

JULIO CÉSAR BÁEZ  
HORACIO J. ROMERO VILLANUEVA

# INTRODUCCIÓN AL RÉGIMEN PENAL TRIBUTARIO ARGENTINO

-SEGÚN LEY 27.430-

COLABORADOR  
SANTIAGO LUIS GONZÁLEZ

CORTE SUPREMA BIBLIOTECA	
SIG. TOPOGRAFICA H1223	INVENTARIO 151.396

ERREIUS

# ÍNDICE /

## PARTE I GENERALIDAD /

### Capítulo I Principios fundamentales del derecho tributario y del derecho penal tributario

1. Introducción .....	3
2. Distintas clasificaciones .....	11
3. Principio de legalidad tributaria y penal .....	16
4. Tipicidad .....	27
4.1. La problemática de los tipos penales en blanco y abiertos .....	30
5. Reserva legal .....	38
6. Capacidad económica y contributiva .....	41
7. Principios de seguridad jurídica y certeza .....	46
8. Principio de no confiscatoriedad .....	51
9. Principio de culpabilidad .....	57
10. El principio de inocencia .....	60
10.1. Principio <i>in dubio pro reo</i> .....	63
10.2. <i>Onus probandi</i> .....	69
10.3. La prisión preventiva .....	70
10.4. El principio de juridicidad de la actuación administrativa .....	73
11. El principio del debido proceso .....	74
11.1. Garantía de defensa en juicio .....	75
11.2. Garantía contra la autoincriminación .....	78

**Capítulo II**  
El bien jurídico y la sistemática del  
Régimen Penal Tributario

1. Introducción .....	85
2. Sistemática .....	87
3. Política criminal fiscal .....	102
4. Bien jurídico protegido .....	111

**PARTE II**  
**RÉGIMEN PENAL TRIBUTARIO** /  
**EN PARTICULAR**

**Capítulo I**  
Delitos tributarios

**Artículo 1 - Evasión simple**

1. La cuestión terminológica .....	135
2. Estructura de la conducta punible .....	141
3. Tipo objetivo .....	143
3.1. La relación tributaria .....	143
3.2. Sujeto activo .....	146
3.3. Sujeto pasivo .....	154
3.4. La acción típica .....	156
3.5. El ardid .....	158
3.5.1. Idoneidad del ardid .....	164
3.6. Engaño .....	167
3.7. La especificidad de las modalidades "ardid" o "engaño" en la estructura normativa del tipo .....	173
3.7.1. Ocultación maliciosa .....	176
3.7.2. Declaración jurada engañosa e inexacta .....	178
3.7.2.1. La problemática de la omisión de presentación de las declaraciones .....	189
3.7.2.2. La problemática de la presentación de declaraciones juradas determinativas en "cero" .....	194
3.8. Ausencia de ardid .....	196
4. Tipo subjetivo .....	198

5. Consumación de la conducta .....	203
5.1. Momento consumativo .....	203
6. Prescripción de la acción penal .....	207
7. Tentativa .....	209
8. Autoría y participación .....	213
9. La condición objetiva de punibilidad .....	217
9.1. Introducción .....	217
9.2. Fundamento .....	223
9.3. Clases .....	224
9.4. Efectos .....	225
9.5. La reforma operada .....	230
10. Supuestos particulares .....	236
10.1. Las facultades determinativas del fisco .....	236
10.2. La rectificación tardía de las declaraciones juradas ...	238
10.3. La problemática de las "salidas no documentadas" ...	239

**Artículo 2 - Evasión agravada**

1. Introducción .....	253
2. El monto evadido .....	253
3. Persona interpuesta para ocultar la identidad del sujeto obligado y utilización de estructuras, negocios, patrimonios de afectación, instrumentos fiduciarios y/o jurisdicciones no cooperantes .....	255
4. Utilización fraudulenta de beneficios fiscales .....	264
4.1. Introducción .....	264
4.2. Delimitación y alcance del término "beneficios fiscales" .....	264
4.3. Acción .....	270
4.4. Tipo subjetivo .....	273
5. La agravante de las facturas apócrifas .....	274
5.1. Introducción .....	274
5.2. Técnica legislativa .....	275
5.3. Fundamento .....	277
5.4. La obligación de constatación .....	278
5.5. Las relaciones con los delitos de falsedad documental .....	280

5.6. Modo de investigación .....	283
6. Tentativa.....	285
<b>Artículo 3 - Aprovechamiento indebido de beneficios fiscales</b>	
1. Introducción .....	286
2. Bien jurídico.....	287
3. Estructura de la conducta punible.....	287
4. Tipo objetivo .....	288
4.1. Sujeto activo.....	288
4.2. Sujeto pasivo .....	289
4.3. Acción.....	289
4.4. Objeto de la acción .....	291
4.4.1. La problemática del reembolso aduanero.....	293
5. Tipo subjetivo .....	297
6. Consumación.....	297
7. Tentativa.....	298
8. Especificidad.....	298
9. Punición .....	299
<b>Artículo 4 - Apropiación indebida de tributos</b>	
1. Introducción .....	301
2. Estructura de la conducta punible.....	301
2.1. Sujeto activo.....	302
2.1.1. La problemática constitucional.....	305
2.1.2. Concepto.....	307
2.1.3. Fines y características .....	309
3. El problema de la solidaridad en materia de tributación ...	311
4. La conducta .....	314
5. Tipo objetivo .....	316
5.1. Omisión impropia .....	316
5.2. Lapso temporal.....	320
5.3. El depósito.....	320
6. Tipo subjetivo .....	321
7. Consumación.....	323
7.1. Supuestos particulares.....	323
7.1.1. El problema de las presunciones .....	323

7.1.2. El pago tardío.....	325
7.1.3. Monto apropiado .....	327
8. Tentativa.....	328

## Capítulo II

### Delitos relativos a los recursos de la seguridad social

<b>Artículo 5 - Evasión simple</b>	
1. Introducción .....	329
2. Bien jurídico.....	333
3. Naturaleza jurídica .....	334
4. Tipo objetivo .....	335
4.1. Sujeto activo.....	335
4.2. Sujeto pasivo .....	335
4.3. Acción típica .....	335
4.4. Declaraciones engañosas.....	337
4.5. Determinación de oficio .....	338
5. Tipo subjetivo .....	338
6. Tentativa.....	342

<b>Artículo 6 - Evasión agravada</b>	
1. Introducción .....	343
2. Por el monto .....	343
3. Por personas interpuestas .....	343
4. Obtención fraudulenta de beneficios fiscales.....	343
5. Referencias al aspecto subjetivo .....	344
6. Tentativa.....	344

<b>Artículo 7 - Apropiación indebida de recursos de la seguridad social</b>	
1. Introducción .....	345
2. Bien jurídico.....	349
3. Tipo objetivo.....	351
3.1. Sujeto activo.....	351
3.2. Sujeto pasivo.....	353
3.3. Estructura típica .....	353
4. Tipo subjetivo .....	358

5. La acción fiscalizadora.....	361
6. Condición objetiva de punibilidad.....	363
7. El estado de necesidad.....	367
8. Tentativa.....	371

### Capítulo III Delitos fiscales comunes

#### Artículo 8 - Obtención fraudulenta de beneficios fiscales

1. Introducción.....	373
2. Estructura de la conducta punible.....	376
3. Tipo objetivo.....	379
3.1. Sujeto activo.....	379
3.2. Sujeto pasivo.....	379
3.3. Las acciones típicas.....	380
3.4. Objeto de la acción.....	383
3.4.1. Exención tributaria.....	384
3.4.2. Desgravación.....	390
3.4.3. Diferimiento.....	391
3.4.4. Liberación.....	394
3.4.5. Reintegro.....	394
3.4.6. Reducción.....	395
3.4.7. Recupero.....	396
3.4.8. Devolución.....	397
4. Tipo subjetivo.....	397
5. Consumación.....	398
6. Tentativa.....	398

#### Artículo 9 - Insolvencia fiscal fraudulenta

1. Introducción.....	400
1.1. El tipo legal a partir de la ley 27.430.....	402
1.2. La regulación.....	402
2. Tipo objetivo.....	404
2.1. El sujeto activo.....	404
2.2. El sujeto pasivo.....	405
2.3. La obligación tributaria y la ley penal.....	406

2.4. Delineamientos y perfiles del delito.....	408
2.5. Modo de insolventarse.....	409
2.6. El silencio y la insolvencia fiscal.....	410
2.7. ¿Cómo se logra la insolvencia fiscal?.....	410
2.8. El tiempo de la acción.....	413
2.9. El resultado típico.....	415
3. Tipo subjetivo.....	416
3.1. Conocimiento.....	419
4. Consumación y tentativa.....	423
5. Otras cuestiones de interés.....	424
5.1. El concurso.....	424
5.2. Insolvencia, ¿simulada o real?.....	425
5.3. La prescripción.....	426
5.4. Subsidiariedad.....	426

#### Artículo 10 - Simulación dolosa de cancelación de obligaciones

1. Introducción.....	428
2. Bien jurídico.....	429
3. Estructura típica.....	430
4. Tipo objetivo.....	432
4.1. Sujeto activo.....	432
4.2. Sujeto pasivo.....	432
4.3. Acción típica.....	432
5. Tipo subjetivo.....	434
6. Consumación y tentativa.....	436
7. Concurrencia con otras figuras.....	437

#### Artículo 11 - Alteración dolosa de registros

1. Introducción.....	438
2. Bien jurídico.....	438
3. Subsidiariedad.....	439
4. Controversia.....	441
5. Estructura de las conductas.....	443
6. Tipo objetivo.....	444
6.1. Sujeto activo.....	444
6.2. Sujeto pasivo.....	445

6.3. Acción.....	445
6.3.1. Objeto de la acción de los incisos a y b .....	445
7. Tipo subjetivo.....	450
8. Consumación y tentativa .....	450
9. Registros o soportes informáticos.....	451
10. Plazo para conservar la documentación.....	452

#### Capítulo IV Disposiciones Generales

##### Artículo 12

1. Introducción .....	455
2. Funcionario o empleado público.....	456
3. Tomar parte.....	457
4. En ejercicio o en ocasión de sus funciones .....	458
5. La pena de inhabilitación perpetua .....	459
6. Concurrencia con otras figuras .....	460

##### Artículo 13

1. Introducción .....	462
2. El sujeto obligado como ente ideal .....	477
3. Criterios de determinación de la autoría.....	480
4. La responsabilidad por la intervención en el hecho.....	482
5. Responsabilidad por el actuar de otro .....	484
6. El administrador de facto.....	487
7. La problemática del accionista en la sociedad anónima ...	488
7.1. Presidente.....	490
7.2. Director suplente.....	490
7.3. Grupo económico.....	492
8. La reacción penal contra las personas de existencia ideal.	493
8.1. Introducción .....	493
8.2. Las sanciones en concreto.....	497
8.3. Pautas de valoración para aplicar sanciones .....	500
8.4. Suspensión judicial de la sanción .....	500

##### Artículo 14

1. Introducción .....	501
-----------------------	-----

2. Objeto de la pena.....	502
3. Controversia.....	502
4. Carácter accesorio o principal de la sanción.....	504
5. Rehabilitación .....	504

##### Artículo 15

1. El inciso a .....	508
1.1. Actividades que especializan los actos de participación.....	511
2. Inciso b. Agravante por la pluralidad de sujetos intervinientes .....	512
3. Inciso c. Asociación ilícita tributaria.....	515
3.1. Introducción .....	515
3.2. Antecedentes .....	517
3.3. Autonomía .....	520
3.4. El bien jurídico.....	522
3.5. Tipo objetivo .....	528
3.6. Tipo subjetivo .....	533
3.6.1. El propósito o finalidad específica delictiva .....	534
3.6.2. Agravante .....	535

##### Artículo 16

1. Introducción .....	536
2. Antecedentes.....	539
3. Requisitos .....	543
3.1. La conducta debe encuadrar en los artículos 1, 2, 3, 5 y 6 .....	543
3.2. Se debe aceptar y cancelar en forma incondicional y total las obligaciones evadidas, aprovechadas o percibidas indebidamente y sus accesorios.....	544
3.3. El límite temporal es hasta los treinta (30) días hábiles posteriores al acto procesal por el cual se notifique fehacientemente la imputación penal que se le formula.....	546
3.4. El beneficio se otorgará por única vez por cada persona humana o jurídica obligada .....	546
4. Dispensa para la administración tributaria de formular denuncia penal .....	547

**Artículo 17**  
 1. Introducción ..... 548  
 2. La problemática del *ne bis in idem*..... 550

**Capítulo V**  
 De los procedimientos administrativo y penal

**Artículo 18**  
 1. Introducción ..... 560  
 2. Naturaleza jurídica ..... 561  
 3. Finalidad y alcance ..... 561  
 4. Decisión fundada administrativa de la denuncia penal tributaria ..... 571  
 5. La denuncia penal de un tercero ..... 572

**Artículo 19**  
 1. Introducción ..... 574  
 2. Causales..... 575  
 3. Disponibilidad de la acción penal por los organismos recaudatorios ..... 577

**Artículo 20**  
 1. La preeminencia de la sentencia penal ..... 578  
 2. Fundamento..... 579  
 3. El dilema actual ..... 580  
 4. Evaluar en el procedimiento de fiscalización..... 582

**Artículo 21**  
 1. Introducción ..... 590  
 2. Distinción ..... 591  
 3. Naturaleza ..... 592  
 4. Requisitos ..... 593  
     4.1. Sospecha ..... 594  
     4.2. Denuncia previa ..... 594  
     4.3. Juez competente..... 595  
 5. Aspectos procesales particulares..... 596  
     5.1. Secuestro y desintervención de la documentación..... 596

5.2. Requisa de personas y la intervención de líneas telefónicas ..... 596  
 5.3. Efectos no suspensivos ..... 597

**Artículo 22**  
 1. Introducción ..... 598  
 2. Competencia en razón del territorio ..... 599  
 3. Competencia en razón de la materia..... 600  
 4. Tributos locales..... 603

**Artículo 23**  
 1. El querellante..... 604  
 2. La cuestión en los delitos tributarios..... 610  
 3. La problemática de la doble representación..... 614  
 4. Desestimación ..... 617  
 5. Los simples particulares ..... 618

**Artículo 24**  
 1. Introducción ..... 619  
 2. Forma de la adhesión ..... 621