

TRATADO DEL RÉGIMEN PENAL TRIBUTARIO



TOMO I

HUMBERTO J. BERTAZZA

NORBERTO J. MARCONI

(Directores)

ALVAREZ ECHAGÜE, J. M. • BARROETAVEÑA, D. G.

BERTAZZA, H. J. • BONZÓN, J. C.

CAPPANNARI, J. J. • CHICO DE LA CÁMARA, P.

CORTI, M. • DAMARCO, J. • DE LLANO, H.

DELLA ROCCA H. • DEVOTO, E. • DÍAZ, V. O.

DÍAZ ORTIZ, J. A. • FRIDENBERG, J. P.

GARCÍA NOVOA, C. • GOLDMAN, D.

HERRERA MOLINA, P. M. • LONGOBARDI, M.

LÓPEZ, J. • LÓPEZ BISCAYART, J. • MANGINI, M.

MANONELLAS, G. N. • MARCONI, A. C.

MARCONI, N. J. • NERCELLAS, M. • O'DONNELL, A.

ORCE, G. • PAMPLIEGA, I. • PATURLANNE, G. H.

PÉREZ, D. • ROBIGLIO, C. • RODRÍGUEZ, R.

RUETTI, G. • RUSCONI, M. • SEMACHOWICZ, E. D.

SPOLANSKY, N. • ZICCARDI, H.

(Autores)

LA LEY

INDICE GENERAL

TOMO I

PRIMERA PARTE

CONCEPTOS GENERALES

| | |
|---|----|
| CAP. 1.—EL DELITO TRIBUTARIO DESDE LA OPTICA DE LA TEORÍA DEL DELITO | 1 |
| Por <i>Graciela N. Manonellas</i> | |
| I. Acción..... | 2 |
| II. Tipicidad..... | 2 |
| III. Antijuridicidad..... | 2 |
| IV. Culpabilidad..... | 3 |
| V. Otras condiciones de punibilidad..... | 3 |
| 1) Condiciones objetivas de punibilidad..... | 3 |
| 2) Excusas absolutorias..... | 3 |
| VI. Modalidades del hecho punible..... | 4 |
| CAP. 2.—LOS BIENES JURÍDICOS PROTEGIDOS POR EL DERECHO PENAL TRIBUTARIO | 9 |
| Por <i>Jorge Damarco</i> | |
| CAP. 3.—EL TRATAMIENTO DE LOS DELITOS ECONÓMICOS BAJO EL PRINCIPIO DE DERECHO PENAL DE EXCEPCIÓN | 21 |
| Por <i>Vicente O. Díaz</i> | |
| CAP. 4.—ALGO MÁS SOBRE LA PROHIBICIÓN DE LA DOBLE PERSECUCIÓN PENAL | 31 |
| Por <i>Vicente O. Díaz</i> | |
| Garantía de un voto en disidencia | 31 |
| CAP. 5.—EL DERECHO A LA NO AUTOINCRIMINACIÓN | 39 |
| Por <i>Jorge Damarco</i> | |

| | Pág. |
|---|------|
| CAP. 6.—LA GARANTÍA CONSTITUCIONAL “NE BIS IN IDEM” Y LA DUDOSA CONSTITUCIONALIDAD DE LOS ARTÍCULOS 17 Y 20 DE LA LEY PENAL TRIBUTARIA | 65 |
| <i>Por Ana C. Marconi y Norberto J. Marconi</i> | |
| I. Introducción | 65 |
| II. <i>Non bis in idem</i> | 67 |
| III. Delitos y contravenciones..... | 71 |
| IV. El problema en entre Derecho Tributario Sancionador y el Derecho Penal Tributario | 74 |
| V. Conclusión | 79 |
| CAP. 7.—DELIMITACIÓN ENTRE DELITOS E INFRACCIONES TRIBUTARIAS Y SUS DIVERSAS PROYECCIONES..... | 81 |
| <i>Por Germán Ruetti</i> | |
| I. Introducción | 81 |
| II. Estudio dogmático del ilícito fiscal..... | 83 |
| 1. Naturaleza jurídica de las infracciones fiscales | 84 |
| 1.1. La infracción fiscal como categoría del derecho administrativo esencialmente diferente del ilícito penal..... | 84 |
| 1.2. La infracción fiscal como categoría privativa de un derecho tributario autónomo..... | 87 |
| 1.3. La infracción fiscal como categoría esencial del derecho penal..... | 89 |
| 2. Análisis dogmático, normativo y jurisprudencial de la infracción de defraudación fiscal y del delito de evasión tributaria | 94 |
| 2.1. La infracción de defraudación fiscal en la Ley 11.683 | 95 |
| 2.1.1. Tipo objetivo | 96 |
| 2.1.1.1. La declaración engañosa y/o la ocultación maliciosa. | 96 |
| 2.1.1.2. El error de la administración | 97 |
| 2.1.1.3. El resultado o lesión | 99 |
| 2.1.2. Tipo subjetivo..... | 99 |
| 2.1.3. Las presunciones de dolo..... | 100 |
| 2.3. El delito de evasión tributaria simple de la Ley Penal Tributaria: estructura y concepción jurisprudencial | 101 |
| 3. Criterios jurídicos para la distinción entre la defraudación fiscal y la evasión tributaria | 107 |
| 3.1. No existen diferencias sustanciales sino valorativas respecto de la intensidad de la afectación al bien jurídico | 108 |
| 3.2. El monto o la cuantía evadida como elemento diferenciador entre la infracción y el delito | 109 |

| | Pág. |
|--|------|
| 3.2.1. El monto evadido como condición objetiva de punibilidad..... | 111 |
| 3.2.2. El monto evadido como elemento del tipo penal..... | 112 |
| 3.3. Teoría del ardid idóneo como presupuesto diferenciador de ambos ilícitos..... | 113 |
| 3.4. La “entidad objetiva del riesgo creado” como criterio diferenciador..... | 115 |
| 3.5. Reflexiones sobre la construcción dogmática del ardid o engaño en la infracción fiscal y en el delito tributario..... | 117 |
| III. Protección de bienes jurídicos en materia penal tributaria..... | 119 |
| 1. El derecho penal económico..... | 120 |
| 1.1. Concepto y delimitación..... | 121 |
| 1.2. Contenido del derecho penal económico y derecho penal tributario..... | 122 |
| 2. Los bienes jurídicos..... | 123 |
| 2.1. Delitos de lesión y delitos de peligro..... | 125 |
| 2.2. Bienes jurídicos individuales, bienes jurídicos colectivos y bienes supraindividuales..... | 126 |
| 3. Protección de bienes jurídicos en el Derecho Penal Tributario..... | 128 |
| 3.1. El delito de evasión o defraudación como delito que protege el patrimonio o como delito que protege la hacienda pública en su faz dinámica..... | 128 |
| 3.2. Los bienes jurídicos tutelados por el régimen de infracciones de la Ley 11.683..... | 130 |
| 3.2.1. La integridad de las potestades de verificación y fiscalización..... | 131 |
| 3.2.2. Las condiciones del “mercado”..... | 132 |
| 3.2.3. La recaudación fiscal..... | 133 |
| IV. Estudio de la política criminal en materia de delitos fiscales..... | 134 |
| 1. Planteo del problema..... | 134 |
| 2. El derecho penal como un orden “administrativizado” al servicio de la política recaudatoria..... | 135 |
| 3. Razones de “no criminalización” de las infracciones tributarias... | 136 |
| 4. Tesis de traslación de conductas penales al campo administrativo..... | 137 |
| 5. La problemática de nuestro ordenamiento fiscal represivo: coexistencia de infracciones y delitos fiscales y superposición de sanciones..... | 138 |

| | Pág. |
|---|---------|
| CAP. 8.—DISTINCIÓN ENTRE EL DELITO Y LA INFRACCIÓN DESDE LA PERSPECTIVA JURISPRUDENCIAL..... | 143 |
| <i>Por Horacio Ziccardi</i> | |
| I. Principios generales..... | 143 |
| II. Infracciones tributarias | 145 |
| Conclusión | 149 |
| III. Delito | 149 |
| 1. Doctrina | 150 |
| 2. Jurisprudencia..... | 151 |
| 2.1. En caso de declaraciones juradas presentadas..... | 151 |
| 2.2. Falta de presentación de declaraciones juradas | 157 |
| 2.3. Conclusión | 160 |
| IV. Presunciones | 161 |
| 1. Determinación del impuesto en forma presuntiva | 161 |
| 1.1. Principios generales | 161 |
| 1.2. Efectos en la infracción de defraudación..... | 163 |
| 1.3. Efectos en el delito..... | 163 |
| 1.4. Conclusión | 166 |
| 2. Presunciones de dolo..... | 166 |
| 2.1. Infracción de defraudación | 166 |
| 2.2. Delito | 167 |
| 2.3. Conclusión | 168 |
| CAP. 9.—LOS RÉGIMENES SANCIONATORIOS DE LA LEY 24.769 Y LA LEY 11.683 A LA LUZ DEL PRINCIPIO “NON BIS IN IDEM” | 169 |
| <i>Por Jorge López</i> | |
| 1. Introducción. Planteo del problema | 169 |
| 2. Los regímenes sancionatorios de la Ley 11.683 y la Ley 24.769..... | 169 |
| 2.1. El dolo. Requisito del ardid o engaño idóneo | 171 |
| 3. Naturaleza jurídica de la contravención tributaria..... | 174 |
| 4. El principio “non bis in idem” | 181 |
| 4.1. El “non bis in idem” en la doctrina española..... | 184 |
| 5. Coexistencia de los regímenes sancionatorios penal y administrativo a la luz del “non bis in idem” | 186 |
| 6. “Excursus” sobre la naturaleza jurídica del elemento cuantitativo.... | 187 |
| 7. Bien jurídico tutelado por la Ley 24.769 | 192 |
| 8. Bien jurídico tutelado por los arts. 45 y 46 de la Ley 11.683 | 194 |
| 9. Relación entre ambos bienes jurídicos..... | 195 |

| | Pág. |
|---|------------|
| 10. Afectación de la garantía en la legislación argentina | 197 |
| 11. El bien jurídico tutelado por la Ley Penal según la doctrina española | 199 |
| 12. Conclusiones..... | 201 |
| 13. Propuesta | 202 |
| CAP. 10.—DISTINCIONES ENTRE DELITO E INFRACCIONES | 203 |
| <i>Por Juan J. Cappannari</i> | |
| I. Introducción | 203 |
| II. Funciones del Fisco Nacional-Bienes jurídicos | 205 |
| III. Comparación de figuras infraccionales y delitos vinculados..... | 206 |
| IV. Deberes sustanciales vinculados con la determinación y pago del tributo | 208 |
| V. La obligación tributaria y la determinación de tributos..... | 209 |
| VI. Comparación entre los arts. 45 y 46 de la Ley 11.683..... | 210 |
| VII. Comparación entre la infracción del art. 46 de la 11.683 y el delito del art. 1º, de la Ley 24.769 | 211 |
| VIII. Pautas para diferenciar entre infracciones y el delito de evasión .. | 214 |
| IX. Teoría del ardid idóneo | 214 |
| X. Aclaraciones sobre el alcance del ardid idóneo en el delito de evasión tributaria..... | 217 |
| XI. La naturaleza de los montos previstos en el art. 1º, de la Ley 24.769 y su incidencia como delimitador del ámbito penal de la conducta | 221 |
| XII. Comparación entre infracciones formales y art. 1º, de la Ley 23.771 (derogado) | 227 |
| XIII. Comparación entre el delito previsto en el art. 6º, de la Ley 24.769 y las infracciones previstas en los arts. 45 y 48 de la Ley 11.683 | 228 |
| XIV. Otros deberes materiales vinculados con la recaudación y percepción de tributos. Función recaudatoria del Fisco Nacional..... | 229 |
| XV. Diferencias vinculadas con el cumplimiento del deber de actuar como agente de retención o percepción..... | 230 |
| XVI. Comparación de la infracción del art. 48 y el delito del art. 6º | 231 |
| XVII. La infracción a los deberes sustanciales del artículo agregado a continuación del art. 46..... | 235 |
| XVIII. Infracciones previsionales y delitos previsionales. Breve exposición..... | 236 |
| XIX. Conclusiones | 243 |

SEGUNDA PARTE

EL DELITO FISCAL

| | |
|---|------------|
| CAPÍTULO 1.—EL DELITO FISCAL EN LA LEY PENAL TRIBUTARIA | 255 |
| <i>Por Humberto J. Bertazza y Norberto J. Marconi</i> | |
| 1. Introducción | 255 |
| 2. El tipo objetivo | 256 |
| 3. La evasión tributaria | 259 |
| 3.1. Ajustes de quebrantos..... | 261 |
| 3.2. Ajustes simétricos | 261 |
| 3.3. Impuesto a las ganancias..... | 262 |
| 3.4. Cómputos recíprocos entre el impuesto a las ganancias y el IGMP..... | 264 |
| 3.5. IVA..... | 265 |
| 3.6. Compensación impositiva | 265 |
| CAPÍTULO 2.—EL DELITO DE EVASIÓN TRIBUTARIA..... | 279 |
| <i>Por Humberto J. Bertazza y Norberto J. Marconi</i> | |
| 1. Evasión simple | 279 |
| 1.1. Acción típica | 279 |
| 1.2. Descripción del tipo penal | 281 |
| 1.3. Autoría | 282 |
| 1.4. Elemento Subjetivo..... | 284 |
| 1.5. Algunos aspectos conflictivos..... | 284 |
| 1.5.1. Acción u omisión | 284 |
| 1.5.2. Concepto de tributo | 285 |
| 1.5.3. Declaraciones juradas rectificativas..... | 286 |
| 1.6. La omisión de presentación de declaraciones juradas | 288 |
| 1.7. La compensación impositiva y sus efectos con la evasión tributaria | 289 |
| 1.7.1. El tema | 289 |
| 1.7.2. Distintas formas de compensación | 290 |
| 1.7.3. Distintas situaciones..... | 290 |
| 1.7.4. Aplicación práctica | 291 |
| a) Compensación del saldo a favor técnico del I.V.A..... | 291 |
| b) Compensación de saldos a favor de libre disponibilidad. | 293 |

| | Pág. |
|---|------|
| c) Compensación de saldos de libre disponibilidad hacia "atrás" | 294 |
| 1.8. Sobre las condiciones objetivas de punibilidad a los efectos del delito de evasión fiscal | 298 |
| 1.9. La inclusión del ajuste impositivo por inflación no constitu- ye delito tributario..... | 299 |
| 1.9.1. El tema | 299 |
| 1.9.2. La omisión de presentación de la declaración jurada | 300 |
| 1.9.3. El ajuste por inflación..... | 300 |
| 1.9.4. Conclusiones..... | 302 |
| 2. Evasión agravada | 302 |
| 2.1. Evasión agravada por el monto del perjuicio fiscal..... | 303 |
| 2.2. Evasión agravada por ocultación ilícita del verdadero obli- gado | 304 |
| 2.3. Evasión agravada por utilización fraudulenta de beneficios fiscales | 305 |
| 2.4. Pena de Prisión | 306 |
| 3. El delito de evasión tributaria en la jurisprudencia. | 309 |
| — EL ARDID Y LA MAQUINACIÓN FRAUDULENTO PARA LA CONFIGU- RACIÓN DEL DELITO | 309 |
| 1. Necesidad de maquinación fraudulenta o ardid para provocar error en el Fisco y consumir el delito | 309 |
| 2. Evasión. Necesidad de ardid o engaño idóneo para la configu- ración del delito..... | 310 |
| 3. La ley antievasión y el delito fiscal | 311 |
| 4. Desconocimiento de la norma. Asesoramiento profesional. Error de prohibición invencible..... | 312 |
| 5. Ley antievasión y delito fiscal..... | 314 |
| 6. Facturas apócrifas. Abultamiento indebido del crédito fiscal. Configuración del ardid | 314 |
| 7. Distintas maniobras configurativas del ardid. Tipicidad subje- tiva y objetiva..... | 314 |
| 8. Ardid e idoneidad de la maniobra desplegada por el contribu- yente | 315 |
| 9. Atipicidad de la conducta por falta de ardid. Delito tributario. Comportamiento defraudatorio..... | 315 |
| 10. Ardid. Declaración jurada consignando cero pesos | 316 |
| 11. Necesidad de ardid o engaño idóneo para la configuración del delito..... | 316 |

| | Pág. |
|---|------|
| 12. Necesidad de ardid o engaño idóneo para la configuración del delito..... | 317 |
| 13. Venta del paquete accionario. Forma jurídica lícita. Atipicidad de la conducta | 318 |
| 14. Consumación del delito. Necesidad de maquinación fraudulenta o ardid..... | 318 |
| 15. Salidas no documentadas..... | 319 |
| 16. Perjuicio Fiscal. Prueba en sede penal..... | 320 |
| 17. Rectificación posterior al momento consumativo | 320 |
| 18. Acuerdo de pago de tributos omitidos. Reiteración de hechos. No descarta el dolo ni supone error | 321 |
| 19. Acogimiento a una moratoria e irrelevancia respecto del delito fiscal | 321 |
| 20. Declaración jurada rectificativa. Consumación del delito. Imposibilidad de desistimiento voluntario | 322 |
| 21. Pago tardío de un impuesto. Afectación al bien jurídico tutelado por la Ley 24.769, la hacienda pública..... | 322 |
| 22. Compensación tributaria. Consumación del delito de evasión | 323 |
| 23. Estado de necesidad. Insuficiencia de la mera enunciación de problemas financieros. Prueba. Discrecionalidad del juez en la producción de las medidas propuestas por las partes.... | 324 |
| 24. Excepción de falta de acción. Procedencia. Manifiesta inexistencia de delito | 324 |
| — DISCREPANCIAS DE CRITERIO CON LA A.F.I.P | 325 |
| 1. Asesoramiento profesional. Discrepancia de criterio con la A.F.I.P. Falta de dolo. Comportamiento del contribuyente ineficaz para producir engaño..... | 325 |
| 2. Ajustes técnicos en el impuesto a las ganancias y delito fiscal. Deudores incobrables | 326 |
| 3. Errónea aplicación de una norma de ajuste inflacionario. Error de tipo. Falta de dolo | 327 |
| 4. Criterio de interpretación de la obligación tributaria diferente al de la A.F.I.P. Ausencia de ardid. Atipicidad de la conducta. | 328 |
| 5. Discrepancia de criterio con la A.F.I.P. Atipicidad de la conducta | 328 |
| 6. Discrepancia de criterio con la A.F.I.P. Comportamiento del contribuyente ineficaz para producir engaño. Falta de dolo... | 329 |
| 7. Discrepancia de criterio con la A.F.I.P. Declaración jurada debidamente presentada. Ausencia de ardid configurativo de delito..... | 330 |

| | Pág. |
|---|------|
| 8. Inexactitud, error de interpretación de un contribuyente o diferencia de criterios y la A.F.I.P. Insuficiencia para generar responsabilidad penal..... | 330 |
| 9. Interpretación del contribuyente de una norma positiva, no coincidente con la A.F.I.P. Falta de ardid o engaño. Atipicidad..... | 331 |
| 10. No resulta ardid idóneo para evadir el diferente criterio interpretativo entre el contribuyente y el organismo fiscal..... | 331 |
| 11. Interpretación del contribuyente de una norma positiva, no coincidente con la A.F.I.P. Falta de ardid o engaño. Atipicidad..... | 332 |
| — LA OMISIÓN DE PRESENTACIÓN DE DECLARACIONES JURADAS | 333 |
| 1. Omisión de presentar declaración jurada, por si solo no configura el delito. Necesidad de maquinación fraudulenta o ardid..... | 333 |
| 2. Simple omisión de presentación de la declaración jurada. Ausencia de ardid o engaño. Atipicidad de la conducta..... | 333 |
| 3. Simple omisión de presentación de la declaración jurada. Ausencia de ardid o engaño. Atipicidad de la conducta..... | 335 |
| 4. Ardíd. Abstención de presentar la declaración jurada. Otras conductas inidóneas para configurarlo | 335 |
| 5. Omisión de presentar declaración jurada, por si solo no configura el delito..... | 336 |
| 6. Omisión de presentar declaración jurada, por si solo no configura el delito..... | 336 |
| — MOMENTO CONSUMATIVO DEL DELITO FISCAL..... | 337 |
| 1. Rectificativa posterior al momento consumativo | 337 |
| 2. Momento consumativo en los impuestos a las Ganancias e IVA | 337 |
| 3. Momento consumativo en el I.V.A. Hecho único en un mismo ejercicio anual | 338 |
| 4. Momento consumativo del delito en el IVA | 339 |
| 5. Momento consumativo en el delito fiscal | 339 |
| 6. Momento consumativo en el delito fiscal del IVA..... | 339 |
| 7. Momento de consumación del delito..... | 340 |
| 8. Momento consumativo del delito de evasión tributaria en el IVA | 341 |
| 9. Momento consumativo del delito de evasión y el vencimiento general del impuesto..... | 341 |
| 10. Momento consumativo del delito fiscal | 342 |

| | Pág. |
|--|------------|
| — MÉTODO PRESUNTIVO..... | 342 |
| 1. Método presuntivo. Determinación excesiva y errónea de la materia imponible. Posible delito de exacciones ilegales..... | 342 |
| 2. Método presuntivo. Incapacidad de determinar la existencia de un delito por indicios. No apertura del proceso penal..... | 343 |
| 3. Método presuntivo. Incapacidad de determinar la existencia de un delito por indicios. Rechazo del requerimiento fiscal... | 343 |
| — EL DELITO FISCAL Y LA INFRACCIÓN CONTRAVENCIONAL..... | 344 |
| 1. Diferencia con la infracción prevista en el art. 46 de la Ley 11.683 y el delito de evasión fiscal..... | 344 |
| 2. Declaración jurada falsa. Relación con la infracción prevista en el art. 46 de la Ley 11.683..... | 345 |
| CAPÍTULO 3.—BENEFICIOS FISCALES..... | 347 |
| <i>Por Humberto J. Bertazza y Norberto J. Marconi</i> | |
| 1. La tipología de los beneficios fiscales | 347 |
| 2. La evasión agravada..... | 347 |
| 3. Los beneficios fiscales | 351 |
| a) Exención:..... | 352 |
| b) Desgravación:..... | 352 |
| c) Diferimientos..... | 353 |
| d) Liberaciones..... | 354 |
| e) Reducciones..... | 354 |
| f) Otros tipos de beneficios fiscales | 354 |
| 1) Suspensión | 354 |
| 2) Rembolso por inversión | 354 |
| 3) Recupero I.V.A. por exportaciones..... | 354 |
| 4) Crédito de impuesto..... | 355 |
| 4. El aprovechamiento indebido de beneficios fiscales..... | 355 |
| 5. Obtención fraudulenta de beneficios fiscales..... | 359 |
| 6. Los diferimientos impositivos con simulación de inversiones.... | 366 |
| 7. Sanciones accesorias | 369 |
| 8. Comparación de los tipos penales de beneficios fiscales | 370 |
| CAPÍTULO 4.—LA CULPABILIDAD Y LA METAMORFOSIS DE LA SANCIÓN TRIBUTARIA | 373 |
| <i>Por Vicente O. Díaz</i> | |

| | Pág. |
|--|------|
| CAPÍTULO 5.—NUEVAMENTE SOBRE LAS FRONTERAS OBJETIVAS Y SUBJETIVAS DEL ILÍCITO TRIBUTARIO: UNA DECISIÓN PARA EL DEBATE.. | 381 |
| Por <i>Maximiliano Rusconi</i> | |
| 1. Introduccón | 381 |
| 2. Los hechos de los que se ocupa la decisi3n | 382 |
| 2.a. La imputaci3n | 382 |
| 2.b. La defensa tributaria intentada | 383 |
| 3. Algunos de los problemas normativos del caso | 384 |
| 3.a. El impacto de la ausencia de dominabilidad en los ilícitos tributarios | 384 |
| 3.b. El fantasma de la estructura omisiva..... | 385 |
| 3.c. Infracci3n de deber y dominabilidad. El salto metodol3gico del tipo objetivo al tipo subjetivo..... | 387 |
| 3.d. La responsabilidad como partcipe de quien tiene el dominio del hecho pero no posee la calidad especial que define el deber..... | 390 |
| 3.e. El principio de confianza..... | 392 |
| 4. Conclusi3n | 393 |
| CAPÍTULO 6.—ACERCA DE LA IDONEIDAD DEL ARDID EN EL DELITO TRIBUTARIO | 395 |
| Por <i>Jorge L3pez</i> | |
| I. Introducci3n | 395 |
| II. Enfoque | 395 |
| III. Descripci3n y requisitos del tipo legal | 397 |
| IV. El ardid o engaño..... | 398 |
| V. Omisi3n de presentaci3n de declaraci3n jurada | 401 |
| VI. Presentaci3n de declaraci3n jurada en cero | 403 |
| VII. Declaraci3n Jurada no coincidente con la Contabilidad..... | 404 |
| CAPÍTULO 7.—LAS CONDICIONES OBJETIVAS DE PUNIBILIDAD EN EL RÉGIMEN PENAL TRIBUTARIO..... | 407 |
| Por <i>Norberto E. Spolansky</i> | |
| CAPÍTULO 8.—UNA APROXIMACI3N A LA CUESTI3N DEL ERROR EN LOS DELITOS FISCALES..... | 413 |
| Por <i>Mariano Longobardi</i> | |
| I. Introducci3n | 413 |
| II. Error de tipo y error de prohibici3n. Conciencia de antijuridicidad..... | 416 |

| | Pág. |
|---|------------|
| III. Las principales teorías | 419 |
| 1) La teoría del dolo en el error | 420 |
| 2) La Teoría de la culpabilidad en el error | 421 |
| IV. La evitabilidad del error | 423 |
| V. Acerca del error en los ilícitos socioeconómicos | 424 |
| VI. El error en los delitos fiscales | 427 |
| VII. Conclusiones..... | 434 |
| | |
| CAPÍTULO 9.—UN INTERESANTE CASO SOBRE DIVIDENDOS Y SU TRATAMIENTO FISCAL A RAÍZ DEL DECISORIO JUDICIAL “LA NACIÓN” | 437 |
| <i>Por Marcelo R. Corti</i> | |
| 1. Introducción | 437 |
| 2. Situación fáctica..... | 437 |
| 3. Decisión judicial | 439 |
| 4. Nuestra posición | 439 |
| 4.1. Introducción | 439 |
| 4.2. Tratamiento de los dividendos en el Impuesto a las Ganancias..... | 440 |
| 4.3. Ganancias de Fuente Argentina | 440 |
| 4.4. Ganancias de Fuente Extranjera..... | 442 |
| 5. Conclusiones..... | 444 |
| | |
| CAPÍTULO 10.—EL USO DE FACTURAS APÓCRIFAS Y SU PUNIBILIDAD EN EL CAMPO PENAL TRIBUTARIO | 447 |
| <i>Por Humberto J. Bertazza - Norberto J. Marconi</i> | |
| 1. El tema | 447 |
| 2. La falsedad documental..... | 449 |
| 3. Antecedentes jurisprudenciales | 452 |
| 3.1. Tesis en contra de la punición | 452 |
| a) Finalidad del legislador | 452 |
| b) Aplicación de la regla de la especialidad..... | 453 |
| c) Aplicación del principio de legalidad | 454 |
| 3.2. Tesis a favor de la punibilidad | 455 |
| 4. Nuestra posición | 456 |
| 5. Claves | 456 |
| | |
| CAPÍTULO 11.—LAS FACTURAS APÓCRIFAS Y LAS RETENCIONES IMPOSITIVAS | 459 |
| <i>Por Humberto J. Bertazza y Norberto J. Marconi</i> | |

| | Pág. |
|---|------------|
| 1. El tema | 459 |
| 2. Operaciones simuladas..... | 459 |
| 3. Estado de la jurisprudencia | 460 |
| 4. La problemática de las retenciones..... | 461 |
| 4.1. Las retenciones efectivamente ingresadas..... | 461 |
| 4.2. Las retenciones ingresadas por compensación | 462 |
| 4.3. Las retenciones ingresadas por compensación pero que re- sultan descalzadas por impugnación del saldo a favor | 463 |
| 4.4. Procedencia de la intimación de las retenciones..... | 463 |
| 4.5. Posibilidad de rectificar el SICORE | 464 |
| CAPÍTULO 12.—LA FALSIFICACIÓN DE COMPROBANTES Y SU TRATA- MIENTO PENAL..... | 467 |
| <i>Por Mariano Longobardi</i> | |
| 1. El fenómeno | 467 |
| 2. El comprobante fiscal | 468 |
| 3. Su función en el sistema tributario..... | 469 |
| 4. Comprobantes falsos y evasión fiscal..... | 471 |
| 5. El conflicto dogmático | 472 |
| 6. La falsificación de documentos en general | 473 |
| 7. Hacia un concepto penal de documento..... | 474 |
| 8. ¿Delito autónomo o medio consumativo?..... | 479 |
| 9. Posturas contrarias a su relevancia penal autónoma..... | 479 |
| 10. El porqué de su tipicidad como delito independiente de la eva- sión..... | 480 |
| 11. La punibilidad de las Facturas apócrifas en la doctrina de la Cámara de Casación Penal | 484 |
| 12. Conclusión | 486 |
| CAPÍTULO 13.—LOS INCREMENTOS DE RIQUEZA PROVENIENTES DE FUENTE ILÍCITA Y SUS EFECTOS TRIBUTARIOS | 489 |
| <i>Por Vicente O. Díaz</i> | |
| CAPÍTULO 14.—LA TENTATIVA EN EL DELITO PENAL TRIBUTARIO..... | 501 |
| <i>Por Marta Nercellas</i> | |
| I. Introducción | 501 |
| II. Tentativa | 503 |
| III. Desistimiento | 507 |
| IV. Tentativa de delitos tributarios (en general)..... | 508 |

| | Pág. |
|--|------------|
| V. Desistimiento en los delitos tributarios | 515 |
| VI. Tentativa y consumación en los distintos delitos definidos en la Ley 24.769 | 518 |
| VII. Jurisprudencia | 537 |
| VIII. Conclusiones | 544 |
| CAPÍTULO 15.—PRECIO DE TRANSFERENCIA Y FRAUDE TRIBUTARIO..... | 549 |
| <i>Por Guillermo Orce</i> | |
| I. Precio de transferencia..... | 550 |
| II. Defraudación (penal) tributaria según el derecho positivo argentino y elusión o fraude de ley..... | 551 |
| II.1. La estafa tributaria | 551 |
| II.2. La elusión tributaria..... | 554 |
| III. Precio de transferencia y fraude tributario. Algunas configuraciones posibles..... | 558 |
| III.1. Falta de perjuicio fiscal..... | 558 |
| III.2. El caso de la total identidad empresarial | 559 |
| III.3. Diversidad empresarial entre empresas vinculadas | 560 |
| III.4. Empresas no vinculadas | 562 |
| III.5. Un interrogante final, ¿se puede defraudar en caso de aplicación automática de un estándar? | 563 |
| IV. Conclusiones | 563 |
| CAPÍTULO 16.—¿ES EL DELITO TRIBUTARIO LA CONDUCTA PENAL ANTECEDENTE QUE ATRAPA EL DELITO DE LAVADO DE DINERO? | 565 |
| <i>Por Vicente O. Díaz</i> | |
| I. Introducción | 565 |
| II. Antecedentes..... | 568 |
| III. Tipo penal en distintos países | 571 |
| IV. Situación en la República Argentina | 573 |
| V. Consideración del delito tributario..... | 575 |
| VI. Origen de los bienes reciclados | 580 |
| VII. Situaciones concursales..... | 583 |
| VIII. Reflexión final..... | 584 |
| CAPÍTULO 17.—ESTRUCTURA DEL DELITO FISCAL EN ESPAÑA | 587 |
| <i>Por Pablo Chico de la Cámara</i> | |
| I. Planteamiento | 587 |
| II. Bien jurídico protegido: la lesión a la función financiera | 589 |

| | Pág. |
|--|----------------|
| III. El sujeto activo del delito..... | 589 |
| 1. El Delito fiscal como delito especial propio..... | 589 |
| 2. Autoría y formas de participación..... | 590 |
| 3. Extensión de la responsabilidad civil a los administradores de una sociedad | 593 |
| 4. Responsabilidad penal del asesor fiscal..... | 596 |
| IV. El tipo objetivo..... | 601 |
| 1. La conducta típica | 601 |
| a) La defraudación efectuada mediante la elusión del pago de tributos, retenciones e ingresos a cuenta | 601 |
| b) La defraudación mediante la obtención indebida de devoluciones..... | 603 |
| c) La defraudación mediante el disfrute ilícito de beneficios fiscales..... | 603 |
| 2. El resultado | 603 |
| a) La cuantía defraudada como elemento del tipo..... | 603 |
| b) El concepto de cuota defraudada | 604 |
| V. El tipo subjetivo | 605 |
| 1. El Dolo en la defraudación tributaria..... | 605 |
| 2. El ánimo de lucro..... | 606 |
| 3. La comisión culposa | 606 |
| 4. El error de tipo y de prohibición | 606 |
| VI. Antijuridicidad | 608 |
| 1. Concepto..... | 608 |
| 2. Causas de justificación | 609 |
| a) Reparación del daño causado: la excusa absolutoria del art. 305.4 C.P | 609 |
| b) Estado de necesidad: crisis de la empresa..... | 610 |
| c) Ejercicio legítimo de un derecho (legítima defensa)..... | 612 |
| d) Enajenación mental | 612 |
| CAPÍTULO 18.—DETERMINACIÓN DEL MOMENTO CONSUMATIVO, FORMAS IMPERFECTAS DE EJECUCIÓN Y PRESCRIPCIÓN EN EL DELITO FISCAL..... | 615 |
| <i>Por César García Novoa</i> | |
| I. Introducción. La acción u omisión típica en los delitos fiscales.. | 615 |
| II. La consumación de los delitos contra la Hacienda Pública..... | 621 |
| III. La prescripción de los delitos contra la Hacienda Pública y su relación con la prescripción de la obligación tributaria..... | 628 |