



**JORGE E. HADDAD** dirección

# Derecho penal tributario

**DOCTRINA - SELECCIÓN Y ANÁLISIS DE FALLOS**

**1**

RESPONSABILIDAD DE LOS FUNCIONARIOS PÚBLICOS. EL DELITO DE APROVECHAMIENTO INDEBIDO DE BENEFICIOS FISCALES. ASOCIACIÓN ILÍCITA TRIBUTARIA. «COMPLIANCE» TRIBUTARIO Y LOS DELITOS PENALES-TRIBUTARIOS.

LOS TIPOS PENALES DE APROPIACIÓN INDEBIDA EN TIEMPOS DE PANDEMIA. MODIFICACIÓN DEL RÉGIMEN DE LA LEY 27.430 Y SU APLICACIÓN RETROACTIVA

autores **DANIEL BARBATO - RICARDO Á. BASÍLICO - JORGE H. DAMARCO  
HERNÁN DE LLANO - GUILLERMO I. GERTH - JORGE E. HADDAD  
LUIS LOSADA - ROBERTINO D. LOPETEGUI - MARIANO C. MADIEDO**

entrevista a **CAROLINA ROBIGLIO**

CORTE SUPREMA BIBLIOTECA	
SIG. TOPOGRÁFICA H1244	INVENTARIO 154.317

**1ª EDICIÓN**

**h**

**hammurabi**

JOSE LUIS DEPALMA EDITOR



## ÍNDICE GENERAL

<b>PALABRAS PREVIAS</b> .....	7
<b>ABREVIATURAS</b> .....	17

### 1. DOCTRINA

#### CAPÍTULO I

#### **RESPONSABILIDAD DE LOS FUNCIONARIOS Y EMPLEADOS PÚBLICOS EN LA LEY PENAL TRIBUTARIA**

RICARDO ÁNGEL BÁSILICO

§ 1. Breve introducción sobre corrupción y función pública. Bien jurídico protegido .....	21
§ 2. Funcionario público y empleado público .....	23
— Concepto. Agravante por la calidad de sujeto activo. Doctrina nacional y extranjera .....	23
§ 3. Requisitos de la agravante .....	26
§ 4. Coerción penal. Pena accesoria .....	27

#### CAPÍTULO II

#### **«COMPLIANCE» TRIBUTARIO Y LOS DELITOS PENALES-TRIBUTARIOS**

JORGE E. HADDAD

§ 1. Introducción .....	29
§ 2. La previa incorporación en la Ley Penal Tributaria .....	31
§ 3. La regulación del «compliance» penal .....	34
a) Objeto y alcance .....	35
b) Atribución de responsabilidad .....	35
c) Extinción, prescripción y sanciones .....	36
d) Acuerdo de colaboración eficaz .....	37

e) Programa de integridad o «compliance» .....	38
f) Condiciones para contrataciones con el Estado y varios .....	39
§ 4. El «compliance» tributario y la Ley Penal Tributaria .....	39
§ 5. Reglas para aplicar sanciones a personas jurídicas .....	41
a) Reglas y procedimientos internos .....	41
b) La cantidad y la jerarquía de los funcionarios, empleados y colaboradores involucrados en el delito, y la omisión de vigilancia sobre la actividad de los autores y partícipes .....	42
c) La extensión del daño causado; el monto de dinero involucrado en la comisión del delito; el tamaño, la naturaleza y la capacidad económica de la persona jurídica .....	43
d) La denuncia espontánea a las autoridades por parte de la persona jurídica, a consecuencia de una actividad propia de detección o investigación interna .....	43
e) El comportamiento posterior; la disposición para mitigar o reparar el daño y la reincidencia .....	44
§ 6. Conclusiones .....	45

## CAPÍTULO III

### UNA MIRADA CRÍTICA DE LAS VÍAS DE HECHO EN EL RÉGIMEN TRIBUTARIO NACIONAL

DANIEL BARBATO

§ 1. Ubicación en la estructura jurídica de la norma tributaria .....	49
§ 2. Clases de sanciones .....	52
§ 3. Naturaleza jurídica .....	52
§ 4. Cuestiones procesales. Su mecanismo defensivo y los principios tributarios .....	54
a) Tutela judicial efectiva .....	55
b) Prelación normativa .....	57
c) Presunción de inocencia .....	58
d) Igualdad .....	59
e) Razonabilidad .....	60
f) Reconocimiento jurisprudencial .....	60
§ 5. Las vías de hecho y el TFN .....	62
§ 6. Acotación adicional .....	64
§ 7. Palabras finales .....	65

## CAPÍTULO IV

### LOS TIPOS PENALES DE APROPIACIÓN INDEBIDA EN LA LEY PENAL TRIBUTARIA. A PROPÓSITO DE LA CRISIS EMPRESARIA EN TIEMPOS DE PANDEMIA

HERNÁN DE LLANO

§ 1. Presentación .....	67
-------------------------	----

§ 2. Estructura de los tipos penales de apropiación de tributos y recursos de la seguridad social .....	70
§ 3. Cuestiones controvertidas de los tipos penales de apropiación de la Ley Penal Tributaria .....	73
a) El tipo objetivo y la posibilidad material de efectuar las retenciones .....	73
b) El ingreso de las retenciones luego de vencido el plazo legal establecido .....	78
c) La problemática de la crisis empresarial y su relevancia en torno a la antijuridicidad y la culpabilidad. El estado de necesidad justificante y disculpante .....	79
§ 4. A modo de colofón. El impacto económico y social provocado por la pandemia del COVID-19 en la actividad empresarial. ¿La hora de repensar los estándares jurisprudenciales relevados en el presente trabajo? .....	85

## CAPÍTULO V

### EL DELITO DE APROVECHAMIENTO INDEBIDO DE BENEFICIOS FISCALES

JORGE HÉCTOR DAMARCO

§ 1. La falta de determinación de la expresión «beneficio fiscal» .....	89
§ 2. La expresión «beneficio fiscal» en las normas que describen el delito de evasión agravada .....	90
a) El RPTP de la ley 27.430 .....	90
b) El RPTP de la ley 24.769 .....	91
§ 3. La expresión «beneficio fiscal» en las normas que describen el delito de aprovechamiento indebido de beneficios fiscales .....	91
a) El RPTP de la ley 27.430 .....	91
b) El RPTP de la ley 23.771 .....	91
c) El RPTP de la ley 24.769 .....	92
§ 4. La expresión «beneficio fiscal» en las normas que describen el delito de obtención fraudulenta de beneficios fiscales .....	93
a) El RPTP de la ley 27.430 .....	93
b) El RPTP de la ley 23.771 .....	93
c) El RPTP de la ley 24.769 .....	93
§ 5. El sentido de la expresión «beneficios fiscales» en las normas del RPTP de la ley 27.430 .....	94
a) Una primera aclaración necesaria .....	96
b) Una consideración más a la aclaración precedente .....	97
c) Una segunda aclaración necesaria .....	98
§ 6. La expresión «beneficio fiscal» y tres delitos de defraudación .....	99
— Un interrogante que debe contestarse .....	101
§ 7. El delito de aprovechamiento indebido de beneficios fiscales .....	101
a) El concepto de beneficio fiscal en el delito descripto y sancionado por el art. 3° del RPTP de la ley 27.430 .....	106

— Subsidios .....	107
I. El significado del término «subsidio» en el Diccionario de la RAE .....	107
II. La doctrina económica y los subsidios .....	109
III. Las leyes penales y los subsidios .....	111
b) La Constitución Nacional y los beneficios fiscales a los que aluden las normas tributarias y penales .....	114
c) Los procesos de integración económica y los beneficios fiscales .....	116
§ 8. Otras normas del RPTP de la ley 27.430 que aluden a «beneficios» .....	118
§ 9. Conclusiones .....	

## CAPÍTULO VI

**REFLEXIONES SOBRE LA ASOCIACIÓN ILÍCITA TRIBUTARIA****(ART. 15, INC. C, LEY 27.430)**

LUIS LOSADA

§ 1. Tres décadas de la política criminal del legislador en materia penal tributaria .....	121
§ 2. El delito de asociación ilícita tributaria .....	124
§ 3. La norma en cuestión .....	126
§ 4. El bien jurídico tutelado .....	127
§ 5. La estructura del tipo .....	129
§ 6. Autoría y participación .....	130
§ 7. La pluralidad de personas exigida .....	133
§ 8. La habitualidad .....	135
§ 9. Consumación y tentativa .....	
§ 10. Relación concursal entre el delito de asociación ilícita tributaria y los delitos tipificados en el régimen penal tributario .....	135
§ 11. Las escalas penales .....	136
§ 12. La suspensión del juicio a prueba .....	136
§ 13. Las personas jurídicas en el delito de asociación ilícita tributaria .....	137
§ 14. La evasión agravada del art. 2º, inc. d) del régimen penal tributario vigente y la asociación ilícita tributaria .....	138
§ 15. Las relaciones entre las hipótesis del art. 15, incs. a), b) y c) del nuevo régimen penal tributario .....	138
§ 16. Extinción de la acción penal .....	140
§ 17. La asociación ilícita tributaria y el juicio abreviado .....	141
§ 18. Los regímenes de extinción por pago de las obligaciones tributarias .....	142
§ 19. La ley más benigna y la asociación ilícita tributaria .....	143
§ 20. El plazo razonable para ser juzgado .....	144
§ 21. Antecedentes jurisprudenciales de condenas por asociación ilícita tributaria .....	145
a) Caso n° 1 .....	147
b) Caso n° 2 .....	148
§ 22. Reflexiones finales .....	149

## CAPÍTULO VII

**COMENTARIO SOBRE LA MODIFICACIÓN DEL RÉGIMEN PENAL TRIBUTARIO ESTABLECIDO POR LA LEY 27.430 Y SU APLICACIÓN RETROACTIVA. UN ANÁLISIS MÁS ALLÁ DE LA CUESTIÓN DE LA ELEVACIÓN DE LOS MONTOS MÍNIMOS PUNIBLES**

MARIANO C. MADIEDO

§ 1. Introducción .....	151
§ 2. Antecedentes, evolución normativa y su interpretación por la jurisprudencia .....	151
§ 3. Dictado de la ley 27.430 .....	156
§ 4. Por la aplicación retroactiva de la ley 27.430 en relación con los montos mínimos punibles .....	158
§ 5. Por la inaplicabilidad del principio de ley penal más benigna a la reforma de la ley 27.430, que modifica los montos mínimos punibles .....	162
§ 6. Recapitulando .....	164
§ 7. Consideraciones doctrinales sobre el principio de ley penal más benigna .....	165
§ 8. Nuestra visión .....	167
§ 9. Corolario .....	173

**2. ANÁLISIS JURISPRUDENCIAL**

FALLOS 1 Y 2

**LA CONSOLIDACIÓN DE LA JUSTICIA RESTAURATIVA COMO MÉTODO ALTERNATIVO DE DISPONIBILIDAD DE LA ACCIÓN PENAL TRIBUTARIA**por **GUILLERMO I. GERTH****A. ANÁLISIS DE LOS FALLOS**

«Rodríguez Alday, Raúl y otros s/Inf. ley 24.769» y «Marítima Maruba S.A. y otros s/Inf. ley 24.769»

§ 1. Introducción .....	177
§ 2. Los casos. El criterio adoptado por los TOPE n° 1 y n° 2 .....	178
a) Extinción de la acción penal por reparación integral del perjuicio .....	179
b) Extinción de la acción penal por conciliación .....	180
§ 3. Conclusiones .....	182

**B. FALLOS «IN EXTENSO»**

1. TOPE n°1, Buenos Aires, 25/9/20, «Rodríguez Alday, Raúl y otros s/Inf. ley 24.769», CPE 1545/2016/to1/7 .....	183
2. TOPE n°2, Buenos Aires, 7/7/20, «Marítima Maruba S.A. y otro s/Inf. ley 24.769», CPE 1540/2018/TO2/3 .....	189

## FALLO 3

**EL ASPECTO OBJETIVO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA  
Y SU PROYECCIÓN EN SEDE PENAL**por **ROBERTINO D. LOPETEGUI****A. ANÁLISIS DEL FALLO**

«Legajo de apelación en autos RE y SE Reparaciones S.A. s/Evasión agravada tributaria»

§ 1. Introducción .....	197
§ 2. Desarrollo .....	198
a) Los hechos del caso. El criterio de la Sala B .....	198
b) Delito fiscal y monto evadido .....	199
§ 3. Conclusiones .....	203

**B. FALLO «IN EXTENSO»**

1. JF n° 2 San Nicolás, Sala B, 22/7/20, «Legajo de apelación en autos RE y SE Reparaciones S.A. s/Evasión agravada tributaria», expte. FRO 53242/2017/1/CA1 .....	204
--	-----

**3. ENTREVISTA**

TEMAS DE DERECHO PENAL ECONÓMICO

**CAROLINA ROBIGLIO**

213

**4. SELECCIÓN DE JURISPRUDENCIA  
SISTEMATIZADA****A. APROPIACIÓN INDEBIDA DE TRIBUTOS O DE RECURSOS  
DE LA SEGURIDAD SOCIAL**

1. Ley Penal Tributaria. Condena. Omisión de depósito de los aportes de la seguridad social. Ley 24.769, art. 9°. Condena. Estado de necesidad. Rechazo .....	221
2. Ley Penal Tributaria. Ley 27.430. Ley penal más benigna. Apropiación indebida de los recursos de la seguridad social .....	221
3. Ley Penal Tributaria. Ley 27.430. Aumentos de los montos. Condición objetiva de punibilidad. Revocatoria del sobreseimiento. Modificación del plazo de depósito de los tributos. Aplicación del art. 4° de la ley 27.430. Ley penal más benigna. Confirmatoria del sobreseimiento .....	222
4. Apropiación indebida. Modificación legislativa que eleva montos. Ley más benigna .....	223
5. Extinción de la acción por reparación integral art. 59, inc. 6° del CP. Delito de apropiación indebida de recursos de la seguridad social .....	223

**B. ASOCIACIÓN ILÍCITA**

1. Facultad de verificación de la AFIP. Garantía contra la autoincriminación. Nulidad. Alegato de la querrela. Asociación ilícita. Inconstitucionalidad. Rechazo. Obtención fraudulenta de beneficios fiscales. Relación concursal. Sentencia condenatoria. Arbitrariedad. Rechazo .....	224
--	-----

2. Asociación ilícita. Defraudación a la Administración pública. Nulidades. Rechazo. Integración del tribunal. Inaplicabilidad de la doctrina «Schiffrin» de la CSJN. Prescripción e insubsistencia de la acción penal. Rechazo. Funcionario público. Querellantes AFIP-DGI y AFIP-DGA. Actuación en soledad. Validez. Jueces. Imparcialidad. Rechazo. Declaración indagatoria de un coimputado. Validez probatoria. Sentencia. Motivación. Multa .....	226
3. Excepciones. Falta de acción. Asociación ilícita fiscal. Recurso de casación. Sentencia definitiva. Exteriorización voluntaria de la tenencia de moneda extranjera en el país y en el exterior .....	228
4. El imputado por asociación ilícita tributaria no puede pretender que se declare extinguida la acción penal por acogimiento al régimen de la ley 27.260 .....	228
5. Lavado de activos. Asociación ilícita. Rechazo del planteo de duplicación de acusadores estatales. Unidad de Información Financiera. Querellante. Revocatoria del sobreseimiento. Falta de fundamentación .....	229

**C. BENEFICIOS FISCALES**

1. Ley Penal Tributaria. Utilización fraudulenta de exenciones impositivas. Arts. 1° y 2° de la ley 24.769. Impuesto a los combustibles. Exención. Art. 7° de la ley 23.966. Absolución. «In dubio pro reo» .....	230
2. Sobreseimiento por aprovechamiento indebido de subsidios (art. 3°, ley 24.769). Revocatoria. Obtención fraudulenta de beneficios fiscales (art. 4°, ley 24.769). Delito de peligro .....	230
3. Sobreseimiento. Aprovechamiento indebido de subsidios. Recurso de casación. Procedencia .....	231
4. Aprovechamiento indebido de subsidios. Cambio de calificación. Ley penal más benigna. Sobreseimiento. Recurso de casación. Rechazo .....	231
5. Aprovechamiento indebido de subsidios. Obtención fraudulenta de beneficios fiscales. Sobreseimiento. Prescripción de la acción penal. Delito continuado. Ley penal más benigna .....	232

**D. RESPONSABILIDAD DE LOS FUNCIONARIOS PÚBLICOS**

1. Evasión tributaria. Excepciones. Falta de acción. Garantía contra la múltiple persecución penal. «Reformatio in pejus». Cosa juzgada. Sobreseimiento. Sentencia. Motivación. Sentencia arbitraria. Falta de fundamentación. Fundamentación aparente. AFIP. Facturación apócrifa. Delitos de corrupción, .....	232
2. Prescripción de la acción penal. Plazo razonable. Funcionarios públicos. Delitos de corrupción .....	233
3. Querellante. Legitimación AFIP en caso de abuso de autoridad y violación de los deberes de funcionario público de un dependiente .....	233
4. Prescripción de la acción penal. Funcionarios públicos. Cosa juzgada. Doctrina CSJN «Olariaga». Perención de instancia. Tribunales colegiados. Sentencia. Motivación. Sentencia arbitraria .....	234

<b>BIBLIOGRAFÍA GENERAL</b> .....	235
-----------------------------------	-----