolosos. No hay figuras culposas en la LPT. El estado no sólo va a tener que acreditar

que se llevó a cabo una conducta determinada, que se ajusta a un tipo legal, sino que se hizo con la subjetividad que la figura requiere: que hubo dolo. Si no se acredita el dolo no cabe otra solución que el sobreseimiento. Podemos encontrarnos en un caso que se ajuste a la previsión legal, pero en el cual el sujeto no haya actuado con la subjetividad que la figura requiere. Eso debe probarse en el proceso, da margen para la defensa.

Dolo es saber y querer llevar a cabo una conducta delictiva. Conocimiento y voluntad. Lo tiene que probar el que acusa, el que está llamando a proceso.

El Art. 12 bis LPT, (figura nueva creada por la reforma), pretende castigar penalmente las adulteraciones de controladores fiscales con fines de fraude. Es dolosa. Si se constatará una anulación, destrucción del controlador fiscal y esto se denuncia y el imputado expresa que hubo un desperfecto técnico, ya no hay dolo.

ANTI JURIDICIDAD

La antijuridicidad es aquel desvalor que posee un hecho típico contrario a las normas del Derecho en general, no sólo al ordenamiento penal. Es lo contrario a Derecho, por lo tanto, no basta que la conducta encuadre en el tipo penal, se necesita que esta conducta sea antijurídica, considerando como tal, a toda aquella definida por el ordenamiento, no protegida por causas de justificación.

Las causales de justificación (actuar en legítima defensa por ej.) excluyen la antijuridicidad. Están contempladas mayormente en el Art. 34 del código penal:

Artículo 34: "No son punibles:

1º. El que no haya podido en el momento del hecho, ya sea por insuficiencia de sus facultades, por alteraciones morbosas de las mismas o por su estado de inconciencia, error o ignorancia de hecho no imputables, comprender la criminalidad del acto o dirigir sus acciones.

En caso de enajenación, el tribunal podrá ordenar la reclusión del agente en un manicomio, del que no saldrá sino por resolución judicial, con audiencia del ministerio público y previo dictamen de peritos que declaren desaparecido el peligro de que el enfermo se dañe a sí mismo o a los demás.

En los demás casos en que se absolviere a un procesado por las causales del presente inciso, el tribunal ordenará la reclusión del mismo en un establecimiento adecuado hasta que se comprobare la desaparición de las condiciones que le hicieren peligroso;

2º. El que obrare violentado por fuerza física irresistible o amenazas de sufrir un mal grave e inminente;

3º. El que causare un mal por evitar otro mayor inminente a que ha sido extraño;

4º. El que obrare en cumplimiento de un deber o en el legítimo ejercicio de su derecho, autoridad o cargo;

5º. El que obrare en virtud de obediencia debida;

6º. El que obrare en defensa propia o de sus derechos, siempre que concurrieren las siguientes circunstancias:

a) Agresión ilegítima;

b) Necesidad racional del medio empleado para impedir la o repelerla;

c) Falta de provocación suficiente por parte del que se defiende.

Se entenderá que concurren estas circunstancias respecto de aquel que durante la noche rechazare el escalamiento o fractura de los cercados, paredes o entradas de su casa, o departamento habitado o de sus dependencias, cualquiera que sea el daño ocasionado al agresor.

Igualmente respecto de aquél que encontrare a un extraño dentro de su hogar, siempre que haya resistencia;

7º. El que obrare en defensa de la persona o derechos de otro, siempre que concurren las circunstancias a) y b) del inciso anterior y caso de haber precedido provocación suficiente por parte del agredido, la de que no haya participado en ella el tercero defensor.”

Parecen poco aplicables en el ámbito tributario, excepto una: art. 34 inc. 3) conocido como estado de necesidad, cuando se causara un mal para evitar un mayor inminente. (Teoría del delito Penal)³¹

CULPABILIDAD.

Pasamos al plano del sujeto. Un hecho es culpable o reprochable cuando ha sido cometido por un sujeto con capacidad de culpabilidad. Una persona inimputable no tiene capacidad de culpabilidad. Los menores de 16 años, aquellas personas con alguna afección psíquica, o inimputabilidad pasajera, cuando un sujeto está alcoholizado o drogado.

En el plano de los delitos económicos hay situación de inculpabilidad que se conoce como el error de prohibición. El sujeto que obra bajo error de prohibición no tiene capacidad de culpabilidad, cuando el sujeto cree que está haciendo algo lícito cuando en realidad está cometiendo un delito. Implica una valoración jurídica. Para que un sujeto obre culpablemente, debe conocer y comprender la norma penal, y conocer y comprender la norma extrapenal, lo cual abre la posibilidad cierta de que se incurra en un error: error de prohibición. Se le llama reprochabilidad, porque la culpabilidad consiste en conocer la obligación y haber podido llevar a cabo la conducta lícita. Para que el acto sea reprochable, debe haber tenido posibilidad de saber que esa conducta estaba penada. Si bien en el derecho civil un art. dispone que las normas se presumen conocidas, es derecho civil, en este caso es derecho penal.

Si hay error de prohibición es sobreseído el imputado. Hay conductas que no permiten esta figura, las que tienen que ver con los tabúes, la vida, la integridad sexual.

³¹ *Teoría del delito Penal.* (s.f.). Recuperado el 2016, de <http://teoriadeldelitopenal1.es.tl/La-Culpabilidad.htm>

El Error de Prohibición es una institución estructurada sobre la Culpabilidad, como elemento de la Teoría del Delito, que se define como una situación fáctica, en que un sujeto comete un hecho bajo la influencia total o parcial de una percepción errada de la valoración global de la antijuricidad de su actuar evitable o inevitable.

La determinación del grado de "vencibilidad" del error no puede basarse sólo en las declaraciones del propio sujeto, sino que precisa de otros elementos de juicio objetivos. El análisis debe efectuarse sobre el caso concreto, tomando en consideración las condiciones del sujeto en relación con las de la "persona media", y ha de partir necesariamente de la naturaleza del tipo analizado, pues no cabe invocar el error cuando la ilicitud del hecho es de común conocimiento (todo el mundo sabe que está prohibido matar). No obstante, tampoco debe acogerse un concepto tan estricto de "invencibilidad" que haga imposible imaginar una situación a la que pudiera acogerse. (Info de Derecho Penal, 2012)³²

PUNIBILIDAD

La punibilidad, cualidad de punible, es aquella conducta a la que se tiene la posibilidad de aplicar una pena (dependiendo de ciertas circunstancias). En el terreno de la coerción materialmente penal no es una característica del delito sino el resultado de la existencia de una conducta típica, antijurídica y culpable que cumple determinadas condiciones.

La conducta punible no se encarga de estudiar los elementos de cada uno de los tipos del delito, estudia los componentes del concepto jurídico genérico, como son la Tipicidad y la anti juricidad respecto de la acción como fenómeno material, esto es el hecho imputable a un sujeto y estudia la culpabilidad o responsabilidad.

¿Cuándo no es punible? Por ejemplo, cuando la acción penal está prescripta. Art. 59 a 62 del código penal. Un delito tributario prescribe, por regla general, al cumplirse el plazo máximo de la pena, desde la fecha de su comisión. Por ejemplo, un caso de evasión de imp. A las ganancias, año 2002 que se consumó en abril de 2003, debo contra 6 años que es el plazo máximo de la pena. En abril de 2009, de no haber ninguna causal de interrupción, prescribe la acción. No es punible. Es un hecho típico, punible, culpable pero no se puede aplicar pena.

Ley 24.769 DELITOS TRIBUTARIOS

En la actualidad se mantiene en la ley 11.683 la infracción de defraudación fiscal para la que se prevé la pena de multa, mientras que en la ley 24.769 se tipifica la evasión fraudulenta con pena privativa de la libertad.

En el Título I del Régimen Penal Tributario, se han querido reunir bajo tal denominación, las figuras que pretenden preservar la Hacienda Pública de comportamientos defraudatorios consistentes en la falta de ingreso de tributos debidos al fisco, y en lo que particularmente vamos a analizar, los delitos de evasión simple y agravada.

³² *Info de Derecho Penal*. (24 de 12 de 2012). Recuperado el 2016, de <http://www.infoderechopenal.es/2012/12/error-de-prohibicion.html>

En general, el bien jurídico tutelado es, por un lado, proteger la intangibilidad de la recaudación de los tributos y recursos de la seguridad social a cargo del Fisco, para permitirle al Estado cumplir sus objetivos específicos, y, por el otro, reafirmar la vigencia del régimen impositivo y previsional e inducir al máximo cumplimiento voluntario por parte del universo de obligados. (Chiara Díaz, 1997)³³

En el presente trabajo voy a abordar en profundidad los artículos 1 y 2 de la Ley 24.769, que se refieren a la evasión tributaria simple, y evasión tributaria agravada.

Así, el artículo 1° dispone:

“ARTICULO 1º — Será reprimido con prisión de dos (2) a seis (6) años el obligado que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión, evadiera 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 tratara de un tributo instantáneo o de período fiscal inferior a un (1) año.”

La conducta típica

Para comenzar, es importante definir el concepto de 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 ardises 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. (Chiara Díaz, 2003)³⁴

Dentro de este concepto de evasión, podemos distinguir la acción dolosa directa, siendo ésta la planificación y consumación del delito, de la acción omisiva, falta de pago en defecto del tributo. A su vez la omisión puede corresponderse con la ocultación de la real capacidad contributiva.

Entonces, como dijo Villegas, hay evasión ante toda eliminación o disminución de un monto tributario mediante conductas fraudulentas u omisivas. Agregó el autor que, cuando de evadir se trata, estas maniobras no tienen por objeto hacer incurrir al fisco en error para que éste se desprenda de su patrimonio, sino procurar que el Estado no advierta que sufrió el daño, quedando de tal manera el delito impune. (Villegas H. E., 2001)³⁵

³³ Chiara Díaz, C. A. (1997). *Ley penal tributaria y previsional, N° 24.769. El delito de evasión fiscal*. Rubinzal - Culzoni.

³⁴ Chiara Díaz, C. A. (05 y 06 de 09 de 2003). *Ley penal tributaria y previsional: Bien jurídico protegido. Los delitos de evasión simple y agravada. Seminario Nacional de Régimen Penal Tributario*, 4.

³⁵ Villegas, H. E. (2001). *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. Buenos Aires: Depalma.

La acción u omisión penada por la ley 24769 debe tener necesariamente el componente intencional de perjudicar al fisco. Puede ocurrir que haya discrepancias técnicas entre la AFIP y el contribuyente sobre criterios de imputación de bienes, ingresos o gastos, a través de las cuales nada se oculta ni se despliegan artificios ni maniobras disimuladoras de la realidad.

El tipo básico actual habla de que la pena prevista en el artículo primero de la LPT corresponderá siempre que el monto evadido por “cada tributo” y por “cada año” supere la suma de \$ 400.000.

Como puede verse a simple vista de la letra de la ley, se definen conductas claramente individualizadas. Solo el obligado tiene capacidad penal de autor. El carácter de obligado va a estar determinado por la ley 11683 en su art. 5° y/o en la ley del impuesto que se trate.

El delito de evasión se comete mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid engaño.

Respecto a las “Declaraciones engañosas u ocultaciones maliciosas” podemos observar que el legislador ha tomado la forma en que se liquidan los impuestos nacionales y provinciales, mediante autodeclaraciones.

No es lo mismo engañosa que inexacta, el tratamiento de las declaraciones inexactas está previsto en el art. 45 de la ley 11683.

Ardid es una distorsión de la realidad, un artificio. El engaño tiene que ver con una simulación de la verdad. En las Declaraciones Juradas impositivas el engaño puede manifestarse de diversas maneras, a través de la introducción de créditos fiscales falsos, o al ocultamiento de débitos fiscales para el IVA, y para ganancias a través de la introducción de gastos o deducciones falsos, o del ocultamiento de ingresos.

La regla está marcada por el Derecho Tributario, y la desviación por el Derecho Penal Tributario. Cuando el impuesto es declarado correctamente, cuando se formula una Declaración Jurada sin componentes falsos o engañosos, estamos dentro del derecho tributario. El hecho de que la administración tributaria discrepe con algún criterio tomado por el contribuyente, no necesariamente implica que sea una Declaración Jurada engañosa que ingrese en el ámbito de la LTP. Podemos estar frente a la existencia de una pretensión fiscal de impugnar un concepto, que será discutible.

Sobre la base fáctica de que hubo omisión de impuesto, y de manera intencional detectada por medio a investigaciones administrativas de oficio ó con denuncia de por medio, deberá demostrarse que el autor tuvo como objetivo no cumplir sus obligaciones, siendo consciente de ello.

La acción típica consiste en provocar o agravar la insolvencia propia o ajena, causar, originar o crear la incapacidad de cumplir las obligaciones fiscales, de manera maliciosa e intencional, con la finalidad de incumplir.

Los medios utilizados comprenden hechos y actos jurídicos realizados para destruir, modificar, disminuir el valor, ocultar y/o cualquier otra maniobra utilizada para la omisión del impuesto ó la determinación de un tributo inferior al que hubiera correspondido.

Vamos a analizar detenidamente los “requisitos” para que la conducta sea punible, que se desarrollaron anteriormente de manera general.

a) Tipo Objetivo

Marcos A. Sequeira en un aporte que realizó en mayo de 2014 para la editorial Errepar, profundizó acerca de la “teoría de la imputación objetiva”, presentándola como el casi infalible instrumento de atribución de un resultado típico a su autor. Señaló que “*el primer cometido de la imputación del tipo objetivo es indicar las circunstancias que hacen de una causación una acción típica, y de ese modo, un resultado causado por el agente solo se puede imputar al tipo objetivo si la conducta del autor ha creado un peligro para el bien jurídico no cubierto por un riesgo permitido y ese peligro también se ha realizado en el resultado concreto. En otras palabras: conocimiento de la antijuridicidad de la acción u omisión y traspasamiento del riesgo permitido.*” (Sequeira M. A., La apropiación indebida de tributos y de recursos de la seguridad social frente a la crisis del concepto tradicional del dolo., 2014)³⁶ El riesgo permitido será el parámetro de lo que puede ser considerado como normal dentro de la acción del sujeto.

El artículo primero de la LPT comienza diciendo que “*Será reprimido con prisión de dos (2) a seis (6) años el obligado*”. Aquí la ley está limitando a quién/es pueden ser juzgados por este delito, sólo quienes revistan esta condición. Como mencioné anteriormente, la Ley 11.683 en su Capítulo II define los “Sujetos de los deberes Impositivos” en sus artículos 5,6, 7 y 8. No se trata entonces la evasión fiscal, de un delito en el que cualquiera pueda ser su autor.

Rusconi en una conferencia brindada en la “Jornada sobre el Profesional y el Régimen Penal Tributario” en el año 2004 dijo que “*...sólo hay autor cuando el sujeto tiene la calidad que implica la adhesión del deber y además el dominio del hecho. Porque si sólo atribuyo porque tiene el deber, esto es responsabilidad objetiva, esto viola el principio de culpabilidad(...) El sujeto no puede responder por hechos que él no domina, pero esto es un problema constitucional, ni siquiera puedo resolverlo en la ley de fondo*” (Rusconi, 2004)³⁷

Por ello, como se mencionó en otras oportunidades, la evasión es la acción u omisión tendiente a no ingresar un tributo, de manera total o parcial, al que se encuentra obligado el contribuyente. De esta definición puede observarse que se requieren ambos elementos, la intención de producir el acto, y la condición de sujeto obligado al pago del tributo.

Por otra parte, también puede ocurrir que el contribuyente incurra en conductas para evitar el pago de impuestos utilizando para ello maniobras o estrategias permitidas por la misma ley o por los vacíos de esta. Se trata de la Elusión, la cual no es estrictamente ilegal puesto que no se

³⁶ Sequeira, M. A. (05 de 2014). La apropiación indebida de tributos y de recursos de la seguridad social frente a la crisis del concepto tradicional del dolo. *Práctica Integral Córdoba*, 12.

³⁷ Rusconi. (2004). La imputabilidad del delito a los profesionales. Definición de su participación. . *Jornada sobre el Profesional y el Régimen Penal Tributario*, (pág. 39)

está violando ninguna ley. Tal como expresó Navarrine “*Nadie está obligado a elegir el camino más gravoso para el pago de sus impuestos*” (Navarrine, 2003).³⁸

La elusión fiscal supone la *Economía de opción*, y en lo que hay que tener cuidado es en la delgada línea que puede dividir en estos casos, lo lícito de lo ilícito; es decir, que se trate, por ejemplo, de una actividad que este fuera del ámbito de tributación, que sea real y no simulada. No debe haber fraude a la ley, sino estaremos frente a un supuesto de evasión tributaria.

b) Tipo subjetivo

La estructura típica de este delito impone la existencia de dolo directo en el autor y partícipes, no siendo concebibles otras formas de culpabilidad.

Los especialistas en el derecho penal contemporáneo en su mayoría, afirman que el dolo se define como conocimiento y voluntad de realización del tipo objetivo, reconociendo de este modo la exigencia del llamado elemento intelectual (el conocimiento) y otro anímico o motivacional (la voluntad). En este concepto del dolo, el elemento cognitivo comprende tanto el conocimiento de la acción y de sus circunstancias concomitantes, como a la representación de la producción del resultado. (Sequeira M. A., *La apropiación indebida de tributos y de recursos de la seguridad social frente a la crisis del concepto tradicional del dolo.*, 2014)³⁹

Existiendo un ocultamiento intencional del hecho imponible y de la consiguiente capacidad contributiva, al cual se le debe adicionar la falta de pago del importe correspondiente al tributo adeudado y exigible, podemos decir que se encuentra configurada la acción típica penada por el artículo primero de la LPT. No obstante para quedar completamente encuadrada la conducta en dicho artículo, debe alcanzar el monto mínimo de punibilidad.

Como sostuvo Chiara Díaz, los ocultamientos intencionales pueden llevarse a cabo por medio de actos positivos o por medio de omisiones engañosas.

La falta de presentación de la DDJJ, la cual no deja de ser una omisión, ¿Puede ser considerado un medio comisivo del delito de evasión tributaria? Para averiguarlo, habrá que analizar si dicho acto es o no constitutivo de la omisión típica castigada por el artículo 1°. Los antecedentes parlamentarios de la ley 24769 parecen indicar que sí, porque señalan que a través del concepto de omisión se ha pretendido también penar a la falta de liquidación del impuesto como medio para alcanzar la evasión. Sin embargo, dentro de las hipótesis de la falta de presentación de DDJJ hay distintas situaciones, no todas del mismo modo asimilables al tipo penal del art. 1.

Si tomamos como fecha de consumación del delito de evasión la del vencimiento del plazo para el ingreso del tributo todo contribuyente que no haya cumplido dentro del vencimiento y cuando el impuesto superare el monto, podría estar inmerso en una causa penal de evasión.

³⁸ Navarrine. (07 de 03 de 2003). La elusión fiscal no es delito fiscal. *Periódico Económico Tributario*, pág. 1.

³⁹ Sequeira, M. A. (05 de 2014). La apropiación indebida de tributos y de recursos de la seguridad social frente a la crisis del concepto tradicional del dolo. *Práctica Integral Córdoba*, 8.

¿Qué pasa con la presentación tardía del impuesto? La jurisprudencia ha puesto énfasis en el aspecto subjetivo de la conducta.

Según la jurisprudencia dominante, sólo aquella falta de DDJJ que tenga un componente fraudulento, engañoso, malicioso, va a encuadrar en el art. 1 de la LPT. Es responsabilidad o carga probatoria de la acusación. El juez debe concluir que la conducta ha sido dolosa.

Lo que se evade son tributos, libre de accesorios. El monto evadido de más de \$ 400.000 debe ser el impuesto no ingresado. Si hubo fraude pero no se llega al monto de punibilidad, se aplica el art. 46 de la ley 11683.

c) La pena

La pena prevista es la prisión que va de dos (2) a seis (6) años. Es la retribución al accionar ilícito. Para el caso de sentencia condenatoria la pena puede cumplirse en forma condicional. En los casos de primera condena a pena de prisión que no exceda de tres años, será facultad de los tribunales disponer en el mismo pronunciamiento que se deje en suspenso el cumplimiento de la pena.

“Otro aspecto interesante para el caso de la pena del delito de evasión simple, es que se permite al acusado de gozar del beneficio de la libertad durante el proceso. Ello es así en función a nuestro ordenamiento procesal penal nacional según el cual toda persona que se considere imputada en un delito, en causa penal determinada, cualquiera sea el estado en que ésta se encuentre y hasta el momento de dictarse la prisión preventiva, podrá, por sí o por terceros, solicitar al juez que entiende en aquélla, su exención de prisión. El juez calificará él o los hechos de que se trate, y cuando pudiere corresponderle al imputado un máximo no superior a los ocho (8) años de pena privativa de la libertad, podrá eximir de prisión al imputado. No obstante ello, también podrá hacerlo si estimare prima facie que procederá condena de ejecución condicional, salvo que se le impute alguno de los delitos previstos por los arts. 139, 139 bis y 146 del Código Penal. Nuevamente destacamos que se trata de una prerrogativa del juez y no de una norma que determine una resolución obligatoria en uno u otro sentido.” (Sequeira M. A., Régimen Penal Tributario, 2012)⁴⁰

Algunos casos de jurisprudencia relevante

En el caso “Morrone, Roque y otros s/ infr. ley 23771” del año 1999, se discutió el alcance de la expresión “ejercicio o período fiscal” sobre cuya base debía computarse la existencia de evasión tributaria correspondiente al Impuesto al Valor Agregado. Esta discusión llegó a la Corte, la cual resolvió que el espíritu del legislador al determinar la condición objetiva de punibilidad para configurar el delito de evasión tributaria, era la de tomar el ejercicio anual, y no mensual como afirmaba en su defensa, la parte demandada. Si bien la ley del IVA establece que el mencionado tributo se liquidará y abonará por mes calendario sobre la base de declaración jurada efectuada en formulario oficial, la condición objetiva de punibilidad fijada en la ley penal tributaria cuando se refiere a la evasión “durante un ejercicio o período fiscal” debe entenderse que es anual ya que las pautas jurisprudenciales conducen a no interpretar la norma de una manera aislada o literal, sino armonizándola con el resto del ordenamiento

⁴⁰ Sequeira, M. A. (2012). *Régimen Penal Tributario*. Buenos Aires: La Ley.

específico en materia tributaria, esto es, haciendo de éste como totalidad el objeto de una discreta y razonable hermenéutica, y por cuanto el resultado alcanzado en el caso es el que mejor se adecua a la voluntad del legislador en orden a la finalidad perseguida al dictarse la norma cuestionada. Mas a su favor, si consideramos que la ley 24769 (modificatoria de la ley 23771), el artículo primero aclaró que se trata de represión por evasión, cuando se supere el monto de \$ 400.000, por cada tributo y por cada ejercicio anual. (Morrone Roque y otros s/ infr. ley 23771, 1999)⁴¹

Respecto a la condición objetiva de punibilidad del delito de evasión tributaria simple, en el caso Almatex S.A. s/L. 24.769, el fisco determinó que la firma habría omitido ingresar la suma de \$ 125.892,41, mientras que por la Ley 26.735 se modificaba en ese entonces el art. 1 de la ley 24.769, elevándose a la suma de cuatrocientos mil pesos el monto establecido en aquella norma como condición objetiva de punibilidad, en plena discusión penal, por lo que la Cámara Nacional en lo Penal Económico confirmó lo resuelto en la instancia anterior aplicando el principio de la ley penal más benigna, dejando sin efecto la pretensión fiscal (Almatex SA s/ ley 24769, 2012).⁴²

El principio de la ley penal más benigna se aplica tanto en el caso de que la nueva ley desincrimine el hecho como el de que establezca en forma general condiciones más favorables, y no cabe referirse únicamente a las normas que modifiquen las penas, sino también las que ordenen su suspensión, prescripción, perdón, gracia, liberación, etc..-

Si bien el principio general en materia penal es el de irretroactividad conforme al principio de legalidad o reserva contenido en el art. 18 de la Constitución Nacional, el Código Penal admite la excepción de la retroactividad de la ley penal cuando ésta es más favorable al condenado (art. 2 C.Penal). (Blogs de la gente. Jurista Popular, 2013)⁴³

Otro caso similar fue el de Pamsa S.A. s/infracción L. 24.769 (Pampa SA s/ infracción L. 24769, 2012)⁴⁴. En él, la Cámara Nacional en lo Penal Económico revocó la resolución de la instancia anterior, por la que se había dictado auto de procesamiento contra la responsable de la firma en relación al delito previsto en el artículo 1° de la mencionada ley. Sucedió que meses antes había sido modificada la ley, cuadruplicándose la condición objetiva de punibilidad para que se encontrara configurado el delito de evasión simple.

En el fallo Gabriela Nader y Asociados S.R.L. (Gabriela Nadery Asociados SRL s/ infracción L. 24769, 2014)⁴⁵, la Cámara en lo Penal Económico revocó la resolución de la instancia anterior por la que se había rechazado el requerimiento fiscal de instrucción. En efecto, por mayoría (con un voto en disidencia), se asintió razón al fisco considerando que la presentación de una declaración jurada en cero de un período fiscal, habiendo exteriorizado para el mismo período

⁴¹ Morrone Roque y otros s/ infr. ley 23771, 150 (CSJN 19 de 08 de 1999)

⁴² Almatex SA s/ ley 24769 (CNPE 15 de 03 de 2012)

⁴³ (07 de 04 de 2013). Recuperado el 2016, de Blogs de la gente. Jurista Popular:

<http://blogsdelagente.com/juristapopular/2013/04/07/ley-penal-mas-benigna/comment-page-1/>

⁴⁴ Pampa SA s/ infracción L. 24769 (CAm. Nac. Penal Ec. 01 de 03 de 2012)

⁴⁵ Gabriela Nader y Asociados SRL s/ infracción L. 24769 (Cam. Nac. Penal Ec. 24 de 06 de 2014)

movimientos comerciales a través de las declaraciones juradas en el Impuesto al Valor Agregado, constituía un ardid y una maniobra tendiente a engañar al fisco. A un mes de vencido el plazo para la presentación de la declaración jurada de ganancias, el fisco advirtió lo ocurrido e inició una inspección. En su mayoría los jueces que intervinieron resolvieron de esa manera expresando que *“...debe entenderse al ardid o al engaño como una cualidad de la acción; esto es, en cuanto resulta una acción ardidosa o engañosa, toda vez que resulta exteriorización de una falsedad, sin importar que se trate de una astuta y compleja realización o de una sencilla mentira de fácil revelación...”* (Catania, 2007)⁴⁶. Agregaron, entre otras cosas, que para considerar que se ha constituido la acción típica, no se exige que la conducta de evasión llevada a cabo por el sujeto activo sea exitosa en el sentido de no poder ser detectada por el organismo recaudador, ya que de lo contrario se desvirtuaría el fin del procedimiento de fiscalización.

En otro caso, la Cámara dejó en claro el plazo al cual se refiere el artículo 1 de la Ley 24769. Se trató de un hecho de evasión tributaria simple, de una firma que había iniciado actividades el 02/01/2007, y la misma pretendía que no se aplique el artículo 1° por considerar que se trataba de un ejercicio irregular, y no de un ejercicio anual como literalmente se expresa en la ley. Llegó a Cámara el caso por apelación de parte de la representación fiscal, y que el juzgado de la instancia anterior había sobreseído a los responsables de la firma. La Cámara Nac. en lo Penal Económico revocó lo resuelto por considerar que el artículo primero era suficientemente claro en cuanto a que lo que pretende es la penalización de las evasiones que superen en un período determinado, un monto en pesos también determinado, pero de ninguna manera se pretendido punir en función de la cantidad de días en que la evasión se produzca, por lo que la interpretación aislada y meramente literal del término “ejercicio anual”, efectuada por el juzgado “a quo”, además de incongruente, es contraria a los fines que por la norma se persiguen. (Lulab Textiles SA s/ infracción L. 24769, 2014)⁴⁷

En otra causa con sentencia de la Cámara (American Jet SA, 2006)⁴⁸, ésta encontró culpable al presidente y vicepresidente de una S.A., por haber presentado una DDJJ de ganancias tardíamente, con impuesto a ingresar igual a cero, y a raíz de una fiscalización, se rectificó y se ingresó el saldo resultante que había sido omitido inicialmente. La C.N.P.E. confirmó lo resuelto en la instancia anterior por considerar que la rectificación y pago del tributo con posterioridad a la declaración engañosa no le resta, por sí mismo, carácter delictivo al intento llevado a cabo.

Para cerrar el desarrollo de algunos de los casos de este artículo primero de la Ley Penal Tributaria, no puedo dejar de mencionar el fallo de Corte por el cual se impidió a un contribuyente, la aplicación de la ley penal más benigna derivada de la modificación de los mínimos imposables de los artículos 1° y 2°.

⁴⁶ Catania, A. (2007). *Régimen Penal Tributario Estudio sobre la Ley 24.769*. Buenos Aires, Argentina: Editores del puerto

⁴⁷ Lulab Textiles SA s/ infracción L. 24769 (Cam. Nac. en lo Penal Ec. 29 de 08 de 2014)

⁴⁸ American Jet SA (Cam. Nac. en lo Penal Ec. 30 de 08 de 2006)

En este caso concreto (Soler Diego s/ recurso de casación, 2014)⁴⁹, el Tribunal Oral en lo Criminal Federal de Bahía Blanca, provincia de Buenos Aires, condenó al contribuyente a 3 años y 6 meses de prisión por 3 hechos: 2 hechos de evasión simple y 1 hecho de evasión agravada, llevados a cabo mediante el ocultamiento de ventas realizadas y el empleo de facturas apócrifas, que se tradujeron en la presentación de declaraciones juradas engañosas. Esta resolución fue apelada, y la Cámara de Casación Penal hizo lugar parcialmente al recurso deducido por su defensa y lo absolvió al condenado en la instancia anterior, por uno de los delitos de evasión simple (cuyo monto por impuesto y por año era inferior a \$ 400.000), pero lo condenó como autor de evasión simple por los otros dos hechos a 2 años y 6 meses de prisión. Se arribó a esa decisión por voto mayoritario, luego de analizar la modificación establecida por la ley 26.735 respecto de los montos mínimos exigidos para la configuración de los delitos por los que se había condenado. Contra aquel pronunciamiento, ambas partes interpusieron recurso extraordinario federal.

La Procuración General de la Nación, luego de un pormenorizado análisis del tema, del proyecto de ley, de la intención del legislador y de la razón por la cual se decide elevar los montos, a fin de lograr un uso eficiente de la actividad procesal para evitar dispendios jurisdiccionales vanos, resolvió dejar sin efecto la Resolución PGN N° 5/12, mediante el dictado de la Resolución PGN N° 1467/14.

Según la resolución PGN N° 5/12 del 08/03/2012, se debía interpretar el aumento de los mínimos de la ley penal tributaria dispuesto por la ley 26.735 como una actualización por la depreciación sufrida por la moneda nacional durante el período de vigencia de la ley 24.769 y no como un cambio de valoración social de los comportamientos que resulta necesario para reputar a una nueva ley como más benigna y, con ello, acceder al derecho constitucional de su aplicación retroactiva. Y en base a ello debían impugnar obligatoriamente toda resolución judicial que fuera contraria a este criterio.

Mediante esta nueva Resolución PGN N° 1467/14, la procuradora General de la Nación resolvió dejar sin efecto esa controversial resolución, adecuando el criterio a la mayoritaria interpretación jurisprudencial que todas las instancias ya habían realizado sobre este punto.

Por ello, desde ahora, cada Fiscal deberá juzgar en cada caso si resulta procedente la apelación o si entiende que la aplicación de la ley penal más benigna resulta ajustada a derecho.

A su vez, respecto al caso concreto, en su dictamen la Procuración General de la Nación resolvió hacer lugar a la apelación federal de la parte querellante, por lo que consideró que debía hacerse lugar al recurso y revocar la sentencia impugnada.

Decidió de esa manera por considerar, entre otras cuestiones, que el objetivo que inspiró la reforma respondió exclusivamente a la necesidad de corregir los efectos de la depreciación de la moneda nacional en la que fueron expresados los montos mínimos, advirtiendo sobre la inexistencia de criterios de benignidad orientados a desincriminar conductas consideradas ilícitas bajo la anterior legislación. Más a su favor, si se tiene en cuenta que siempre se persiguió con esta ley castigar a los “grandes evasores”, los cuales no dejan de serlo sólo por el

⁴⁹ Soler Diego s/ recurso de casación, 765 (CSJN 18 de 02 de 2014)

hecho de que se actualicen los criterios para permitir una mayor eficacia en la selección de nuevos casos en un nuevo contexto económico.

A su vez, dejó en claro que cuando se analiza una norma para aplicarla por considerarla más benigna que la anterior, debe ser aplicada en todas sus partes, por más de que alguna de ellas resultare perjudicial para el contribuyente, ya que de otra manera sería arbitraria. Por eso mismo consideró que aun aplicando los nuevos montos punibles, debían calificarse ambos casos de evasión en el IVA ya que ambas superaban el monto de \$ 400.000, con el agravante de la utilización de facturas apócrifas (inciso incorporado por la reforma en el artículo 2 de la L.P.T.).

Este último caso sirve de pie para iniciar del desarrollo del actual artículo 2° del Régimen Penal Tributario:

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 1º 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.

Con las reformas introducidas por la ley 26.735, el inciso a) se actualizó en igual proporción que el artículo primero, de igual manera que ocurrió con los incisos b) y c). Se introdujo a su vez, el inciso d), resultando ésta ser la única novedad en materia de calificantes, apareciendo así el agravamiento de la conducta cuando mediere el uso total o parcial de facturas o cualquier otro documento equivalente, ideológica o materialmente falsos.

Junto con la incorporación de este inciso surgieron varios interrogantes, teniendo en cuenta la gravedad de la calificación de una conducta de evasión en relación con la pena prevista. Los especialistas se preguntaban ¿qué ocurriría si en una evasión de \$ 1.000.000 por ejemplo, lo evadido mediante facturas apócrifas fuese \$ 2.000? Al literal de la redacción vigente, que contempla el uso “parcial”, la respuesta sería que la circunstancia agravante estará verificada. “...un hecho de evasión tributaria del mínimo posible (\$ 400.000) para cuya perpetración se usen parcialmente facturas apócrifas (y “parcialmente”, por ejemplo, pudiera ser un monto mínimo como \$ 200 o \$ 300, en una o varias facturas menores), puede llegar a tener una pretensión de pena en abstracto por un mínimo de tres años y seis meses de prisión, mientras que si no existieran esas pocas facturas sería de dos años. En la escala máxima, aquellos \$ 200 “justificados” mediante facturas o documento equivalente ideológica o materialmente falsos, llevarán al máximo hasta nueve años de prisión en lugar de seis, la desproporción y la

*desigualdad, sino media una pretoriana corrección del literal legal, son evidentes.*⁵⁰ (Riquert, 2012)

A diferencia del artículo primero, una imputación por evasión simple, permite experimentar el proceso penal en libertad, una imputación por evasión calificada, puede conducir a experimentar el proceso penal privado de la libertad. El monto de la pena previsto por el art. 2° puede dar lugar a la prisión preventiva. En caso de dar lugar a una condena, aunque no haya tenido prisión preventiva, siempre va a ser ésta de cumplimiento efectivo. Es la diferencia práctica entre una calificación del art. 1° y del art. 2°. Es para autores y partícipes.

a) Tipo Objetivo

La figura básica del artículo 1° se agrava por varios motivos, no siendo necesario que se verifique más de uno de ellos para que la conducta se califique.

El inc. a) es meramente cuantitativo, tiene lugar la calificación de la conducta cuando lo evadido supera los 4 millones de pesos, no dice por impuesto y por año pero si es por impuesto y por año. No es necesario que la figura calificada reproduzca la conducta básica, porque la contiene.

El inc. b) tiene dos elementos, un monto superior a \$800.000 y una modalidad comisiva, la utilización de persona/s interpuesta/s para ocultar la identidad del verdadero obligado. El caso de testaferros, sociedades de cartón, etc. Cuando hay utilización de personas interpuestas pero no se supera el monto de \$800.000 cae en el art. 1°, si supera los \$400.000. Deben darse los dos elementos.

Inc. c), \$800.000 por impuesto y por año, MÁS utilización fraudulenta de beneficios fiscales. La enunciación no es taxativa, ya que se mencionan “...exenciones, desgravaciones, diferimientos, liberaciones, reducciones o cualquier otro tipo de beneficios fiscales...”. Un problema que surge de este inciso, es que la legislación no ha dado una definición de “beneficios fiscales”. Guillermo Lalanne los define como toda norma que motivada en razones ajenas a los principios jurídicos que fundamentan el establecimiento del impuesto produce una dispensa total o parcial de la obligación tributaria. De esa manera, suponen siempre la realización del hecho imponible contemplado en la norma, lo que da nacimiento a la obligación tributaria, aspecto que permite diferenciarlos de las “subvenciones o subsidios fiscales”, que son medidas que tiendan a promocionar o fomentar una determinada conducta. (Lalanne, 2003)⁵¹

Inc. d) como se anticipó, es una causal nueva de calificación de la conducta. En primer lugar no contempla monto, sólo una modalidad comisiva. En los otros incisos hay además de la modalidad comisiva un monto. Evadiendo más de \$400.000 por impuesto y por año, se calificaría. Al menos se debe alcanzar el monto de la evasión simple, verificada la hipótesis del primero si se utilizan facturas o documentos equivalentes falsos en forma total o parcial, se calificaría la conducta

⁵⁰ Riquert, M. A. (2012). *Regimen Penal Tributario y Previsional*. Buenos Aires, Argentina: Hammurabi

⁵¹ Lalanne, G. A. (2003). Aprovechamiento indebido de beneficios fiscales. *Seminario Nacional "Régimen Penal Tributario"*. Mar del Plata.

El código penal contempla dos formas de falsificación en sus artículos 292 y 293: la falsedad material y La falsedad ideológica. La falsedad material tiene que ver con el continente, un comprobante que ha sido creado artificialmente con la finalidad de crear crédito fiscal o gastos falsos. La falsedad ideológica tiene que ver con el contenido, una operación que no existió o que fue concretada por un monto inferior.

Técnicamente hablando, la factura apócrifa es un instrumento privado, un documento emitido por un particular. Si nos atenemos al art. 293 del código Penal no podría haber falsedad ideológica, sólo hay falsedad ideológica de un instrumento público. Se estaría utilizando como calificante una conducta que en sí misma es típica. Falsificar el contenido de un instrumento privado no es delito per se, no encuadra en el código penal.

Comprobante falso: debe probarse que el contribuyente no existe, o no tiene capacidad, o que la operación no se llevó a cabo o se llevó a cabo por un monto inferior.

b) Tipo subjetivo

Al igual que en la figura básica (artículo 1°), son casos dolosos. La conducta requiere el dolo directo, y básicamente se reproduce lo desarrollado precedentemente para el artículo primero.

c) La pena

La pena será de 3 años y 6 meses a 9 años de prisión. Aquí radica una gran diferencia respecto al artículo anterior, ya que en principio, al ser el máximo de pena prevista superior a 8 años, no habría posibilidad de aplicar exención de prisión y excarcelación. No obstante, una buena interpretación de los artículos 316 a 319 del Código Procesal Penal de la Nación, permite que se conceda el beneficio de la libertad durante el proceso, cuando esta situación no dificulte la investigación y pueda presumirse que no se intentará eludir la acción de la justicia.

Exención de prisión. Procedencia

Art. 316. - Toda persona que se considere imputada de un delito, en causa penal determinada, cualquiera sea el estado en que ésta se encuentre y hasta el momento de dictarse la prisión preventiva, podrá, por sí o por terceros, solicitar al juez que entiende en aquélla, su exención de prisión.

El juez calificará el o los hechos de que se trate, y cuando pudiere corresponderle al imputado un máximo no superior a los ocho (8) años de pena privativa de la libertad, podrá eximir de prisión al imputado. No obstante ello, también podrá hacerlo si estimare prima facie que procederá condena de ejecución condicional, salvo que se le impute alguno de los delitos previstos por los arts. 139, 139 bis y 146 del Código Penal. (Expresión "..., salvo que se le impute alguno de los delitos previstos por los arts. 139, 139 bis y 146 del Código Penal" incorporada por art. 12 de la [Ley N° 24.410](#) B.O. 2/1/1995)

Si el juez fuere desconocido, el pedido podrá hacerse al juez de turno, quien determinará el juez interviniente y le remitirá, si correspondiere, la solicitud.

Excarcelación. Procedencia

Art. 317. - La excarcelación podrá concederse:

1°) En los supuestos que correspondiere la exención de prisión.

2°) Cuando el imputado hubiere cumplido en detención o prisión preventiva el máximo de la pena prevista por el Código Penal para el o los delitos que se le atribuyan.

3°) Cuando el imputado hubiere cumplido en detención o prisión preventiva la pena solicitada por el fiscal, que a primera vista resultare adecuada.

4°) Cuando el imputado hubiere cumplido la pena impuesta por la sentencia no firme.

5°) Cuando el imputado hubiere cumplido en detención o prisión preventiva un tiempo que, de haber existido condena, le habría permitido obtener la libertad condicional, siempre que se hubieran observado los reglamentos carcelarios.

Excarcelación. Oportunidad

Art. 318. - La excarcelación será acordada en cualquier estado del proceso de oficio o a pedido del imputado o su defensor o cuando el imputado hubiere comparecido espontáneamente o fuere citado conforme con lo previsto en los artículos 279 y 282, respectivamente.

Cuando el pedido fuere formulado antes del auto de procesamiento, el juez tendrá en cuenta la calificación legal del hecho que se atribuya o aparezca cometido, sin perjuicio de revocar o modificar su decisión al resolver la situación del imputado; si fuere posterior, atenderá a la calificación contenida en dicho auto.

Restricciones

Art. 319. - Podrá denegarse la exención de prisión o excarcelación, respetándose el principio de inocencia y el artículo 2 de este Código, cuando la objetiva y provisional valoración de las características del hecho, la posibilidad de la declaración de reincidencia, las condiciones personales del imputado o si éste hubiere gozado de excarcelaciones anteriores, hicieren presumir, fundadamente, que el mismo intentará eludir la acción de la justicia o entorpecer las investigaciones.

Por otra parte, al ser el mínimo de prisión el plazo de 3 años y 6 meses, tampoco sería aplicable lo dispuesto en el artículo 26 del Código Penal de la Nación:

ARTICULO 26.- *En los casos de primera condena a pena de prisión que no exceda de tres años, será facultad de los tribunales disponer en el mismo pronunciamiento que se deje en suspenso el cumplimiento de la pena. Esta decisión deberá ser fundada, bajo sanción de nulidad, en la personalidad moral del condenado, su actitud posterior al delito, los motivos que lo impulsaron a delinquir, la naturaleza del hecho y las demás circunstancias que demuestren la inconveniencia de aplicar efectivamente la privación de libertad. El tribunal requerirá las informaciones pertinentes para formar criterio, pudiendo las partes aportar también la prueba útil a tal efecto.*

Igual facultad tendrán los tribunales en los casos de concurso de delitos si la pena impuesta al reo no excediese los tres años de prisión.

No procederá la condenación condicional respecto de las penas de multa o inhabilitación.

Marcos Sequeira frente a esto, menciona dos posturas para enfrentar el problema de la excarcelación, frente al monto de la pena prevista en este artículo segundo: una de ellas, niega que la excarcelación proceda, aferrándose a lo dispuesto en el artículo 316 del CPPN descripto precedentemente, y el artículo 26 del Código Penal de la Nación.

La otra postura, considerada por él correcta, sostiene que el monto de la pena no es decisivo para determinar la excarcelación. Así, en su obra expresó que la vigencia de los incisos 22] de la CN) – en particular el Pacto San José de Costa Rica y el Pacto de Derechos Políticos, Sociales y Económicos- impone una interpretación de las normas relativas a la prisión preventiva (artículos 316 y ss. del CPP). En primer término, el criterio empleado por la Comisión Interamericana alude a la razonabilidad de las causales de justificación dadas por los jueces para el dictado de la prisión preventiva y, luego, satisfecha la misma establecer si la duración de la prisión es razonable o no. “De ello resulta que, por sí sola, la escala penal del delito respectivo conforma sólo una pauta para el mantenimiento de la prisión preventiva. En otras palabras, a la luz del criterio referido del órgano de interpretación del Pacto de San José de Costa Rica (Comisión Interamericana) y la búsqueda por ello de la interpretación más apropiada para alcanzar su fin y su objeto, la restricción del artículo 316 del CPP debe ser entendida de manera relativa y no excluyente”.⁵² (Sequeira M. A., Régimen Penal Tributario, 2012)

De esta manera, considera que la sola presunción de la comisión del delito por parte del imputado, es insuficiente para la concreción de la medida cautelar, en tanto tal presunción sólo puede ser confirmada por el dictado de la condena definitiva y equivaldría a una justificación a priori para la pena anticipada, incompatible con la garantía de presunción de inocencia consagrada tanto por el artículo 18 de la CN como por el Pacto de San José de Costa Rica.

Al respecto del tema, el Doctor Sequeira ha hecho un importante trabajo⁵³ (Sequeira M. A., 2014), entre muchos otros, aclarando la racionalidad y posibilidad de aplicar la prisión preventiva. En él, sostiene acertadamente que la prisión preventiva es sin duda la más grave y polémica de las resoluciones que un tribunal puede adoptar en el transcurso del proceso pena, ya que mediante ella se priva al imputado de su derecho fundamental a la libertad, en un prematuro estadio procesal en el que, por no tener todavía condena firme, se presume su inocencia.

Respecto al instrumento de la prisión preventiva, es menester destacar que sólo puede ser utilizada con objetivos estrictamente cautelares: asegurar el desarrollo del proceso penal y la eventual ejecución de la pena. A su vez, exige para su dictado de al menos, 3 requisitos: el *fumus boni iuris*, o apariencia del buen derecho, el *periculum in mora*, o peligro en la demora, y sobre todo, la imposibilidad de obtener los objetivos procurados por otro medio que resulte

⁵² Sequeira, M. A. (2012). *Régimen Penal Tributario*. Buenos Aires: La Ley.

⁵³ Sequeira, M. A. (07 de 2014). La incidencia del fallo "Lolo Fraire" en procesos penales por evasión tributaria o previsional calificada. *Práctica Integral Córdoba*, 1-4

menos gravoso, sin dejar de contemplar su proporcionalidad. De no ser así, se transforma en un claro anticipo de la pena de prisión, y en consecuencia, afecta el principio de proporcionalidad y el estado constitucional de inocencia. Las resoluciones que impongan la prisión preventiva deben respetar los requisitos esenciales de legalidad, proporcionalidad, excepcionalidad, jurisdiccionalidad y motivación. La motivación no tiene otra exigencia que dar a conocer cuál es el sustento del juez para determinar que en un caso concreto es necesaria la privación cautelar de libertad para un correcto funcionamiento de la administración de justicia.

En cuanto al peligro procesal que pueda motivar a esta medida cautelar, reviste éste dos elementos fundamentales: el peligro de fuga y la perturbación de la actividad probatoria. Mas allá que existan indicios o medios probatorios que vinculan razonablemente al imputado con la comisión del hecho delictivo, y más allá del quantum de la eventual pena a imponerse, exista peligro de fuga o peligro de entorpecimiento de la actividad probatoria.

Habiendo hecho un repaso sobre estos conceptos importantes, a continuación se comentarán algunos casos concretos relacionados con la evasión tributaria agravada del artículo segundo de la LPT.

En la causa Germaiz SA s/infracción L.24769, el responsable de la firma había sido imputado por el delito de evasión en el IVA, por el ejercicio fiscal 2005, habiendo utilizado para la comisión del mismo facturas falsas para el respaldo de compras, locaciones y/o prestaciones de servicios, y a su vez, por una suma distinta, en concepto de salidas No Documentadas con relación al mismo ejercicio fiscal. Los mencionados hechos habían sido calificados con el artículo 2 inciso a) de la Ley 24.769, con la redacción anterior a la reforma introducida por la ley 26.735 (B.O. 28/12/2011), por ser la norma que se encontraba vigente al momento de los hechos y por considerar el juzgado que la nueva redacción no es más benigna que la anterior en el caso porque la nueva redacción introduce una circunstancia agravante por la utilización de facturas apócrifas.

La defensa planteó la inconstitucionalidad de la circunstancia agravante del delito de evasión tributaria prevista por el artículo 2 inciso d) de la ley 24.769, incorporado por la ley 26.735 por considerar que "...la hipótesis agravante contemplada en el inciso d) de la ley 24.769 es un tipo penal inconstitucional por irrazonable, dado que las conductas que relata, cuando se trata de la utilización total o parcial de facturas o cualquier otro documento equivalente, ideológica o materialmente falsos, no afectan más gravemente el bien jurídico antepuesto a tales normas que las conductas previstas en la evasión simple...". Fue rechazado tal planteo de inconstitucionalidad, por lo que la defensa del imputado interpuso recurso de apelación ante la Cámara Nacional en lo Penal Económico. La Cámara confirmó la resolución recurrida por considerar que la norma en cuestión no puede ser descalificada desde el punto de vista constitucional ya que por la misma no se afectan principios constitucionales. A su vez, los jueces intervinientes analizaron la intención del legislador, y trajeron a colación lo que tiene dicho el Más Alto Tribunal al respecto: "...por encima de lo que las leyes parecen decir literalmente, es propio de la interpretación indagar lo que ellas dicen jurídicamente; sin que esa tarea exista óbice alguna para que el juez pueda apartarse de las palabras de la ley, cuando su interpretación sistemática así lo requiera...".

Resulta claro que al sancionar el inciso d) del artículo 2 del Régimen Penal Tributario, el legislador consideró que la utilización de facturas o de cualquier otro documento equivalente, ideológica o materialmente falso en la comisión del delito de evasión, constituye una conducta de gravedad singular. El organismo recaudador debe invertir muchos recursos para poder comprobar la autenticidad de una factura registrada en la contabilidad de un contribuyente.

En el fallo Louis Dryfus S.A. s/infracción L. 24769⁵⁴ (Drifus SA s/ infracción L. 24769. Incidente de extinción de la acción penal por prescripción., 2014), el representante del fisco apeló ante la Cámara la resolución de la instancia anterior por la que se dispuso declarar extinguida por prescripción la acción penal instada contra el representante de la firma con relación al presunto aprovechamiento indebido de reintegros correspondientes al ejercicio 2002, y en consecuencia sobreseer al nombrado en orden al hecho mencionado. A su vez, resolvió declarar extinguida por prescripción la acción penal instada contra el mismo sujeto con relación a la presunta evasión del pago del Impuesto a las Ganancias correspondiente al ejercicio 2002 de la sociedad.

Por mayoría, la Cámara resolvió confirmar lo resuelto en relación al sobreseimiento por aprovechamiento indebido de reintegros, teniendo en cuenta que este delito tipificado en el artículo 3 de la LPT, prevé como pena máxima la de nueve años de prisión, plazo considerado a fin de computar la prescripción de la acción penal. Lo cierto es que el último reintegro pagado indebidamente a la empresa había sido con fecha 18/09/2002, y la fecha en que el juzgado de la instancia anterior dispuso la citación a prestar declaración indagatoria había sido el 23/09/2011, por lo que entre ambas fechas habían pasado más de 9 años.

En lo atinente a la evasión vinculada al pago del Impuesto a las Ganancias del año 2002, no habrían transcurrido los 9 años entre la comisión del delito dado por la fecha en que fue presentada la declaración jurada y la fecha de citación para declaración indagatoria, por lo cual no se encontraba prescripta la acción penal, por lo que se revocó en ese punto lo que había resuelto. Se discutió también, la aplicabilidad de la ley penal más benigna que aumentaba los montos punibles, y en definitiva como había mediado la utilización de facturas apócrifas para la comisión de ese delito, sea mediante la aplicación del texto vigente del Régimen Penal Tributario al momento de la supuesta comisión del delito, o desde la perspectiva del texto de aquel cuerpo legal establecido con posterioridad por la ley 26.735, de todas maneras el hecho aludido se adecuaría a los tipos penales para los cuales se contempla en abstracto una pena máxima de prisión de 9 años de duración, ya que de una u otra forma se calificaba la conducta (por el monto antes de la reforma, y por el inciso d) del artículo 2 luego de la misma).

En otro caso, I.T. S.A. s/L. 24769,⁵⁵ (I.T. SA s/ L. 24769, 2014) se discutió sobre la aplicación de la ley penal más benigna, respecto a los nuevos montos vigentes desde la modificación impuesta por la ley 26.735, y también, sobre la aplicación del inciso b) del artículo 2 de la LPT. El juzgado de primera instancia dispuso el sobreseimiento de los responsables por considerar extinguida la prescripción de la acción penal para perseguir los hechos que se les atribuyen. Los sobreseimientos fueron apelados por el representante del Ministerio Público, cuestionados

⁵⁴ Drifus SA s/ infracción L. 24769. Incidente de extinción de la acción penal por prescripción. (Cam. Nac. en lo Penal Ec. 07 de 02 de 2014)

⁵⁵ I.T. SA s/ L. 24769 (Cam. Nac. en lo Penal Ec. 16 de 04 de 2014)

por dos motivos: por un lado por la aplicación de una ley penal más benigna, y por otro, por la concurrencia del agravante del artículo 2 inciso b) de la ley 24.769.

En relación al primer punto, no consideró la Cámara la aplicación de la ley penal más benigna, por lo que el monto evadido encuadraba en el artículo segundo inciso a), por lo que la prescripción de la acción penal operaba en ese caso transcurridos los 9 años, tiempo máximo de pena, por lo que no se encontraba prescripta. Y en el análisis del segundo punto en discusión, consideró que sólo se requiere que la interposición de persona haya sido una modalidad delictiva con la finalidad de ocultar la identidad del verdadero obligado tributario, siendo que las personas que concurrieron a la constitución de la sociedad anónima, por más que hayan ocultado su verdadera identidad, intervinieron en el hecho para simular quién era el sujeto obligado. Por lo cual, se consideraba encuadrada la conducta en el segundo inciso del artículo 2, y la acción penal tampoco estaba prescripta en este caso. La Cámara revocó por estos motivos lo resuelto anteriormente.

En numerosos casos las resoluciones sobre la aplicación de la ley penal más benigna sobre hechos de evasión consumados antes de la actualización de los montos, no resultó procedente debido a que los jueces, analizando los antecedentes parlamentarios por los cuales modificó el art. 2 de la ley 24769, consideran que la nueva ley modificó los montos, no implicando esto un cambio de valoración jurídica de los hechos materia de juzgamiento ni una modificación en el contenido de injusto de los mismos, sino sólo una actualización monetaria, lo cual no justifica aplicarla retroactivamente a hechos cometidos durante la vigencia de la ley anterior.

Para cerrar el análisis del artículo segundo, voy a comentar sobre el caso Ciccone Calcográfica S.A.⁵⁶ (Ciccone Calcográfica SA s/ infracción ley 24769, 2008), en el cual se había decretado el procesamiento sin prisión preventiva del presidente y vicepresidente de la firma por la presunta evasión del pago del impuesto a las ganancias del período fiscal 1999. La firma había presentado la DDJJ del Impuesto a las Ganancias del mencionado período fiscal extemporáneamente, en la cual se habían deducido quebrantos supuestamente improcedentes. El fisco les objetaba la deducción de un quebranto proveniente de la empresa del exterior del país "Ciccone Internacional Inc", y de otro quebranto proveniente de la diferencia de utilidades correspondientes a la participación de la contribuyente Ciccone Calcográfica S.A en otras firmas que en las que se encontraba vinculada por participación accionaria, pero se trababa de un "tercero" a los fines impositivos.

El juzgado Nac. Penal Tributario decidió que para el caso del quebranto originado en la pérdida de Ciccone Internacional Inc., si bien no era procedente su deducción de acuerdo a las disposiciones de la ley del impuesto, se había acreditado en el caso un error de prohibición invencible que impidió a los imputados comprender la improcedencia de la deducción del quebranto cuestionado, por lo cual no correspondía computar el ajuste en trato efectuado por el Organismo Recaudador a los efectos de cuantificar el monto de impuesto a las ganancias correspondiente al período fiscal 1999.

En cuanto a la deducción del quebranto proveniente del resultado de otras empresas, resolvió que correspondía computar el ajuste propuesto por la autoridad fiscal.

⁵⁶ Ciccone Calcográfica SA s/ infracción ley 24769 (Juzgado Nac. Penal Trib. 04 de 06 de 2008)

De esa manera, resultó que la diferencia de impuesto a las ganancias correspondiente al ejercicio anual 1999, que habría omitido ingresar la contribuyente Ciccone Calcográfica S.A. al fisco, no alcanzaba la suma de \$ 1.000.000 para encuadrar la conducta en el artículo 2 de la ley 24.769, ni aún alcanzaba la suma de \$ 100.000, para encuadrarla en el artículo primero, por lo que se sobreesió a los responsables respecto a estos cuestionamientos.

EXTINCIÓN DE LA ACCION PENAL

Cometido el ilícito, no siempre tiene lugar la aplicación de penalidades. Existen situaciones en las cuales se produce la extinción del derecho de perseguir con sanciones a los autores del ilícito, y aun puede suceder que habiéndose dictado sentencia condenatoria, la pena no puede ser ejecutada. (Soler)⁵⁷

Esto significa que una causa extintiva puede producirse desde el momento de comisión del ilícito hasta una fecha posterior al dictado de la sentencia firme.

El marco legal de esta posibilidad, está dado por el artículo 59 del Código Penal:

ARTICULO 59.- La acción penal se extinguirá:

- 1) Por la muerte del imputado;*
- 2) Por la amnistía;*
- 3) Por la prescripción;*
- 4) Por la renuncia del agraviado, respecto de los delitos de acción privada;*
- 5) Por aplicación de un criterio de oportunidad, de conformidad con lo previsto en las leyes procesales correspondientes;*
- 6) Por conciliación o reparación integral del perjuicio, de conformidad con lo previsto en las leyes procesales correspondientes;*
- 7) Por el cumplimiento de las condiciones establecidas para la suspensión del proceso a prueba, de conformidad con lo previsto en este Código y las leyes procesales correspondientes.*

1. Muerte del autor

El efecto de la muerte del autor exime sólo al fallecido, no favorece al resto de los participantes, ni tampoco perjudica a sus herederos. Se acredita con la partida de defunción del encausado.

2. Amnistía

La amnistía en materia penal es un acto de naturaleza política que, interfiriendo en el ámbito de la delictuosidad penalmente declarada, aniquila la acción penal. Se inspira por la necesidad de evitar un mal mayor consistente en la intranquilidad social, mediante el mal menor del olvido del delito.

⁵⁷ Soler, O. y. (s.f.), (pág. 221).

La amnistía siempre debe ser dictada por ley, y es admisible respecto de todos los delitos fiscales y se funda en el art. 75 inc. 20 de la Constitución Nacional, que otorga al Congreso de la Nación la facultad, entre otras cosas, de “conceder amnistía generales”. Puede ser dictada mientras no exista sentencia condenatoria firme, ya que después de ella opera como causa extintiva de la pena. (Villegas H. B., 2007)⁵⁸

3. Prescripción

Villegas la define como un *“instituto jurídico en virtud del cual se adquieren o extinguen derechos por el mero transcurso del tiempo.”*

Para el caso de los delitos tributarios tipificados en la ley 24.769, es de aplicación el inciso 2 del artículo 62 del Código Penal. Según este precepto, la acción penal prescribe transcurrido un lapso igual máximo de la duración de la pena señalada para el delito, si se tratare de hechos reprimidos con prisión, no pudiendo, en ningún caso el término de prescripción ser superior a doce años ni inferior a dos.

A su vez, el art. 54 del mencionado Código establece que si dos delitos fiscales concurren idealmente entre sí o con delitos comunes, la prescripción de la acción se rige por el término correspondiente a la pena mayor, siendo ésta la única pena aplicable. El término de la prescripción comienza la medianoche del día en que se cometió el delito.

La interrupción de la prescripción tiene el efecto de borrar el lapso transcurrido, ante lo cual se inicia un nuevo cómputo.⁵⁹ (Villegas H. B., 2007)

Respecto a la interrupción de la prescripción el artículo 67 del Código Penal establece:

ARTICULO 67.- *La prescripción se suspende en los casos de los delitos para cuyo juzgamiento sea necesaria la resolución de cuestiones previas o prejudiciales, que deban ser resueltas en otro juicio. Terminada la causa de la suspensión, la prescripción sigue su curso.*

La prescripción también se suspende en los casos de delitos cometidos en el ejercicio de la función pública, para todos los que hubiesen participado, mientras cualquiera de ellos se encuentre desempeñando un cargo público.

El curso de la prescripción de la acción penal correspondiente a los delitos previstos en los artículos 226 y 227 bis, se suspenderá hasta el restablecimiento del orden constitucional.

En los delitos previstos en los artículos 119, 120, 125, 125 bis, 128, 129 —in fine—, 130 — párrafos segundo y tercero—, 145 bis y 145 ter del Código Penal, se suspende la prescripción mientras la víctima sea menor de edad y hasta que habiendo cumplido la mayoría de edad formule por sí la denuncia o ratifique la formulada por sus representantes legales durante su minoría de edad.

⁵⁸ Villegas, H. B. (2007). *Régimen Penal Tributario Argentino*. Buenos Aires: La Ley.

⁵⁹ Villegas, H. B. (2007). *Régimen Penal Tributario Argentino*. Buenos Aires: La Ley.

Si como consecuencia de cualquiera de los delitos indicados hubiera ocurrido la muerte del menor de edad, comenzará a correr desde la medianoche del día en que aquél hubiera alcanzado la mayoría de edad.

La prescripción se interrumpe solamente por:

a) La comisión de otro delito;

b) El primer llamado efectuado a una persona, en el marco de un proceso judicial, con el objeto de recibirle declaración indagatoria por el delito investigado;

c) El requerimiento acusatorio de apertura o elevación a juicio, efectuado en la forma que lo establezca la legislación procesal correspondiente;

d) El auto de citación a juicio o acto procesal equivalente; y

e) El dictado de sentencia condenatoria, aunque la misma no se encuentre firme.

La prescripción corre, se suspende o se interrumpe separadamente para cada delito y para cada uno de sus partícipes, con la excepción prevista en el segundo párrafo de este artículo.

4. Por la renuncia del agraviado, respecto de los delitos de acción privada.

Consiste en la dimisión hecha por el agraviado u ofendido por el delito, a su facultad de iniciar o proseguir el ejercicio de la acción penal, siempre que se trate de un delito de acción privada.

El fundamento de esta causal extintiva, por su parte, se vincula con la naturaleza del bien jurídico ofendido en el que el interés del particular se torna tanto o más importante que el del propio Estado. (terragnijurista)⁶⁰

5. Por aplicación de un criterio de oportunidad, de conformidad con lo previsto en las leyes procesales correspondientes.

Este inciso fue incorporado con la reforma que la Ley 27.147, ha introducido al Código Penal de la Nación. Fue una de las reformas más polémicas, y fue discutida su efectiva aplicación. Marcos Sequeira en un trabajo sobre Extinción de la Acción Penal (Sequeira M. A., 2016)⁶¹ llegó a la conclusión de que es aplicable este inciso a la ley 24.769, de acuerdo con lo previsto en su artículo 16, y siempre que se cumplan las exigencias allí dispuestas, básicamente cuando el sujeto obligado regularice espontáneamente su situación, dando cumplimiento a las obligaciones evadidas, 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.

⁶⁰ (s.f.). (T. M. A., Productor) Recuperado el 2016, de terragnijurista:
<http://www.terragnijurista.com.ar/lecciones/leccion18.htm>

⁶¹ Sequeira, M. A. (2016). La extinción de la acción penal como vía alternativa del régimen criminal tributario. *Práctica Integral Córdoba*

6. Por conciliación o reparación integral del perjuicio, de conformidad con lo previsto en las leyes procesales correspondientes.

En el mismo trabajo mencionado en el punto anterior, Sequeira comentó que a pesar de que no admitía interrogante de que no era aplicable este punto en el ámbito de la ley 24.769, acaba de salir la primera de las sentencias en la que el Tribunal revisor decidió que la acción penal se extingue, también dentro del ámbito criminal penal especial, por conciliación o reparación integral del perjuicio, de conformidad con las leyes procesales correspondientes. En el caso mencionado, la acriminada cancelo la pretensión fiscal más sus accesorios, y pidió su sobreseimiento mediante la aplicación del inciso 6 del artículo 59 del Código Penal.

De todas maneras, queda fuera la posibilidad de conciliación ya que los fiscos se encuentran privados de llegar a acuerdos conciliatorios con los contribuyentes y responsables.

7. Por el cumplimiento de las condiciones establecidas para la suspensión del proceso a prueba, de conformidad con lo previsto en este Código y las leyes procesales correspondientes.

La suspensión del proceso a prueba es un instrumento procesal que detiene el ejercicio de la acción penal en favor de un sujeto imputado por la comisión de un ilícito, quien se somete, durante un plazo, a una prueba en la cual deberá cumplir satisfactoriamente con ciertas y determinadas obligaciones legales e instrucciones que le imparta el tribunal para el caso concreto, a cuyo término se declara extinguida la acción penal, sin consecuencias jurídico-penales posteriores. Si se transgrede o cumple insatisfactoriamente la prueba, el tribunal previa audiencia en la que interviene el imputado, tiene la facultad de revocar la medida y retomar la persecución penal contra él. (Universidad Nacional Lomas de Zamora, 2012)⁶²

Si bien la ley 26735 (B.O. 28/12/2011) derogó la aplicación de la *probation* o “suspensión del juicio a prueba”, no parece inútil destacar que este instituto aún se aplica en aquellas situaciones donde lo impone el principio de retroactividad de la ley penal más benigna, contemplado en el artículo 2 del Código Penal.

En la causa Ducret, Cesar Luis y otro s/L.24769 (Ducret, César Luis y otro s/ L.24769, 2012)⁶³, la Cámara revocó lo decidido en la instancia anterior por reencuadrar las conductas reprochables de evasión tributaria simple y apropiación indebida de tributos. En el caso, la Cámara aplicó la ley actual respecto a los montos punibles, y si bien la suma evadida en el IVA de los períodos 08/2002 a 07/2003 era inferior a los \$ 4.000.000 (artículo 2 inciso a) ley 24769), había mediado para la comisión la utilización de facturas apócrifas, por lo que la conducta resultó calificada en razón del inciso d) del mencionado artículo, resultando el límite máximo de pena en ese caso el de 9 años, plazo que no había transcurrido entre la comisión del delito y el llamado a indagatoria. Respecto al aprovechamiento indebido de tributos tampoco estaba prescripta la acción ya que no habían transcurrido 6 años desde la comisión del delito hasta la fecha en que se ordenó declaración indagatoria.

⁶² (2012). Obtenido de Universidad Nacional Lomas de Zamora:

http://www.derecho.unlz.edu.ar/ventanas_2012/suspencion.pdf

⁶³ Ducret, César Luis y otro s/ L.24769 (Cám. Fed. San Martín 29 de 05 de 2012)

En otro caso ⁶⁴, (Blanco Carlos Alberto y otros s/ infracción L. 24769. Incidente de precripción de la acción penal., 2013) el Tribunal Oral Penal Económico rechazó la prescripción de la acción penal, que había sido solicitada por parte de la defensa del imputado, al entender que la sanción de la ley 26.735 elevó el monto previsto en el artículo 2 inciso a) de la ley 24.769, y que esa modificación implicaba la aplicación retroactiva de la nueva ley al caso concreto. En consecuencia, solicitó el dictado del sobreseimiento respectivo. El responsable estaba imputado por el delito de evasión en el impuesto a las ganancias por dos períodos fiscales consecutivos. Los hechos reprochables habían sido cometidos en fecha anterior a la reforma legal. Pero también la mencionada ley incorporó el inciso d) al artículo segundo, una causal de agravamiento respecto al artículo primero de la ley penal tributaria. Por ello, se resolvió que eran aplicables los artículos 1° y 2° inc. a) de la ley 24769, con anterioridad a la reforma de la ley 26735 por no resultar esta última en su consideración integral, más benigna.

En igual sentido se resolvió en la causa “Cereales y Servicios S.R.L. s/ infracción L. 24769” (Cereales y Servicios SRL s/ infracción L. 24769, 2012)⁶⁵. Resulta ser que en la mayoría de los casos en que se solicita la aplicación de la ley penal mas benigna, sólo se pretende una aplicación parcial de ella, en relación a los puntos en los que el imputado sería favorecido, pero la CSJN ha establecido, como ya se ha mencionado en otra oportunidad, que cuando “...la ley penal sancionada con posterioridad al hecho incriminado depare, en definitiva, un tratamiento más favorable al imputado, ella debe ser aplicada íntegramente, incluyendo aquellos aspectos que, individualmente considerados, resulten desventajosos con relación a la ley anterior...”.(confr. Fallos: 310:267).

Para cerrar el tema de extinción de la acción penal, y este trabajo, es importante destacar que más allá de los plazos de prescripción de la acción penal, si el impuesto está prescripto para la ley 11.683, no es exigible, no tengo el componente que requiere la figura de evasión, pasa a ser una obligación natural. No se podría construir una imputación penal en un caso así ya que si no hay hecho imponible no hay hecho punible.

⁶⁴ Blanco Carlos Alberto y otros s/ infracción L. 24769. Incidente de precripción de la acción penal. (Trib. Oral Penal Ec. 19 de 06 de 2013)

⁶⁵ Cereales y Servicios SRL s/ infracción L. 24769 (Cam. Nac. en lo Penal Ec. 16 de 10 de 2012)

CONCLUSIÓN

“Toda persona tiene el deber de pagar los impuestos establecidos por la ley para el sostenimiento de los servicios públicos”.

“Sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir, aquél a quien la acción punible le pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente”

La evasión impositiva siempre ha sido uno de los más serios y graves problemas que se sufren en Argentina, porque las consecuencias y los trastornos que ocasiona corroen los aspectos estructurales en los que se sustentan el funcionamiento y la vida misma de cualquier estado democrático. En efecto, ningún país puede funcionar, mínimamente, si no cuenta con los recursos provenientes de las contribuciones que los ciudadanos.

Entre las causales de evasión es importante tener en cuenta la inapropiada gestión del Estado respecto al gasto público, entendiendo que aquel debe dar el ejemplo en su ámbito para poder exigir conductas fiscales adecuadas.

La inversión del gasto público debe ser acorde con el bien común y las necesidades del país, en consecuencia, con el esfuerzo patrimonial impuesto a los contribuyentes.

Para tratar este problema creciente y muy instalado en nuestro país, que en definitiva nos afecta a todos, es muy importante crear una cultura tributaria, así también como una transparencia del destino de los recursos recaudados, generando confianza en los dirigentes para entender porque se pagan impuestos, quienes somos los beneficiarios, y a dónde va el sacrificio de los ciudadanos.

También es relevante que estamos en un país en el que se dictan leyes, resoluciones, decretos, dictámenes, todo el tiempo, a veces en igual sentido, a veces contradiciéndose unos con otros, lo que genera una cierta inseguridad jurídica, que sin ser ésta una causal de justificación para casos de evasión, puede ocurrir que se incurra en errores por la innumerable legislación vigente y aplicable en materia impositiva.

En la actualidad se mantiene en la ley 11.683 la infracción de defraudación fiscal para la que se prevé la pena de multa, mientras que en la ley 24.769 se tipifica la evasión fraudulenta con pena privativa de la libertad.

El relación a las figuras analizadas en el presente trabajo, el artículo 45 de la Ley 11.683 castiga a la figura de la omisión de impuestos, sea mediante la falta de presentación de declaraciones juradas por parte del contribuyente, ó por ser inexactas las presentadas y sanciona con una multa graduable entre el 50% y el 100% del gravamen dejado de pagar, retener o percibir, siempre que no corresponda la aplicación del art. 46 y en tanto no exista error excusable.

Del análisis de casos concretos se pudo ver que hay una gran diferencia entre si la conducta fue de omisión de presentación de declaraciones juradas o presentaciones inexactas de las mismas, ya que en este último caso, se verifica la culpa del obligado, y cuando haya habido falta de presentación, y dicho incumplimiento se subsane antes de que se notifique la vista determinativa a que se refiere el artículo 17 de la ley procedimental, la falta de presentación debe encuadrarse en las previsiones del artículo 38 y/o en su caso, en las del artículo 39.

Es importante destacar que hay una cuota muy importante de subjetividad a la hora de determinar si se configura o no, en un caso determinado, la eximición de responsabilidad por la presencia de un error excusable. Quien invoca la existencia del mismo debe probar y justificar su accionar, y es admitido en la mayoría de los casos, cuando existen criterios encontrados en la interpretación de las normas, o lagunas legales que regulen acerca del tema en discusión.

Por otro lado, bajo el subtítulo de “Multa por defraudación”, la ley de procedimiento tributario sanciona en su artículo 46 a quienes tengan la intención de perjudicar al fisco, con declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, por lo cual para la aplicación de esta figura, se requiere la presencia de dolo. No se admite la excusa de error.

En relación a la aplicación de este artículo, se pudo advertir que no toda falta de pago intencional del impuesto adeudado constituye un supuesto de defraudación fiscal, sino sólo aquella evasión que va acompañada de un artificio dirigido a evadir el tributo.

De acuerdo a lo mencionado precedentemente, se puede concluir que no es tan sencillo penar una conducta en base a la figura de defraudación del artículo 46 de la ley mencionada, sin probar la real intención del obligado, de evadir fraudulentamente sus obligaciones, ya que en caso contrario corresponde encuadrar en el art. 45 de la ley 11.683 la conducta por omisión de impuestos, con sanción menor a la del art. 46 por defraudación.

En el Título I del Régimen Penal Tributario, se han querido reunir bajo tal denominación, las figuras que pretenden preservar la Hacienda Pública de comportamientos defraudatorios consistentes en la falta de ingreso de tributos debidos al fisco, y, los delitos de evasión simple y agravada. Solo son considerados delictivos los hechos definidos en el código penal, en materia penal está prohibida la analogía. Sólo podemos ser imputados por un hecho definido por ley, la libertad es la regla y la privación de la libertad la excepción.

El artículo 19 de la Ley Penal Tributaria prevé como requisito para la realización de la denuncia penal, que se haya dictado previamente la determinación de oficio de la deuda tributaria, o en su caso, la convicción administrativa de la existencia de un ilícito.

A su vez, cometido el ilícito, no siempre tiene lugar la aplicación de penalidades. Existen situaciones en las cuales se produce la extinción del derecho de perseguir con sanciones a los autores del ilícito, y aun puede suceder que habiéndose dictado sentencia condenatoria, la pena no puede ser ejecutada. Una causa extintiva puede producirse desde el momento de la comisión del ilícito hasta una fecha posterior al dictado de la sentencia firme.

Respecto al Régimen Penal Tributario vigente, si bien fueron modificados los montos punibles, quedaron estáticos al momento de dicha modificación, por lo que sería bueno que se añadiera un sistema de actualización de manera tal que quede cubierto cualquier desajuste del valor de la moneda, por un índice determinado, ya que implica penas de prisión.

En relación a la incorporación del inciso d) del artículo segundo, introducida en la ley 24.769 por la reforma de la ley 26.735, adhiero a lo considerado por muchos especialistas, en el sentido de que podría modificarse o escalonarse la pena, de acuerdo a la proporción de

evasión cometida con la utilización de facturas apócrifas, respecto del total evadido, ya que han habido casos en que era muy poca dicha proporción, pero atendiendo a la literalidad de la ley se agravaba la conducta, y por lo tanto, la pena de prisión.

De todas formas, como mencioné precedentemente, pondría énfasis en una educación y cultura tributaria, que disminuya la disconformidad de los ciudadanos y la resistencia a la contribución mediante el pago de sus impuestos, que sería una manera de atacar el problema de raíz, junto a una reforma tributaria integral por medio de la cual sea proporcional la carga tributaria a los ingresos de las personas, e ir dejando de lado este modelo regresivo del consumo con el cual termina afectándose al que menos tiene.

BIBLIOGRAFIA

- (s.f.). (T. M. A., Productor) Recuperado el 2016, de terragnijurista:
<http://www.terragnijurista.com.ar/lecciones/leccion18.htm>
- El Paralelo (TFN 03 de 07 de 1980).
- Matriplast SA (TFN 12 de 11 de 1980).
- Mazza Generoso y Mazza Alberto, 000526 (CSJN 06 de 04 de 1989).
- Fundimetal S.A.C.I.F. c/DGI, CAF 045981/1994 (CNACAF 03 de 10 de 1995).
- Morixe Hnos. SACI, 933 (CSJN 20 de 08 de 1996).
- CASA ELEN-VALMI DE CLARET Y GARELLO C/ DGI, CSJ 000768/1997(33-C) (CSJN 31 de 03 de 1999).
- Morrone Roque y otros s/ infr. ley 23771, 150 (CSJN 19 de 08 de 1999).
- Montenegro Hnos SA c/ DGI , 000152 (CSJN 24 de 08 de 2000).
- Mar de Ajó Refrescos SA (TFN 22 de 12 de 2003).
- American Jet SA (Cam. Nac. en lo Penal Ec. 30 de 08 de 2006).
- Anzorreguy Carlos Alberto c/ DGI, 026578 (CNACAF 02 de 11 de 2006).
- Unilever de Arg. SA , . (TFN 19 de 07 de 2007).
- Ciccione Calcográfica SA s/ infracción ley 24769 (Juzgado Nac. Penal Trib. 04 de 06 de 2008).
- La Tranque SRL c/ DGI, 23579-I (CNACAF 23 de 12 de 2008).
- (2012). Obtenido de Universidad Nacional Lomas de Zamora:
http://www.derecho.unlz.edu.ar/ventanas_2012/suspencion.pdf
- Almatex SA s/ ley 24769 (CNPE 15 de 03 de 2012).
- Cereales y Servicios SRL s/ infracción L. 24769 (Cam. Nac. en lo Penal Ec. 16 de 10 de 2012).
- Ducret, César Luis y otro s/ L.24769 (Cám. Fed. San Martín 29 de 05 de 2012).
- Info de Derecho Penal*. (24 de 12 de 2012). Recuperado el 2016, de
<http://www.infoderechopenal.es/2012/12/error-de-prohibicion.html>
- Pampa SA s/ infracción L. 24769 (CAm. Nac. Penal Ec. 01 de 03 de 2012).
- (07 de 04 de 2013). Recuperado el 2016, de Blogs de la gente. Jurista Popular:
<http://blogsdelagente.com/juristapopular/2013/04/07/ley-penal-mas-benigna/comment-page-1/>

Blanco Carlos Alberto y otros s/ infracción L. 24769. Incidente de prescripción de la acción penal. (Trib. Oral Penal Ec. 19 de 06 de 2013).

Hidalgo Fernando SA s/ apelación Bienes Personales (TFN 05 de 11 de 2013).

Martínez Guillermo Alfredo c/ DGI, 37497 (CNACAF 05 de 11 de 2013).

Pagola Ricardo Eduardo, 015126 (CNACAF 19 de 11 de 2013).

Drifus SA s/ infracción L. 24769. Incidente de extinción de la acción penal por prescripción. (Cam. Nac. en lo Penal Ec. 07 de 02 de 2014).

Gabriela Nadery Asociados SRL s/ infracción L. 24769 (Cam. Nac. Penal Ec. 24 de 06 de 2014).

Higuaín, Gonzalo s/Infracción Ley N° 24.769, IJ-LXXII-457 (Juzgado Nacional de 1ª Instancia en lo Penal Tributario 08 de 07 de 2014).

I.T. SA s/ L. 24769 (Cam. Nac. en lo Penal Ec. 16 de 04 de 2014).

Lulab Textiles SA s/ infracción L. 24769 (Cam. Nac. en lo Penal Ec. 29 de 08 de 2014).

Rodríguez, Hugo Alejandro s/ apelación, . (TFN 27 de 05 de 2014).

Soler Diego s/ recurso de casación, 765 (CSJN 18 de 02 de 2014).

Díaz Blanco García, Pablo c/ DGI, 1477 (CNACAF 05 de 03 de 2015).

A.F.I.P. (30 de 07 de 2007). Instrucción General AFIP 6/2007. 6/2007. Buenos Aires, Buenos Aires, Argentina: .

Catania, A. (2007). *Régimen Penal Tributario Estudio sobre la Ley 24.769*. Buenos Aires, Argentina: Editores del puerto.

Chiara Díaz, C. A. (1997). *Ley penal tributaria y previsional, N° 24.769. El delito de evasión fiscal*. Rubinzal - Culzoni.

Chiara Díaz, C. A. (05 y 06 de 09 de 2003). Ley penal tributaria y previsional: Bien jurídico protegido. Los delitos de evasión simple y agravada. *Seminario Nacional de Régimen Penal Tributario*, 4.

Díaz Sieiro, H. B. (1993). *Procedimiento Tributario*. Bs. Aires: Macchi.

Enrique, R. R. (24 de 04 de 1998). Conf. Ramazzotti Raúl Enrique.

Giuliani Fonrouge, S. C. (2005). *Derecho financiero*. Buenos Aires: La Ley.

H., S. P. (2010). Prevista. ¿Acto preparatorio o determinativo de oficio? *Practica y Actualidad Tributaria*.

Lalanne, G. A. (2003). Aprovechamiento indebido de beneficiosfiscales. *Seminario Nacional "Régimen Penal Tributario"*. Mar del Plata.

- MUÑOZ CONDE Francisco, G. A. (2004). *Derecho Penal*. Valencia, España: Tirant Lo Blanch.
- Navarrine. (07 de 03 de 2003). La elusión fiscal no es delito fiscal. *Periódico Económico Tributario*, pág. 1.
- Riquert, M. A. (2012). *Regimen Penal Tributario y Previsional*. Buenos Aires, Argentina: Hammurabi.
- Rusconi. (2004). La imputabilidad del delitlos a los profesionales. Definición de su participación. . *Jornada sobre el Profesional y el Régimen Penal Tributario*, (pág. 39).
- Sanfelice, M. L. (16 de 12 de 2014). *tuespaciojuridico.com.ar*. Recuperado el 2016, de <http://tuespaciojuridico.com.ar/tudoctrina/2014/12/16/el-inicio-de-una-causa-penal-tributaria-en-orden-a-la-ley-n-26-735/>
- Sequeira, M. A. (2012). *Régimen Penal Tributario*. Buenos Aires: La Ley.
- Sequeira, M. A. (05 de 2014). La apropiación indebida de tributos yde recursos de la seguridad social frente a la crisisdel concepto tradicional del dolo. *Práctica Integral Córdoba*, 12.
- Sequeira, M. A. (07 de 2014). La incidencia del fallo "Lolo Fraire" en procesos penales por evasión tributaria o previsional calificada. *Práctica Integral Córdoba*, 1-4.
- Sequeira, M. A. (2016). La extinción de la acción penal como vía alternativa del régimen criminal tributario. *Práctica Integral Córdoba*.
- Soler, O. y. (s.f.), (pág. 221).
- Teoría del delito Penal*. (s.f.). Recuperado el 2016, de <http://teoriadeldelitopenal1.es.tl/La-Culpabilidad.htm>
- Villegas, H. B. (2007). *Régimen Penal Tributario Argentino*. Buenos Aires: La Ley.
- Villegas, H. E. (2001). *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. Buenos Aires: Depalma.
- Vizcaíno, C. G. (2007). *Derecho Tributario. Consideraciones económicas y jurídicas*. Buenos Aires: Lexis Nexis.
- Zapatero, L. A. (1987). *Delitos contra la hacienda pública en materia de subvenciones*. Madrid, España: Centro de Publicaciones Madrid.
- Ziccardi, H. (2008). *75° aniversario de la ley 11.683: homenaje a la facultad de Cs. Económicas. Universidad de Buenos Aires*. Buenos Aires: Edicon.