

LEY 27.430

MARCELO A. RIQUERT

Régimen penal tributario y previsional

LEY 27.430. COMENTADA. ANOTADA

EVASIÓN TRIBUTARIA Y PREVISIONAL. APROPIACIÓN INDEBIDA
DE TRIBUTOS Y RECURSOS DE LA SEGURIDAD SOCIAL.
ASOCIACIÓN ILÍCITA TRIBUTARIA.
LAVADO DE ACTIVOS Y EVASIÓN TRIBUTARIA.
ALTERNATIVAS A LA PENA: LA REPARACIÓN.
SANCIONES A LAS PERSONAS JURÍDICAS

PRÓLOGO DE **JUAN MARÍA TERRADILLOS BASOCO**

**2ª EDICIÓN
ACTUALIZADA**

hammurabi

JOSE LUIS DEPALMA EDITOR

ÍNDICE GENERAL

| | |
|-------------------------------|----|
| PALABRAS PREVIAS | 9 |
| PRÓLOGO | 13 |
| ABREVIATURAS | 29 |

PARTE PRIMERA

LINEAMIENTOS GENERALES DEL RÉGIMEN PENAL TRIBUTARIO Y PREVISIONAL

| | |
|--|----|
| § 1. Un régimen de alta inestabilidad normativa | 33 |
| § 2. El pasaje de la ley 23.771 a la ley 24.769 | 44 |
| § 3. La masiva reforma introducida por la ley 26.735 | 57 |
| a) Otros proyectos presentados | 57 |
| 1. Proyectos de reforma directa | 57 |
| 2. Proyectos de reforma indirecta | 58 |
| b) Líneas básicas de la ley 26.735 | 58 |
| § 4. El pasaje de la ley 24.769 a la ley 27.430 | 66 |
| a) El Anteproyecto de 2014 | 67 |
| b) El proyecto de la diputada Carrió | 70 |
| c) Líneas básicas de la ley 27.430 | 71 |

JURISPRUDENCIA

| | |
|--|----|
| 1. Régimen penal tributario: vigencia del principio de máxima taxatividad legal | 75 |
| 2. Excarcelación: insuficiencia de la magnitud de la pena en expectativa para denegarla | 75 |
| 3. Competencia respecto de impuestos locales | 76 |
| 4. Presentación espontánea (arts. 73, ley 25.401; 113, ley 11.683) | 76 |
| a) Admisibilidad de planes de pago | 76 |
| b) Suspensión del trámite del proceso por admisión del plan de facilidades de pago | 77 |
| c) Caducidad del plan de facilidades de pago. Improcedencia de la extinción | 77 |
| 5. Negativa del MPF a la aplicación del principio de ley penal más benigna (Res. PGN n° 18/18) | 78 |
| 6. Actualización de condiciones objetivas de punibilidad y ley penal más benigna: procedencia | 78 |

PARTE SEGUNDA

**ANÁLISIS DEL TÍTULO IX
DE LA LEY 27.430**

TÍTULO I

DELITOS TRIBUTARIOS

| | |
|--|-----|
| ART. 1º. EVASIÓN SIMPLE | 81 |
| § 1. Caracterización del tipo básico | 82 |
| a) Introducción | 82 |
| b) Reformas introducidas por la ley 27.430 | 84 |
| c) Bien jurídico protegido: la hacienda pública nacional, provincial y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires | 87 |
| d) Tipo objetivo | 96 |
| 1. El problema del autor: ¿delito especial propio o delito de infracción de deber? | 98 |
| I. La evasión como delito especial propio | 101 |
| I.1. Los límites al «dominio del hecho» | 103 |
| I.2. La autoría de determinación | 105 |
| I.3. Dominio más infracción de deber | 109 |
| II. La evasión como delito de infracción de deber | 111 |
| II.1. La infracción de deber en versión roxiniana | 111 |
| II.2. La infracción de deber en Jakobs y el desplazamiento del «dominio» por la «competencia» | 112 |
| II.3. Delito tributario e infracción de deber | 114 |
| II.4. Planteos críticos internos y externos | 117 |
| III. Proyecciones: <i>intraneus</i> sin dominio del hecho y <i>extraneus</i> ejecutor | 122 |
| IV. Conclusiones parciales en torno al problema de la autoría | 129 |
| 2. La conducta típica | 131 |
| 3. Elusión no es evasión | 139 |
| e) Tipo subjetivo | 141 |
| f) <i>Iter criminis</i> | 142 |
| g) Pena | 147 |
| ART. 2º. EVASIÓN AGRAVADA | 148 |
| § 2. Motivos de agravamiento | 148 |
| a) Reformas introducidas por la ley 27.340 | 148 |
| b) Tipo objetivo | 151 |
| c) Tipo subjetivo | 158 |
| d) <i>Iter criminis</i> | 159 |
| e) Pena | 159 |
| ART. 3º. APROVECHAMIENTO INDEBIDO DE BENEFICIOS FISCALES | 160 |
| § 3. El fraude para el aprovechamiento de subsidios | 160 |
| a) Reformas introducidas por la ley 27.430 | 160 |

| | |
|--|-----|
| b) Tipo objetivo | 161 |
| c) Tipo subjetivo | 164 |
| d) <i>Iter criminis</i> | 164 |
| e) Pena | 165 |
| ART. 4º. APROPIACIÓN INDEBIDA DE TRIBUTOS | 165 |
| § 4. La omisión de depósito de tributo retenido o percibido | 165 |
| a) Reformas introducidas por la ley 27.430 | 165 |
| b) Tipo objetivo | 166 |
| c) Tipo subjetivo | 169 |
| d) <i>Iter criminis</i> | 171 |
| e) Pena | 171 |
| JURISPRUDENCIA | |
| 1. Delitos tributarios: sujeto activo | 172 |
| a) Calidad de exportador | 172 |
| b) Responsabilidad de los directores | 172 |
| 2. Evasión tributaria | 173 |
| a) Necesidad de comportamiento defraudatorio | 173 |
| b) Delito especial propio | 173 |
| c) Salidas no documentadas | 173 |
| d) Conformación de una empresa paralela | 173 |
| e) Delito especial propio. Aporte del contador | 174 |
| f) Delito de infracción de deber | 174 |
| g) Incorrección de la tesis del delito continuado | 175 |
| h) Plazo de prescripción conforme delito continuado | 175 |
| i) Delito complejo (acto u omisión ardidosa o engañosa y omisión de ingreso integral) | 176 |
| j) Provisión de facturas apócrifas. Participación primaria | 176 |
| k) Dolo eventual | 177 |
| l) Omisión maliciosa | 177 |
| m) Declaración jurada falsa es ardid suficiente | 177 |
| n) Relevancia de la declaración jurada rectificativa | 178 |
| ñ) Irrelevancia de la declaración jurada rectificativa | 179 |
| o) Evasión del IVA. Consumación | 179 |
| p) Tentativa | 180 |
| q) Determinación de oficio insuficiente en el proceso penal como elemento de acreditación del tipo | 180 |
| r) <i>Extraneus</i> partcipe en delito de infracción de deber | 181 |
| s) Determinación del hecho imponible. Sobreseimiento | 182 |
| 3. Aprovechamiento indebido de subsidios (art. 3º, ley 24.769): acción típica | 182 |
| 4. Aprovechamiento y obtención fraudulenta de beneficios fiscales (arts. 3º y 4º, ley 24.769): autonomía | 183 |
| 5. Obtención fraudulenta de beneficios fiscales | 183 |
| a) Delito de peligro (art. 4º, ley 24.769) | 183 |
| b) Delito de peligro. Distinción con la evasión tributaria | 183 |
| c) Conducta prohibida | 184 |
| d) Consumación | 185 |
| 6. Montos retenidos no son patrimonio social (art. 6º) | 185 |

TÍTULO II

DELITOS RELATIVOS A LOS RECURSOS DE LA SEGURIDAD SOCIAL

| | |
|---|-----|
| ART. 5º. EVASIÓN SIMPLE | 187 |
| § 5. Caracterización del tipo básico | 188 |
| a) Reformas introducidas por la ley 27.430 | 188 |
| b) Bien jurídico protegido: los recursos de la seguridad social | 188 |
| c) Tipo objetivo | 191 |
| d) Tipo subjetivo | 192 |
| e) <i>Iter criminis</i> | 192 |
| f) Pena | 193 |
| ART. 6º. EVASIÓN AGRAVADA | 193 |
| § 6. Motivos de agravamiento | 193 |
| a) Reformas introducidas por la ley 27.430 | 193 |
| b) Tipo objetivo | 194 |
| c) Tipo subjetivo | 195 |
| d) <i>Iter criminis</i> | 195 |
| e) Pena | 195 |
| ART. 7º. APROPIACIÓN INDEBIDA DE RECURSOS DE LA SEGURIDAD SOCIAL | 196 |
| § 7. La omisión de depósito de recursos de la seguridad social | 196 |
| a) Reformas introducidas por la ley 27.430 | 196 |
| b) Tipo objetivo | 196 |
| c) Tipo subjetivo | 198 |
| d) <i>Iter criminis</i> | 198 |
| e) Pena | 198 |

JURISPRUDENCIA

| | |
|--|-----|
| 1. Evasión previsional: aceptabilidad de las declaraciones rectificativas | 199 |
| 2. Agente de retención: obrar doloso | 199 |
| 3. Apropiación indebida de recursos de la seguridad social | 199 |
| a) Necesidad de acreditar la efectiva retención | 199 |
| b) Indisponibilidad de los fondos retenidos por el agente de retención | 200 |
| c) Necesidad de acreditar el tipo subjetivo | 200 |
| d) No inclusión de aportes sindicales | 201 |
| 4. Apropiación indebida y falsedad de estados contables (art. 300, inc. 3º, CP): concurso real | 201 |

TÍTULO III

DELITOS FISCALES COMUNES

| | |
|---|-----|
| ART. 8º. OBTENCIÓN FRAUDULENTO DE BENEFICIOS FISCALES | 203 |
| § 8. La obtención con medios fraudulentos de beneficio fiscal | 203 |
| a) Tipo objetivo | 204 |
| b) Tipo subjetivo | 207 |
| c) <i>Iter criminis</i> | 207 |
| d) Pena | 207 |

| | |
|--|-----|
| ART. 9º. INSOLVENCIA FISCAL FRAUDULENTO | 207 |
| § 9. La provocación o agravamiento fraudulento de la insolvencia fiscal propia o ajena | 208 |
| a) Reformas introducidas por la ley 27.430 | 208 |
| b) Tipo objetivo | 209 |
| c) Tipo subjetivo | 212 |
| d) <i>Iter criminis</i> | 213 |
| e) Pena | 213 |
| ART. 10. SIMULACIÓN DOLOSA DE CANCELACIÓN DE OBLIGACIONES | 213 |
| § 10. La simulación dolosa de pago de obligaciones tributarias o recursos de la seguridad social | 214 |
| a) Reformas introducidas por la ley 27.430 | 214 |
| b) Tipo objetivo | 214 |
| c) Tipo subjetivo | 217 |
| d) <i>Iter criminis</i> | 217 |
| e) Pena | 218 |
| ART. 11. ALTERACIÓN DOLOSA DE REGISTROS | 218 |
| § 11. La alteración dolosa de registros fiscales o previsionales | 218 |
| a) Reformas introducidas por la ley 27.430 | 218 |
| b) Tipo objetivo (inc. a) | 219 |
| c) Tipo subjetivo (inc. a) | 223 |
| d) <i>Iter criminis</i> (inc. a) | 223 |
| e) Pena (inc. a) | 223 |
| f) Tipo objetivo (inc. b) | 224 |
| g) Tipo subjetivo (inc. b) | 226 |
| h) <i>Iter criminis</i> (inc. b) | 226 |
| i) Pena (inc. b) | 226 |

JURISPRUDENCIA

| | |
|---|-----|
| 1. Simulación dolosa de pago (art. 11) | 227 |
| a) Delito de peligro | 227 |
| b) Incidencia de su prescripción | 228 |
| 2. Alteración dolosa de registros | 228 |
| a) Atipicidad de la adulteración del controlador fiscal | 228 |
| b) Calificación alternativa de la adulteración del controlador fiscal | 228 |

TÍTULO IV

DISPOSICIONES GENERALES

| | |
|---|-----|
| ART. 12. | 229 |
| § 12. Agravante para funcionario o empleado público partícipe | 229 |
| ART. 13. | 232 |
| § 13. Cláusula de actuar por otro. Sanciones a personas jurídicas | 232 |
| a) La cláusula de actuar por o en lugar de otro | 233 |
| b) Sanciones a personas jurídicas | 234 |
| ART. 14. | 245 |
| § 14. Pena accesoria de pérdida de beneficios fiscales | 245 |

| | |
|---|-----|
| ART. 15. | 246 |
| § 15. Accesorio de inhabilitación especial. Calificante genérica por participación de dos o más personas. Asociación ilícita tributaria | 247 |
| a) Accesorio de inhabilitación especial por facilitación de estos delitos | 247 |
| b) Calificante genérica por participación de dos o más personas | 251 |
| c) Asociación ilícita tributaria | 256 |
| 1. Las discusiones en torno a esta figura | 257 |
| I. La discusión específica acerca de su inserción en el régimen especial | 257 |
| II. La discusión genérica vinculada a la punición de las «asociaciones ilícitas» | 265 |
| 2. Una herramienta orientadora en materia interpretativa: trabajo comparativo con el art. 210 del Código Penal | 266 |
| 3. El bien jurídico protegido | 267 |
| 4. Tipo objetivo | 272 |
| 5. Tipo subjetivo | 280 |
| 6. Consumación y tentativa | 282 |
| 7. Concurso de delitos | 282 |
| 8. Pena | 285 |
| 9. Roles agravados | 289 |
| 10. Consideraciones finales | 291 |
| ART. 16. | 291 |
| § 16. Extinción de la acción penal y dispensa de denuncia por pago | 292 |
| a) Extinción por pago (primer párrafo) | 293 |
| b) Dispensa de denuncia por pago previo (segundo párrafo) | 296 |
| c) ¿Exclusión de la suspensión del juicio a prueba? | 301 |
| ART. 17. | 304 |
| § 17. Imposición conjunta de sanciones administrativas fiscales | 304 |
| JURISPRUDENCIA | |
| 1. Responsabilidad del integrante del directorio | 310 |
| a) Intervención real y no formal en el hecho punible | 310 |
| b) Inexcusabilidad de la delegación | 312 |
| 2. Responsabilidad de los representantes: uso de facturas apócrifas | 312 |
| 3. Evasión tributaria: actuar por otro | 312 |
| 4. Calificante genérica | 312 |
| a) Pena razonable | 312 |
| b) Bien jurídico protegido incluyendo la tranquilidad pública | 313 |
| 5. Asociación ilícita tributaria | 314 |
| a) Constitucionalidad. Delito permanente | 314 |
| b) Norma aplicable | 315 |
| c) Afectación de la tranquilidad pública | 315 |
| d) Bien jurídico protegido inmediato y mediato | 317 |
| e) Concurso material | 317 |
| f) Dolo | 318 |
| g) Excusación del organizador y partícipe necesario | 318 |

| | |
|---|-----|
| 6. Extinción de la acción penal (art. 16): improcedencia de la declaración oficiosa | 318 |
| 7. Suspensión del juicio a prueba | 321 |

TÍTULO V

DE LOS PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVO Y PENAL

| | |
|---|-----|
| ART. 18. | 323 |
| § 22. Denuncia y determinación de la deuda tributaria | 323 |
| ART. 19. | 333 |
| § 23. Facultad del organismo recaudador de no denunciar | 334 |
| ART. 20. | 338 |
| § 24. Trámite del procedimiento administrativo con denuncia penal | 338 |
| ART. 21. | 340 |
| § 25. Medidas urgentes de resguardo probatorio | 341 |
| ART. 22. | 345 |
| § 26. Competencia judicial | 346 |
| ART. 23. | 349 |
| § 27. Querellante particular | 349 |
| ART. 24. | 351 |
| § 28. Invitación a adherir al régimen procesal | 351 |
| — Anexo: Lineamientos generales del procedimiento penal tributario en la provincia de Buenos Aires | 351 |
| 1. La hacienda pública bonaerense | 352 |
| 2. Sistema de seguridad social provincial | 354 |
| § 29. Derogación | 365 |

JURISPRUDENCIA

| | |
|---|-----|
| 1. Denuncia | 366 |
| a) Investigación penal autónoma. Empresa paralela | 366 |
| b) Suficiencia de las constancias administrativas | 366 |
| c) No prejudicialidad de la determinación de oficio | 366 |
| 2. Medidas urgentes (art. 21) | 367 |
| a) Innecesariedad de requerimiento fiscal | 367 |
| b) Carácter excepcional. Insuficiencia de la negativa de exhibir libros para su procedencia | 367 |
| 3. Querellante: necesidad de ser particularmente ofendido | 367 |
| 4. Legislación procesal federal y provincial: estándar mínimo | 368 |
| 5. Aporte de documental y derecho a no declarar contra sí mismo | 368 |
| 6. Valoración probatoria | 369 |
| a) Necesidad de investigación judicial complementaria a la actividad administrativa | 369 |
| b) Elemento autónomo (pericia contable) conjunto a la determinación de oficio | 370 |

| | |
|--|-----|
| 7. Improcedencia de la devolución del dinero dado en pago por subrogación | 370 |
| 8. Nulidad de las medidas preliminares sin conocimiento del juez | 371 |
| 9. Nulidad del auto de procesamiento por incorrecta intimación del hecho al imputado | 371 |
| 10. Nulidad del requerimiento de instrucción | 372 |
| 11. Excepciones | 372 |

PARTE TERCERA

CUESTIONES CONEXAS**1.****ALGO MÁS SOBRE EL LAVADO DE ACTIVOS Y LA EVASIÓN FISCAL COMO POSIBLE DELITO PREVIO**

| | |
|--|-----|
| § 1. Genealogía del delito de lavado de activos | 377 |
| a) En el plano internacional | 378 |
| b) En el derecho interno | 384 |
| § 2. El tipo básico de lavado de activos (art. 303, ap. 1º, CP) | 389 |
| a) Bien jurídico protegido | 390 |
| b) Tipo objetivo | 393 |
| c) Tipo subjetivo | 399 |
| d) Mínima referencia operativa | 400 |
| e) Posibles sanciones a personas jurídicas | 402 |
| § 3. Los delitos tributarios en la ley argentina con especial referencia a la evasión fiscal | 405 |
| a) Breve reseña histórica | 405 |
| b) La evasión tributaria simple | 408 |
| § 4. El problema del delito tributario como previo o subyacente del lavado de activos | 411 |
| § 5. Conclusiones | 423 |

2.**¿NUEVA ALTERNATIVA A LA PENA EN MATERIA PENAL TRIBUTARIA Y PREVISIONAL EN ARGENTINA?**

| | |
|---|-----|
| § 1. Introducción | 427 |
| § 2. Repercusiones concretas: jurisprudenciales y normativas | 430 |
| § 3. Los problemas particulares del inc. 6º del art. 59 del CP | 432 |
| § 4. La «reparación» en el régimen penal tributario y previsional | 435 |
| § 5. Las primeras respuestas judiciales y su crítica | 437 |
| a) El caso bonaerense | 437 |
| b) El caso federal | 438 |
| c) Crítica del precedente provincial | 439 |
| d) Crítica del precedente nacional | 441 |
| § 6. Recapitulando | 443 |

3.**LOS DELITOS FISCALES Y PREVISIONALES EN EL PROYECTO DE REFORMA INTEGRAL DEL CÓDIGO PENAL DE 2018**

| | |
|-----------------------------------|-----|
| | 445 |
| BIBLIOGRAFÍA GENERAL | 451 |