

MARIANO HERNÁN BORINSKY
PABLO NICOLÁS TURANO
MAGDALENA RODRÍGUEZ
DANIEL SCHURJIN ALMENAR



DELITOS TRIBUTARIOS Y CONTRA LA SEGURIDAD SOCIAL

CORTE SUPREMA BIBLIOTECA	
SIG. TOPOGRAFICA	INVENTARIO
H1221	150817

RUBINZAL - CULZONI EDITORES

Talcahuano 442 - Tel. (011) 4373-0544 - C1013AAJ Buenos Aires
Salta 3464 - Tel. (0342) 401-9300 - S3000CMV Santa Fe

ÍNDICE GENERAL

AUTORES DE LA OBRA	9
PRÓLOGO	13
Capítulo I – <i>Los delitos fiscales como delitos económicos</i>	17
Capítulo II – <i>Elementos básicos del Derecho Tributario y del régimen de seguridad social</i>	33
Capítulo III – <i>De las infracciones y los delitos</i>	109
Capítulo IV – <i>Delitos tributarios</i>	181
Capítulo V – <i>Delitos relativos a los recursos de la seguridad social</i>	301
Capítulo VI – <i>Delitos fiscales comunes</i>	337
Capítulo VII – <i>Disposiciones generales</i>	385
BIBLIOGRAFÍA	489
ANEXOS	507
ÍNDICE SUMARIO	737

ÍNDICE SUMARIO

AUTORES DE LA OBRA	9
ÍNDICE GENERAL	11
PRÓLOGO	13

CAPÍTULO I

LOS DELITOS FISCALES COMO DELITOS ECONÓMICOS

1. Evolución y delimitación conceptual de los delitos económicos	17
a) Intromisión del Derecho Penal en la actividad económica	17
b) Similitudes y diferencias con el Derecho Penal nuclear	18
2. El Derecho Penal Económico como resultado de la expansión punitiva. La sociedad del riesgo	20
3. Criminalidad económica	23
a) El Derecho Penal Económico	23
b) El delito de cuello blanco	26
c) El delito en la empresa	29
d) Criminalidad económica, organizada y transnacional	30

CAPÍTULO II

ELEMENTOS BÁSICOS DEL DERECHO TRIBUTARIO Y DEL RÉGIMEN DE SEGURIDAD SOCIAL

1. Los tributos	33
a) Concepto de tributo	33

b) La potestad tributaria en la Constitución Nacional.....	36
c) Límites constitucionales a la potestad tributaria.....	38
c.1) Legalidad.....	38
c.2) Igualdad tributaria.....	40
c.3) Generalidad y uniformidad.....	42
c.4) Proporcionalidad.....	43
c.5) No confiscatoriedad.....	45
c.6) Razonabilidad.....	46
c.7) Capacidad contributiva.....	47
c.8) Equidad.....	48
2. Clases de tributos.....	49
a) Impuestos.....	50
b) Tasas.....	54
c) Contribuciones.....	57
3. La norma jurídica tributaria.....	58
a) El hecho imponible.....	59
a.1) Aspecto material.....	61
a.2) Aspecto espacial.....	62
a.3) Aspecto temporal.....	63
a.4) Aspecto personal.....	64
b) El mandato legal de pago: la obligación tributaria sustantiva.....	66
4. La relación jurídica tributaria.....	67
a) Elementos objetivos.....	68
a.1) El tributo. Pago en dinero y en especie. Compensación.....	68
a.2) La base imponible y la cuota.....	72
a.3) La determinación del tributo: Autodeterminación. Determinación de oficio. Sistema mixto.....	74
b) Elementos subjetivos.....	79
b.1) El Fisco.....	79
b.2) Contribuyente, responsable solidario y responsable sustituto.....	82
b.3) Excepciones al mandato: Exención. Diferencia con no sujeción. Beneficios y subsidios.....	89
5. Régimen de seguridad social.....	91

6. Registros contables y fiscales.....	97
a) Identificación tributaria.....	97
b) Registros contables y documentación respaldatoria.....	99

**CAPÍTULO III
DE LAS INFRACCIONES Y LOS DELITOS**

1. Introducción.....	109
2. Infracciones tributarias.....	114
a) Infracciones formales.....	115
a.1) Omisión de presentación de declaración jurada.....	115
a.2) Omisión de presentación de declaración jurada informativa.....	122
a.3) Incumplimiento de los deberes formales.....	126
a.4) Incumplimiento de los requerimientos para presentar declaraciones juradas informativas.....	133
a.5) Incumplimiento de entidades multinacionales.....	137
a.6) Incumplimientos de deberes formales específicos referidos a la inscripción, registración y documentación.....	141
a.7) Violación de clausura.....	160
b) Infracciones materiales.....	162
b.1) Omisión de impuestos.....	162
b.2) Defraudación.....	168
b.3) Aprovechamiento indebido de beneficios tributarios.....	173
b.4) Simulación dolosa de cancelación de obligaciones fiscales.....	174
b.5) Apropiación indebida de tributos.....	175
3. Infracciones de la seguridad social. Remisión.....	178

**CAPÍTULO IV
DELITOS TRIBUTARIOS**

.....	181
-------	-----

1. El bien jurídico en los delitos fiscales.....	182
a) Delito sin bien jurídico.....	184
b) Deber de colaboración.....	187
c) Orden económico.....	189
d) Erario público.....	189
e) Actividad económico-financiera del Estado: la hacienda pública en sentido dinámico.....	191
2. Delitos tributarios.....	194
3. Evasión tributaria simple.....	196
a) La conducta típica.....	202
b) El sujeto activo.....	204
c) El monto evadido.....	206
c.1) Naturaleza jurídica.....	206
c.2) Conformación del monto de la obligación de pago.....	210
c.3) Variaciones en el monto fijado por la ley. Su incidencia en materia penal.....	211
c.4) La búsqueda de una solución (pendiente): la creación (e implementación) de la unidad de valor tributario (UVT).....	218
d) Economía de opción, elusión y evasión fiscal.....	223
e) La tipicidad subjetiva.....	226
f) El <i>iter criminis</i> en el delito de evasión tributaria.....	228
f.1) Unidad fáctica. Delito continuado.....	229
f.2) Consumación y agotamiento.....	232
f.3) Tentativa.....	234
f.4) Comisión.....	236
g) Repercusiones de la postura adoptada.....	239
g.1) Desistimiento voluntario.....	240
g.2) Imposibilidad del desdoblamiento de la imputación. Prohibición del doble juzgamiento.....	241
4. Evasión tributaria agravada.....	242
a) La agravación por el monto (art. 2º, inc. a).....	243
b) Agravación por la interposición de personas o entidades y/o utilización de estructuras, negocios, patrimonios de afectación, instrumentos fiduciarios y/o jurisdicciones no cooperantes y por el monto (art. 2º, inc. b).....	247

b.1) Interpósitas personas.....	247
b.2) Estructuras, negocios, patrimonios de afectación.....	249
b.3) Instrumentos fiduciarios.....	251
b.4) Jurisdicciones no cooperantes.....	254
b.5) El verdadero sujeto obligado y la ocultación de su identidad.....	257
c) La agravación por la utilización fraudulenta de beneficios fiscales y por el monto (art. 2º, inc. c).....	259
c.1) Diferencia entre la “utilización fraudulenta” y la “obtención fraudulenta” de un beneficio fiscal.....	262
d) La agravación por el uso de facturas apócrifas (art. 2º, inc. d).....	263
e) Tipicidad subjetiva.....	270
f) La prueba del dolo.....	271
g) La factura o documento equivalente falso como modalidad de comisión del delito de evasión.....	273
h) Relación concursal con otros delitos.....	273
h.1) Su relación con el delito de falsedad documental.....	273
h.2) Su relación con el delito de asociación ilícita fiscal.....	277
5. Aprovechamiento indebido de beneficios fiscales.....	279
a) Tipicidad objetiva.....	279
a.1) Vínculo con el artículo 174, inciso 5º, del Código Penal.....	279
a.2) Cálculo cuantitativo del monto defraudado.....	280
a.3) Beneficios fiscales alcanzados por la figura.....	281
a.4) Acción típica.....	283
b) Tipo subjetivo.....	283
c) <i>Iter criminis</i>	284
d) La reacción punitiva.....	286
6. Apropiación indebida de tributos.....	287
a) Fundamento del reproche.....	288
b) La acción típica.....	289
c) Tipicidad subjetiva.....	292
d) Consumación.....	293
e) El plazo para efectuar el depósito. Efectos del pago posterior a su vencimiento.....	293

f) Distinción con otras figuras.....	296
g) El estado de necesidad: entre la antijuridicidad y la culpabilidad. Alcances del error.....	297

CAPÍTULO V

**DELITOS RELATIVOS A LOS RECURSOS
DE LA SEGURIDAD SOCIAL**

.....	301
1. Evasión simple de los recursos de la seguridad social.....	309
a) Tipo objetivo.....	310
b) El monto evadido.....	312
c) El tipo subjetivo.....	313
2. Evasión agravada de los recursos de la seguridad social.....	315
a) Agravación por el monto.....	316
b) Agravación por el ardid desplegado y el monto.....	317
c) Agravación por el uso de beneficios fiscales y por el monto.....	321
3. Apropiación indebida de recursos de la seguridad social.....	322
a) La efectiva retención.....	325
b) Tipo subjetivo.....	327
c) Consumación.....	329
d) Efectos del pago posterior a su vencimiento.....	329
e) Los rubros que integran la seguridad social.....	331
f) Justificación e inculpabilidad.....	332
g) Distinción con otras figuras.....	336

CAPÍTULO VI

DELITOS FISCALES COMUNES

.....	337
1. Obtención fraudulenta de beneficios fiscales.....	339
a) Tipo objetivo.....	340
b) Tipo subjetivo.....	341
c) Consumación y tentativa.....	342

d) Relación con otras figuras.....	343
d.1) Relación con la evasión tributaria agravada del artículo 2º, inciso c, y el artículo 3º.....	343
d.2) Relación con la administración fraudulenta (CP, art. 173, inc. 7º).....	344
2. Insolvencia fiscal fraudulenta.....	345
a) Tipo objetivo.....	347
b) Tipo subjetivo.....	352
c) Consumación.....	353
d) Relación concursal con otros delitos.....	353
d.1) Su relación con la insolvencia fraudulenta.....	353
d.2) Su relación con la evasión tributaria y previsional.....	355
d.3) Su relación con el delito de contrabando.....	355
3. Simulación dolosa de cancelación de obligaciones.....	356
a) Incorporación de montos dinerarios a la figura.....	356
b) Simulación dolosa de pago y de cancelación de obligaciones: su relación e interpretación.....	357
c) Tipo objetivo.....	361
d) Tipo subjetivo.....	363
e) Consumación y tentativa.....	363
f) Relación concursal con otros delitos.....	364
f.1) Su relación con el delito de estafa.....	364
f.2) Su relación con el delito informático del artículo 173, inciso 16, del Código Penal y la alteración dolosa de registros.....	364
f.3) Su relación con el delito de falsificación documental.....	364
f.4) Su relación con el delito de evasión tributaria y previsional.....	365
f.5) Su relación con el delito de contrabando.....	365
4. Alteración dolosa de registros.....	366
a) La alteración dolosa de registros (art. 11, inc. a).....	366
b) Tipo objetivo.....	368
c) Tipo subjetivo.....	372
d) Consumación y tentativa.....	373
e) Relación concursal con otros delitos.....	373
e.1) Su relación con el delito de violación de documentos.....	373

e.2) Su relación con el delito informático del artículo 173, inciso 16 del Código Penal y la simulación dolosa de cancelación de obligaciones.	374
e.3) Su relación con el delito de evasión tributaria y previsional.	376
e.4) Su relación con el delito de contrabando.	377
e.5) Su relación con el delito de hurto y robo.	377
e.6) Su relación con el delito de daño.	377
f) La alteración dolosa de sistemas electrónicos o sistemas informáticos suministrados, autorizados u homologados (art. 11, inc. b)	378
g) Tipo objetivo.	380
h) Tipo subjetivo.	381
i) Consumación y tentativa.	381
j) Relación concursal con otros delitos.	383

CAPÍTULO VII

DISPOSICIONES GENERALES

.....	385
1. Intervención de funcionario público.	386
a) Fundamento de la agravante.	387
b) El concepto de funcionario y empleado público.	395
c) Los alcances del “tomar parte”.	397
d) Aspecto subjetivo.	398
e) La pena de inhabilitación.	398
f) Incidencia en el ejercicio de la acción penal.	398
2. Extensión de la responsabilidad y sanción a las personas jurídicas.	400
a) Lineamientos sobre la responsabilidad penal de las personas jurídicas.	401
a.1) Posturas negatorias de la responsabilidad penal de la persona jurídica.	403
a.2) Posturas justificantes de la responsabilidad penal de la persona jurídica.	406
a.3) Modelos de atribución de responsabilidad a las personas jurídicas.	413

b) Imputación penal tributaria para personas humanas en el ámbito de estructuras organizadas. Sujetos generadores de responsabilidad de la persona jurídica (art. 13, párrafo primero)	417
b.1) Sobre los modos de ejecución del hecho.	418
b.2) Sobre las características del contribuyente.	419
b.3) Sobre las características del “representante”.	419
b.4) Algunos casos especiales.	420
b.4.1) El síndico y los miembros del consejo de vigilancia.	420
b.4.2) El representante basado en un acto ineficaz.	420
b.4.3) El administrador de hecho.	421
b.4.4) Sobre los actos exigidos al “representante”.	422
c) La responsabilidad de las personas jurídicas en el régimen penal tributario (art. 13, párrafo segundo)	422
d) Las sanciones a las personas jurídicas en particular.	424
e) Pautas para la determinación de la pena. Los programas de cumplimiento (<i>compliance</i>).	426
f) Síntesis: la naturaleza de las reglas del artículo 13 del régimen penal tributario.	431
3. Pérdida de beneficios fiscales.	433
4. Participación criminal y asociación ilícita fiscal.	437
a) La intervención de profesionales en el delito tributario (art. 15, inc. a)	437
a.1) Aspecto objetivo e <i>iter criminis</i>	438
a.2) Aspecto subjetivo.	441
a.3) Medida de la reacción punitiva.	442
b) Agravante por la cantidad de personas intervinientes (art. 15, inc. b)	443
b.1) Consideraciones generales.	443
b.2) Aspecto subjetivo.	446
b.3) Reacción punitiva. Críticas a su constitucionalidad.	446
c) Asociación ilícita tributaria (art. 15, inc. c)	448
c.1) Bien jurídico tutelado.	451

c.2) Acción típica. Identificación de las maniobras delictivas. Distinción con el acuerdo criminal.	452
c.3) Aspecto subjetivo	454
c.4) Consumación y tentativa. Concurso de delitos.	455
c.5) Medida de la reacción punitiva. Circunstancias de agravación: el jefe y el organizador.	456
5. Mecanismos de fuga del proceso penal tributario vinculados con el pago y otras formas de cancelación	458
a) Fuga del proceso por pago en la ley 23.771	459
b) Fuga del proceso por pago en la redacción original de la ley 24.769	461
c) El mecanismo de fuga del proceso previsto por la ley 25.401	464
d) La reforma de la ley 26.735 a la extinción por pago de la ley 24.769	474
e) Ley 27.430: fuga del proceso por cancelación de las obligaciones evadidas, aprovechadas o percibidas indebidamente.	476
f) La reparación integral del perjuicio como causal de extinción de la acción penal tributaria (art. 59, inc. 6°, del Código Penal).	481

BIBLIOGRAFÍA

.....	489
-------	-----

ANEXOS

ANEXO JURISPRUDENCIAL

1. Aplicación de la Ley Penal Tributaria en el tiempo. Retroactividad de la ley penal más benigna	509
2. Delitos tributarios	536
3. Delitos relativos a los recursos de la seguridad social	559
4. Delitos fiscales comunes	565

5. Disposiciones generales	569
6. Mecanismos de fuga del proceso penal tributario (pago –art. 16–, regímenes de regularización, reparación del perjuicio)	579
7. Extinción de la acción penal por prescripción y plazo razonable	597

ANEXO NORMATIVO

Ley 27.430.	609
Procedimiento fiscal. Decreto 821/98 (y sus modificaciones)	617
Ley 11.683.	618