

Marcelo A. Riquert

Régimen penal tributario y previsional

Ley 24.769 modificada por ley 26.735

Comentada. Anotada

Evasión tributaria y previsional.
Apropiación indebida de tributos y recursos
de la seguridad social. Asociación
ilícita tributaria. Sanciones
a personas jurídicas

Prólogo de

Juan María Terradillos Basoco

ley 24.769



hammurabi

JOSE LUIS DEPALMA ♦ EDITOR

• Índice general

<i>Palabras previas</i>	9
<i>Prólogo</i>	11

Parte Primera

LINEAMIENTOS GENERALES DEL REGIMEN PENAL TRIBUTARIO Y PREVISIONAL

§ 1. Un régimen de alta inestabilidad normativa	27
§ 2. El pasaje de la ley 23.771 a la ley 24.769	36
§ 3. La masiva reforma introducida por la ley 26.735	51
a) Otros proyectos presentados	51
1. Proyectos de reforma directa	51
2. Proyectos de reforma indirecta	52
b) Líneas básicas de la ley 26.735	53

Jurisprudencia

1. Régimen penal tributario: vigencia del principio de máxima taxatividad legal	60
2. Excarcelación: insuficiencia de la magnitud de la pena en expectativa para denegarla	61
3. Competencia respecto de impuestos locales	62
4. Presentación espontánea (arts. 73, ley 25.401; 113, ley 11.683)	62
a. Admisibilidad de planes de pago	62
b. Suspensión del trámite del proceso por admisión del plan de facilidades de pago	63
c. Caducidad del plan de facilidades de pago. Improcedencia de la extinción	63

Parte Segunda
ANALISIS DE LA LEY 24.769

TITULO I

DELITOS TRIBUTARIOS

• Artículo 1º. Evasión simple	
§ 4. Caracterización del tipo básico	68
a) Introducción	68
b) Reformas introducidas por la ley 26.735	69
c) Bien jurídico protegido: la hacienda pública nacional, provincial y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires	71
d) Tipo objetivo	80
1. El problema del autor: ¿delito especial propio o delito de infracción de deber?	80
I. La evasión como delito especial propio	82
II. La evasión como delito de infracción de deber	89
III. Proyecciones: <i>intraneus</i> sin dominio del hecho y <i>extraneus</i> ejecutor	98
2. La conducta típica	105
3. Elusión no es evasión	114
e) Tipo subjetivo	117
f) <i>Iter criminis</i>	118
g) Pena	120
• Artículo 2º. Evasión agravada	
§ 5. Motivos de agravamiento	121
a) Reformas introducidas por la ley 26.735	121
b) Tipo objetivo	124
c) Tipo subjetivo	131
d) <i>Iter criminis</i>	132
e) Pena	132
• Artículo 3º. Aprovechamiento indebido de subsidios	
§ 6. El fraude para el aprovechamiento de subsidios	134
a) Reformas introducidas por la ley 26.735	134
b) Tipo objetivo	135
c) Tipo subjetivo	138
d) <i>Iter criminis</i>	138
e) Pena	139
• Artículo 4º. Obtención fraudulenta de beneficios fiscales	
§ 7. La obtención con medios fraudulentos de beneficio fiscal	139
a) Reformas introducidas por la ley 26.735	139

b) Tipo objetivo	140
c) Tipo subjetivo	144
d) <i>Iter criminis</i>	144
e) Pena	144
• Artículo 5º.	
§ 8. Pena accesoria de pérdida de beneficios fiscales	145
• Artículo 6º. Apropiación indebida de tributos	
§ 9. La omisión de depósito de tributo retenido o percibido	146
a) Reformas introducidas por la ley 26.735	146
b) Tipo objetivo	146
c) Tipo subjetivo	151
d) <i>Iter criminis</i>	153
e) Pena	153
Jurisprudencia	
1. Delitos tributarios: sujeto activo	153
2. Evasión tributaria	154
a. Necesidad de comportamiento defraudatorio	154
b. Delito especial propio	154
c. Salidas no documentadas	154
d. Conformación de una empresa paralela	155
e. Delito especial propio. Aporte del contador	155
f. Delito de infracción de deber	156
g. Incorrección de la tesis del delito continuado	156
h. Plazo de prescripción conforme delito continuado	157
i. Delito complejo (acto u omisión ardida o engañosa y omisión de ingreso integral)	157
j. Provisión de facturas apócrifas. Participación primaria	158
k. Dolo eventual	158
l. Omisión maliciosa	159
m. Declaración jurada falsa es ardid suficiente	159
n. Relevancia de la declaración jurada rectificativa	160
ñ. Irrelevancia de la declaración jurada rectificativa	160
o. Evasión del IVA. Consumación	161
p. Tentativa	162
q. Determinación de oficio insuficiente en el proceso penal como elemento de acreditación del tipo	162
r. <i>Extraneus</i> participe en delito de infracción de deber	163
3. Aprovechamiento indebido de subsidios (art. 3º, ley 24.769): acción típica	164
4. Aprovechamiento y obtención fraudulenta de beneficios fiscales (arts. 3º y 4º, ley 24.769): autonomía	165
5. Obtención fraudulenta de beneficios fiscales	165
a. Delito de peligro (art. 4º, ley 24.769)	165
b. Delito de peligro. Distinción con la evasión tributaria	166

c. Conducta prohibida	166
d. Consumación	167
6. Montos retenidos no son patrimonio social (art. 6º)	168

TITULO II

**DELITOS RELATIVOS A LOS RECURSOS
DE LA SEGURIDAD SOCIAL**• **Artículo 7º. Evasión simple**

§ 10. Caracterización del tipo básico	170
a) Reformas introducidas por la ley 26.735	170
b) Bien jurídico protegido: los recursos de la seguridad social	170
c) Tipo objetivo	173
d) Tipo subjetivo	175
e) <i>Iter criminis</i>	175
f) Pena	176

• **Artículo 8º. Evasión agravada**

§ 11. Motivos de agravamiento	176
a) Reformas introducidas por la ley 26.735	176
b) Tipo objetivo	176
c) Tipo subjetivo	177
d) <i>Iter criminis</i>	178
e) Pena	178

• **Artículo 9º. Apropiación indebida de recursos
de la seguridad social**

§ 12. La omisión de depósito de recursos de la seguridad social	179
a) Reformas introducidas por la ley 26.735	179
b) Tipo objetivo	180
c) Tipo subjetivo	181
d) <i>Iter criminis</i>	182
e) Pena	182

Jurisprudencia

1. Evasión previsional: aceptabilidad de las declaraciones rectificativas	182
2. Agente de retención: obrar doloso	182
3. Apropiación indebida de recursos de la seguridad social	183
a. Necesidad de acreditar la efectiva retención	183
b. Indisponibilidad de los fondos retenidos por el agente de retención	183
c. Necesidad de acreditar el tipo subjetivo	184
d. No inclusión de aportes sindicales	185
4. Apropiación indebida y falsedad de estados contables (art. 300, inc. 3º, Cód. Penal): concurso real	185

TITULO III

DELITOS FISCALES COMUNES• **Artículo 10. Insolvencia fiscal fraudulenta**

§ 13. La provocación o agravamiento fraudulento de la insolvencia fiscal propia o ajena	187
a) Reformas introducidas por la ley 26.735	187
b) Tipo objetivo	189
c) Tipo subjetivo	192
d) <i>Iter criminis</i>	193
e) Pena	193

• **Artículo 11. Simulación dolosa de pago**

§ 14. La simulación dolosa de pago de obligaciones tributarias o recursos de la seguridad social	194
a) Reformas introducidas por la ley 26.735	194
b) Tipo objetivo	194
c) Tipo subjetivo	198
d) <i>Iter criminis</i>	198
e) Pena	199

• **Artículo 12. Alteración dolosa de registros**

§ 15. La alteración dolosa de registros fiscales o previsionales	199
a) Reformas introducidas por la ley 26.735	199
b) Tipo objetivo	200
c) Tipo subjetivo	204
d) <i>Iter criminis</i>	205
e) Pena	205

• **Artículo 12 «bis».**

§ 16. Alteración dolosa de sistemas informáticos o equipos electrónicos	206
a) Tipo objetivo	207
b) Tipo subjetivo	208
c) <i>Iter criminis</i>	208
d) Pena	208

Jurisprudencia

1. Simulación dolosa de pago (art. 11)	210
a. Delito de peligro	210
b. Incidencia de su prescripción	211
2. Alteración dolosa de registros	211
a. Atipicidad de la adulteración del controlador fiscal	211
b. Calificación alternativa de la adulteración del controlador fiscal	211

TITULO IV

DISPOSICIONES GENERALES

• Artículo 13.	
§ 17. Agravante para funcionario o empleado público partícipe	213
• Artículo 14.	
§ 18. Cláusula de actuar por otro. Sanciones a personas jurídicas	217
a) La cláusula de actuar por o en lugar de otro	218
b) Sanciones a personas jurídicas	219
• Artículo 15.	
§ 19. Accesorias de inhabilitación especial. Calificante genérica por participación de dos o más personas. Asociación ilícita tributaria	229
a) Accesorias de inhabilitación especial por facilitación de estos delitos	230*
b) Calificante genérica por participación de dos o más personas	234
c) Asociación ilícita tributaria	240
1. Las discusiones en torno a esta figura	241
I. La discusión específica acerca de su inserción en el régimen especial	241
II. La discusión genérica vinculada a la punición de las «asociaciones ilícitas»	250
2. Una herramienta orientadora en materia interpretativa: trabajo comparativo con el art. 210 del Código Penal	252
3. El bien jurídico protegido	253
4. Tipo objetivo	259
5. Tipo subjetivo	269
6. Consumación y tentativa	270
7. Concurso de delitos	271
8. Pena	274
9. Roles agravados	280
10. Consideraciones finales	281
• Artículo 16.	
§ 20. Exención de responsabilidad penal por presentación espontánea	282
a) Presentación espontánea	284
b) Exclusión de la suspensión del juicio a prueba	288
• Artículo 17.	
§ 21. Imposición conjunta de sanciones administrativas fiscales	291

Jurisprudencia

1. Responsabilidad del integrante del directorio	297
a. Intervención real y no formal en el hecho punible	297
b. Inexcusabilidad de la delegación	300
2. Responsabilidad de los representantes: uso de facturas apócrifas	300
3. Evasión tributaria: actuar por otro	300
4. Calificante genérica	301
a. Pena razonable	301
b. Bien jurídico protegido incluyendo la tranquilidad pública	302
5. Asociación ilícita tributaria	303
a. Constitucionalidad. Delito permanente	303
b. Norma aplicable	303
c. Afectación de la tranquilidad pública	304
d. Bien jurídico protegido inmediato y mediato	306
e. Concurso material	306
f. Dolo	307
g. Excarcelación del organizador y partícipe necesario	307
6. Extinción de la acción penal (art. 16): improcedencia de la declaración oficiosa	308

TITULO V

DE LOS PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVO Y PENAL

• Artículo 18.	
§ 22. Denuncia y determinación de la deuda tributaria	309
• Artículo 19. Derogado	
§ 23. Derogación	320
• Artículo 20.	
§ 24. Trámite del procedimiento administrativo con denuncia penal	322
• Artículo 21.	
§ 25. Medidas urgentes de resguardo probatorio	325
• Artículo 22.	
§ 26. Competencia judicial	330
• Artículo 23.	
§ 27. Querrelante particular	333
• Artículo 24.	
§ 28. Derogación de la ley 23.771	335
• Artículo 25. De forma	

Jurisprudencia

1. Denuncia	336
a. Investigación penal autónoma. Empresa paralela	336
b. Suficiencia de las constancias administrativas	337
c. No prejudicialidad de la determinación de oficio	337
2. Medidas urgentes (art. 21)	337
a. Innecesidad de requerimiento fiscal	337
b. Carácter excepcional. Insuficiencia de la negativa de exhibir libros para su procedencia	338
3. Querellante: necesidad de ser particularmente ofendido	338
4. Legislación procesal federal y provincial: estándar mínimo	339
5. Aporte de documental y derecho a no declarar contra sí mismo	339
6. Valoración probatoria	340
a. Necesidad de investigación judicial complementaria a la actividad administrativa	340
b. Elemento autónomo (pericia contable) conjunto a la determinación de oficio	341
7. Improcedencia de la devolución del dinero dado en pago por subrogación	342
8. Nulidad de las medidas preliminares sin conocimiento del juez	342
9. Nulidad del auto de procesamiento por incorrecta intimación del hecho al imputado	343

Bibliografía general	345
-----------------------------------	-----