



# MANUAL DE DERECHO PENAL TRIBUTARIO



Biblioteca de la Corte Suprema	
Nº de Orden	123.427
Ubicación	H918

GRACIELA NORA MANONELLAS

Abogada. Licenciada en Criminología. Especialista en Derecho Penal. Máster en Derecho Tributario Internacional (Universidad Complutense de Madrid). Profesora de la cátedra Elementos de Derecho Penal y Procesal Penal, Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires. Asimismo se desempeña en el ejercicio de la profesión liberal, es autora y conferencista en temas de su especialidad. Autora del libro "La Responsabilidad Penal del Padre Obstaculizador: Ley 24.270. Síndrome de la Alienación Parental (SAP)"; Editorial Ad-Hoc.

LA LEY

# INDICE GENERAL

Prólogo Dr. Vicente Oscar Díaz .....	XI ✓
Prólogo Dr. Eugenio Raúl Zaffaroni.....	XVII ✓
Proemio Dra. Graciela Nora Manonellas .....	XXI

## CAPÍTULO INTRODUCTORIO

1) Principios y garantías constitucionales aplicables al proceso penal tributario.....	3
2) El derecho constitucional a la no incriminación forzada en materia tributaria .....	17
3) El allanamiento domiciliario y el marco constitucional .....	23
4) Configuración del ilícito tributario .....	29
Otras condiciones de punibilidad .....	31
Análisis .....	33
5) La culpa y el dolo en materia tributaria.....	35
6) Nuevas causales de interrupción de la prescripción penal .....	45
7) Interrupción de la prescripción: ¿El nuevo delito requiere de sentencia firme?.....	51
8) La denuncia penal y los efectos en la suspensión de la prescripción para la aplicación de sanciones administrativas.....	59
a- Causal interruptiva <sup>1</sup> .....	62
b- ¿Cuál es la situación en caso del rechazo del requerimiento fiscal por falta de condición objetiva de punibilidad?.....	63
c- Art. 65 inc. d) de la Ley N° 11.683 y el plazo de 180 días.....	64
9) Tipología del concurso de delitos .....	67
10) Evasión fiscal y su relación con el delito de falsificación de documento .....	73
11) La ley penal tributaria frente a la sentencia de un juez concursal ....	81

Pág.

**CAPÍTULO II**  
**ANÁLISIS DE LA LEY PENAL TRIBUTARIA**  
**Nº 24.769**

**TÍTULO I - DELITOS TRIBUTARIOS**

1) Artículo 1º Ley 24.769: El delito de evasión simple en la Ley Penal Tributaria .....	95
I.- El tema .....	95
II.- Análisis .....	96
1) El bien jurídico protegido .....	96
2) Acción .....	97
3) Medios comisivos .....	98
4) Condición objetiva de punibilidad o elemento del tipo penal .....	99
5) El elemento intencional .....	101
6) El delito por omisión .....	104
7) Presunciones .....	105
8) Sujeto activo .....	106
9) Sujeto pasivo .....	106
III.- Jurisprudencia .....	106
Síntesis .....	108
2) Artículo 2º Ley 24.769: El delito de evasión agravada en la Ley Penal Tributaria .....	109
I.- El tema .....	109
II.- Análisis .....	110
1) El Bien Jurídico Protegido .....	111
2) Acción .....	111
3) Medios Comisivos .....	111
a) El Monto .....	111
b) Utilización de persona o personas interpuestas y monto mayor a \$200.000. ....	113
c) Fraude en los beneficios fiscales y monto mayor a \$200.000... ..	115
4) El Elemento Intencional .....	118
5) Pena .....	118
III.- Jurisprudencia .....	120
Síntesis .....	121

3) Artículo 3º Ley 24.769: El delito de aprovechamiento indebido de subsidios .....	122
I.- El tema .....	122
II.- Jurisprudencia .....	122
III.- Análisis .....	123
1) Bien Jurídico .....	124
2) Sujeto Activo .....	125
3) La acción .....	125
4) Medios .....	126
5) Condición objetiva de punibilidad .....	126
6) Aspecto subjetivo .....	128
7) Pena .....	128
8) Tentativa y consumación .....	128
Síntesis .....	129
4) Artículo 4º Ley 24.769: El delito de obtención fraudulenta de beneficios fiscales .....	130
I.- Análisis .....	130
1) Bien Jurídico Tutelado .....	131
2) La Acción .....	132
a) Exenciones .....	132
b) Désgravaciones y diferimientos .....	132
c) Reintegro, recupero o devolución .....	133
3) Aspecto Subjetivo .....	135
4) Medios Utilizados .....	135
5) Pena .....	136
II.- Comparación de los distintos tipos penales referidos a beneficios fiscales .....	137
III.- Diferencias entre el artículo 3º y el artículo 4º de la Ley 24.769... ..	138
IV.- Jurisprudencia .....	140
Síntesis .....	142
5) Artículo 5º Ley 24.769: Las Sanciones accesorias en la Ley Penal Tributaria .....	143
I.- Antecedentes .....	143

	Pág.
<i>II.- Análisis</i> .....	145
1) La cuestión respecto de los sujetos.....	145
2) La cuestión respecto de la pérdida de beneficios.....	146
<i>Síntesis</i> .....	147
<b>6) Artículo 6º Ley 24.769: El delito de apropiación indebida de tributos.</b>	<b>149</b>
<i>I.- Análisis</i> .....	149
1) <i>Sujeto activo</i> .....	150
2) <i>Aspecto objetivo</i> .....	151
3) <i>Importe mínimo legal</i> .....	153
4) <i>Aspecto subjetivo</i> .....	154
5) <i>Pena</i> .....	156
6) <i>Tentativa</i> .....	156
<i>II.- Relación de la apropiación indebida del art. 6 de la Ley 24.769 Con el art. 48 de la Ley 11.683</i> .....	156
<i>III.- Jurisprudencia</i> .....	157
<i>Síntesis</i> .....	159

## CAPÍTULO III

### TÍTULO II - DELITOS RELATIVOS A LOS RECURSOS DE LA SEGURIDAD SOCIAL ✓

<b>1) Artículo 7º Ley 24.769: El Delito de evasión simple de los recursos de la Seguridad Social</b> .....	<b>163</b>
<i>I.- Análisis</i> .....	163
1) <i>Bien jurídico tutelado</i> .....	164
2) <i>Aspecto objetivo</i> .....	166
3) <i>Acción</i> .....	168
4) <i>Medios Utilizados</i> .....	169
5) <i>Condición Objetiva de Punibilidad</i> .....	170
6) <i>Sujeto activo</i> .....	171
7) <i>Aspecto Subjetivo</i> .....	172
8) <i>Consumación</i> .....	172
9) <i>Oportunidad de efectuar la denuncia penal</i> .....	173

	Pág.
10) <i>Sanciones administrativas</i> .....	173
11) <i>Pena</i> .....	174
<i>II.- Jurisprudencia</i> .....	174
<i>Síntesis</i> .....	176
<b>2) Artículo 8º: El Delito de evasión agravada de los recursos de la Seguridad Social</b> .....	<b>178</b>
<i>I.- Análisis</i> .....	178
1) <i>Bien jurídico tutelado</i> .....	178
2) <i>Aspecto objetivo</i> .....	179
3) <i>Acción</i> .....	179
4) <i>Medios Utilizados y Condiciones Objetivas de Punibilidad</i> .....	179
5) <i>Sujeto activo</i> .....	181
6) <i>Aspecto subjetivo</i> .....	181
7) <i>Consumación</i> .....	181
8) <i>Pena</i> .....	181
<i>II.- La evasión de recursos de la seguridad y la Ley 24.241</i> .....	182
<i>III.- Jurisprudencia</i> .....	182
<i>Síntesis</i> .....	184
<b>3) Artículo 9º ley 24.769: El nuevo tipo penal de la apropiación indebida previsional</b> .....	<b>186</b>
<i>I.- Análisis</i> .....	187
1) <i>Nuevo tipo penal</i> .....	187
2) <i>Monto mínimo legal</i> .....	189
3) <i>El pago por separado</i> .....	190
4) <i>Inexistencia de delito en las determinaciones previsionales basadas en presunciones</i> .....	192
5) <i>Vigencia</i> .....	192
<i>II.- Síntesis</i> .....	193

## CAPÍTULO IV

### TÍTULO III - DELITOS FISCALES COMUNES ✓

<b>1) Artículo 10 ley 24.769: El delito de insolvencia fiscal fraudulenta y su relación con el Código Penal y la Ley Nº 13.944</b> .....	<b>197</b>
--	------------

	Pág.
<i>I- Insolvencia fiscal fraudulenta</i> .....	197
<i>II- Insolvencia fiscal fraudulenta (Art. 179, segundo párrafo del Código Penal)</i> .....	200
<i>III- Análisis</i> .....	200
1) Tipo objetivo .....	200
2) Medios comisivos .....	201
3) Tipo subjetivo .....	202
4) Resultado: .....	202
<i>IV- Comentario</i> .....	202
2) <b>Artículo 11 Ley 24.769: El delito de simulación dolosa de pago</b> .....	203
<i>I.- Análisis</i> .....	203
1) <i>Bien jurídico tutelado</i> .....	203
2) <i>Aspecto objetivo</i> .....	204
3) <i>Acción</i> .....	204
4) <i>El sujeto activo y sujeto pasivo</i> .....	206
5) <i>Aspecto subjetivo</i> .....	207
6) <i>¿Delito de peligro o de resultado?</i> .....	207
7) <i>Tentativa y consumación</i> .....	207
8) <i>Penas</i> .....	208
<i>II. Jurisprudencia</i> .....	208
<i>Síntesis</i> .....	211
3) <b>Artículo 12º ley 24.769: El delito de alteración dolosa de registros</b> .....	212
<i>I.- Análisis</i> .....	213
1) <i>Bien jurídico tutelado</i> .....	214
2) <i>Aspecto objetivo</i> .....	214
<i>Acción</i> .....	214
3) <i>Sujeto activo</i> .....	216
4) <i>Aspecto subjetivo</i> .....	216
5) <i>Consumación</i> .....	217
6) <i>Penas</i> .....	219
<i>II.- Jurisprudencia</i> .....	219
<i>Síntesis</i> .....	223

## CAPÍTULO V

## TÍTULO IV - DISPOSICIONES GENERALES ✓

	Pág.
1) <b>Artículo 13º ley 24.769: El agravamiento de pena por la condición de funcionario público</b> .....	227
<i>I.- Análisis</i> .....	227
1) <i>Sujeto activo</i> .....	227
2) <i>La participación</i> .....	229
3) <i>La pena</i> .....	231
4) <i>Penas accesorias</i> .....	231
<i>II.- Jurisprudencia</i> .....	232
<i>Síntesis</i> .....	233
2) <b>Artículo 14º Ley 24.769: El delito cometido por personas de existencia ideal</b> .....	234
<i>I.- Análisis</i> .....	235
1) <i>Los entes jurídicos</i> .....	235
2) <i>La teoría de la posición de garante</i> .....	237
3) <i>¿Cómo se determina la responsabilidad?</i> .....	238
<i>II- Los requisitos previstos por el art. 14 de la Ley 24.769</i> .....	239
1) <i>Modos de ejecución</i> .....	239
2) <i>Entes ideales</i> .....	239
3) <i>Personas físicas</i> .....	240
<i>III.- Hacia una postura menos estricta</i> .....	241
<i>IV.- Jurisprudencia</i> .....	244
<i>Síntesis</i> .....	247
3) <b>Artículo 15 inc. A) Ley 24.769: La pena de inhabilitación especial en la Ley Penal Tributaria</b> .....	249
<i>I.- Análisis</i> .....	249
1) <i>El elemento subjetivo</i> .....	251
2) <i>La figura y su autonomía</i> .....	252
3) <i>La prescripción de la acción</i> .....	254
<i>Síntesis</i> .....	255
4) <b>Artículo 15º inc. B) Ley 24.769: La concurrencia de dos o más personas en la Ley Penal Tributaria</b> .....	256

	Pág.
I.- <i>Análisis</i> .....	257
II.- <i>La participación criminal en el Código Penal</i> .....	257
III.- <i>La figura en estudio</i> .....	259
IV.- <i>La pena y su cumplimiento efectivo</i> .....	262
V.- <i>Opinión al respecto</i> .....	263
<b>5) Artículo 15° inc. C) Ley 24.769: La polémica figura de la asociación ilícita tributaria</b> .....	<b>264</b>
I.- <i>El tema</i> .....	265
II.- <i>Antecedentes</i> .....	265
III.- <i>El bien jurídico protegido</i> .....	267
IV.- <i>El por qué de la reforma</i> .....	269
V.- <i>Características</i> .....	270
VI.- <i>La pena</i> .....	272
VII.- <i>Antecedentes jurisprudenciales</i> .....	273
VIII.- <i>Consideraciones finales</i> .....	277
<i>Síntesis</i> .....	278
<b>6) Artículo 16 Ley 24.769: La Extinción de la acción penal por pago</b> .....	<b>279</b>
I.- <i>Análisis</i> .....	280
1) <i>Naturaleza de la norma</i> .....	280
2) <i>Requisitos</i> .....	282
3) <i>Casos de extinción de la acción</i> .....	284
4) <i>Posibilidad de extinción de la acción</i> .....	285
II.- <i>Jurisprudencia</i> .....	285
<i>Síntesis</i> .....	288
<b>7) Artículo 17 ley 24.769: Las penas y las sanciones administrativas</b> .....	<b>289</b>
I.- <i>Antecedentes</i> .....	289
II.- <i>Análisis</i> .....	290
III.- <i>El tema en la doctrina</i> .....	291
IV.- <i>Las posiciones diferenciables</i> .....	293
1) <i>El Concurso entre delitos e infracciones administrativas</i> .....	293
2) <i>La inconstitucionalidad del art. 17 de la Ley 24.769 por violación del principio ne bis in idem</i> .....	293
3) <i>La posibilidad de aplicar dos sanciones</i> .....	295
<i>Síntesis</i> .....	295

## CAPÍTULO VI

### TÍTULO V - DE LOS PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVO Y PENAL ✓

	Pág.
<b>1) Artículo 18 Ley 24.769: La formulación de denuncia penal</b> .....	<b>299</b>
I.- <i>Normativa</i> .....	299
1) <i>Situaciones que contempla la actual normativa</i> .....	300
a) <i>Determinación de oficio</i> .....	300
b) <i>Actas de inspección de los recursos de la Seguridad Social</i> .....	303
c) <i>Casos en que no se aplica el procedimiento de determinación de oficio ni las actas de inspección previsionales</i> .....	303
d) <i>Requisitos en caso de denuncia de un tercero</i> .....	305
2) <i>La garantía constitucional</i> .....	306
II.- <i>Jurisprudencia</i> .....	307
<i>Síntesis</i> .....	308
<b>2) Artículo 19 Ley 24.769: Sobre la no formulación de denuncia penal ...</b>	<b>310</b>
I.- <i>Normativa</i> .....	310
II.- <i>Procedimiento</i> .....	312
III.- <i>Solicitud de intervención a la Procuración del Tesoro de la Nación</i> .....	313
IV.- <i>Casos en que no corresponde formular la denuncia penal ni dar intervención al Procurador</i> .....	314
V.- <i>Facultad del fisco de no denunciar</i> .....	314
VI.- <i>Los atisbos de reforma</i> .....	314
VII.- <i>Consideraciones sobre esa propuesta</i> .....	315
VIII.- <i>Oposición del Procurador General de la Nación</i> .....	315
IX.- <i>Futura reforma</i> .....	316
<i>Síntesis</i> .....	318
<b>3) Artículo 20 Ley 24.769: Formulación de denuncia penal - Suspensión de sanciones administrativas</b> .....	<b>319</b>
I.- <i>Normativa</i> .....	319
II.- <i>Las leyes anteriores</i> .....	320
III.- <i>Situaciones que contempla la actual normativa</i> .....	321

	Pág.
a) Determinación de oficio.....	321
<i>IV.- Los hechos en los cuales se funda</i> .....	323
<i>V.- Jurisprudencia</i> .....	324
<i>Síntesis</i> .....	327
<b>4) Artículo 21 Ley 24.769: El allanamiento en la Ley Penal Tributaria.....</b>	<b>328</b>
<i>I.- Normativa</i> .....	328
1) <i>Allanamiento - Condiciones</i> .....	330
2) <i>La garantía constitucional</i> .....	331
3) <i>Requisitos del allanamiento y carácter del fisco</i> .....	332
4) <i>El allanamiento en la Ley de Procedimiento Tributario y en la Ley Penal Tributaria</i> .....	332
5) <i>Cuestión Federal</i> .....	333
6) <i>Requisitos para el Artículo 21 de la Ley Penal Tributaria</i> .....	335
7) <i>Requisitos para el Artículo 35 inc. E) de la Ley Procedimental</i> .....	335
<i>II.- Jurisprudencia</i> .....	336
<i>Síntesis</i> .....	339
<b>5) Artículo 22 Ley 24.769: la competencia en la Ley Penal Tributaria.....</b>	<b>340</b>
<i>I.- Normativa</i> .....	341
1) <i>Antecedente</i> .....	341
2) <i>Especialidad</i> .....	342
3) <i>Competencia - Concepto</i> .....	343
<i>II.- Jurisprudencia</i> .....	344
<i>Síntesis</i> .....	344
<b>6) Artículo 23 Ley 24.769: El rol de querellante en la Ley 24.769.....</b>	<b>345</b>
<i>I.- Normativa</i> .....	345
1) <i>Antecedentes</i> .....	346
2) <i>Requisitos - El dictamen previo</i> .....	346
<i>II.- Jurisprudencia</i> .....	348
<i>Síntesis</i> .....	351
<b>7) Artículo 24 Ley 24.769: La derogación de la Ley N° 23.771 .....</b>	<b>352</b>
<i>I.- Consecuencias</i> .....	352
<i>II.- Derogaciones</i> .....	353

	Pág.
<i>III.- La sucesión de leyes en el tiempo</i> .....	354
<i>IV.- Jurisprudencia</i> .....	355
<i>Síntesis</i> .....	357

## APÉNDICE

<b>BIBLIOGRAFÍA</b> .....	<b>361</b>
---------------------------	------------

