

### **Autoridades de la Universidad**

Dr. Marcelo José Villar  
Rector

Dr. Alfonso Santiago  
Vicerrector de Asuntos Académicos

Prof. Cristina Fernández Cronenbold  
Vicerrectora de Estudios

Cdor. Edgardo Narbais  
Vicerrector de Asuntos Económicos

Dr. Julio Durand  
Secretario General

### **Autoridades de la Facultad de Derecho**

Mag. Jorge Albertsen  
Decano

Dr. Carlos González Guerra  
Vicedecano

Dr. Rodolfo L. Vigo  
Dr. Alejandro C. Altamirano  
Dr. Gustavo Schötz  
Consejeros

### **Autoridades del Departamento de Derecho Judicial**

Dr. Rodolfo Vigo  
Director del Departamento de Derecho Judicial

Mag. María Gattinoni de Mujía  
Directora Ejecutiva de la Maestría en Magistratura y Derecho Judicial

Mag. María Rosa Dabadie  
Coordinadora del Departamento de Derecho Judicial

### **Miembros del Consejo Académico y Consejo Editorial de la Colección Cuadernos de Derecho Judicial**

María Gattinoni de Mujía  
Domingo Sesín  
Enrique V. del Carril  
Rafael Nieto Navia  
Néstor Sagués  
Rodolfo L. Vigo

López Biscayart, Javier.

Cuadernos de Derecho Judicial N° 10: Nueva competencia para los tribunales locales / Javier López Biscayart; dirigido por Alejandro Altamirano - 1a ed. - Buenos Aires: Universidad Austral; Ciudad Autónoma de Buenos Aires: La Ley, 2012.

96 p.; 24x17 cm.

ISBN 978-950-893-872-5

1. Derecho. I. Altamirano, Alejandro, dir. II. Título. CDD 340

© Javier López Biscayart, 2012

© de esta edición, La Ley S.A.E. e I., 2012

Tucumán 1471 (C1050AAC) Buenos Aires

Queda hecho el depósito que previene la ley 11.723

***Impreso en la Argentina***

Todos los derechos reservados

Ninguna parte de esta obra puede ser reproducida o transmitida en cualquier forma o por cualquier medio electrónico o mecánico, incluyendo fotocopiado, grabación o cualquier otro sistema de archivo y recuperación de información, sin el previo permiso por escrito del editor y el autor.

***Printed in Argentina***

All rights reserved

No part of this work may be reproduced or transmitted in any form or by any means, electronic or mechanical, including photocopying and recording or by any information storage or retrieval system, without permission in writing from the publisher and the author.

Tirada: 300 ejemplares

I.S.B.N. 978-950-893-872-5

MAESTRIA EN MAGISTRATURA Y DERECHO JUDICIAL

**Javier López Biscayart**

Dirección: Dr. Alejandro Altamirano

NUEVA COMPETENCIA PARA LOS TRIBUNALES LOCALES

Junio de 2012



## **AUTOBIOGRAFÍA PROFESIONAL**

Javier López Biscayart nació en Buenos Aires el 3 de noviembre de 1962, obtuvo el grado de abogado en la Universidad de Belgrano en 1987 en la cual, desde entonces ejerce la docencia universitaria. Sus estudios de posgrado se iniciaron en la Universidad del Salvador, obteniendo el grado académico de Especialista en Derecho Penal en 1994. Más tarde cursó el programa de doctorado de la Universidad de Sevilla —Reino de España— en la que en el año 2007 obtuvo el Diploma de Estudios Avanzados en el área de conocimiento en Derecho Penal y el grado de Especialista Universitario en Victimología. Previo concurso de antecedentes y oposición, fue designado en 2002 juez del Juzgado Nacional en lo Penal Tributario N° 1 de la Capital Federal. En 2008 la Fundación Konex le confirió Diploma al Mérito por cuanto ha sido designado una de las cinco mejores figuras de la última década en la disciplina Jueces. En 2009 la Universidad de Belgrano, casa de la que egresara, le confirió el Premio Universidad de Belgrano 2009 por su trayectoria académica y profesional. Publicó decenas de artículos relacionados con las disciplinas de su especialidad y ha sido disertante en numerosas ocasiones tanto en el país como en el exterior. Por el libro Derecho Penal Tributario - Cuestiones Críticas, del que es coautor, obtuvo Mención de Honor otorgada por el Consejo Directivo de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales. En 2011 se graduó como Magister en Derecho y Magistratura Judicial en la Facultad de Derecho de la Universidad Austral con Diploma de Honor y Premio a la Mejor Tesis de Dogmática Jurídica. Actualmente, es profesor asociado de grado en la materia Derecho Penal (P.G.) en la Universidad de Belgrano y es profesor de posgrado en la UBA, UCA, UB, y USAL. Desde 2011 integra el Departamento de Derecho Judicial de la Universidad Austral.



## PRÓLOGO

*Por Daniel A. Sabsay*

He tenido el placer de integrar el jurado de la tesis de Javier López Biscayart, cuya lectura me produjo la mejor de las impresiones la que luego se vio confirmada en oportunidad de la brillante oposición que brindó en la Universidad Austral, como último paso para la obtención de su título de magíster en Derecho y Magistratura Judicial que otorga la mencionada casa de estudios. Se trata de un trabajo minucioso en el que convergen en armonía, gracias a la aplicación adecuada de la teoría de los sistemas, diversas disciplinas involucradas en la temática elegida por el hoy magíster. En su aproximación se entrecruzan cuestiones jurídicas relativas a varias ramas, filosóficas, éticas, que a través de una prosa sencilla pero contundente facilita la comprensión de un objeto de análisis complejo y de fundamental importancia para la subsistencia de las comunidades políticamente organizadas. A través de la observación en torno a la creación de nuevas figuras delictivas vinculadas con la evasión impositiva, el autor observa, entre otras cuestiones, la problemática de la globalización, la política legislativa en materia criminal tributaria, el flagelo de la corrupción, el conflicto constitucional subyacente. Ello, dado que éste último tiene que ver con la distribución de competencias Nación - Provincias, en tanto se están criminalizando conductas en pos de la protección de las haciendas locales y serán los jueces de esos niveles de gobierno los encargados de aplicar los correspondientes delitos.

Desde la óptica del derecho constitucional que nos ocupa, nos ha resultado por demás cautivante el análisis que realiza sobre la titularidad nacional de una potestad que ha sido objeto de diferentes posiciones a lo largo del tiempo. Se trata de saber si el Congreso de la Nación está habilitado para sancionar normas que contemplen delitos que penalicen hechos cometidos contra las haciendas locales —provinciales y de la Ciudad de Buenos Aires—. Nos adelantamos a señalar que compartimos la opinión del magíster, ya que si no fuera así dichas conductas quedarían impunes, en tanto el régimen federal que contempla nuestra constitución le concede a la Nación el monopolio en la sanción de los códigos de fondo, entre ellos el penal (artículo 75, inc. 12 de la Constitución nacional).

Sobre ello el autor concluye que “...no constituiría una infracción constitucional la tutela de haciendas locales por vía de un régimen penal tributario de orden nacional, ya que el Congreso federal, sin otro límite que su propia valoración y no invadir la autonomía provincial en materias no delegadas o los ámbitos de reserva tutelados por la Constitución (artículo 19), se encuentra habilitado para otorgar significación jurídica a hechos sociales, valorarlos y sancionar las acciones contrarias a esa valoración, mediante la tipificación de delitos.”

López Biscayart expresa sus posiciones de modo contundente como podemos apreciar cuando manifiesta que, “La ‘lucha’ contra el flagelo de la evasión tributaria debería ser una cuestión de Estado prioritaria que esté al margen de todo partidismo. Necesita encararse con la premura propia de la acción, y no solamente desde el discurso. El mejor aliado del evasor es hoy la burocracia. Mientras esto no se comprenda, la delincuencia tendrá asegurada la ‘batalla’”. La aseveración pone de manifiesto su compromiso con la materia, como así también la experiencia adquirida gracias a su labor de magistrado en la que se destacan su idoneidad profesional y su independencia de criterio, atributos esenciales —a nuestro entender— para que un juez sea considerado tal.

La sanción posterior a la realización de la tesis de la ley 26.735 no ha pasado desapercibida para el autor, ya que la norma es objeto de un exhaustivo análisis en las Palabras Preliminares. Así las cosas, estamos frente a un trabajo completo sobre el objeto de la tesis que la Universidad ha decidido con muy buen criterio publicar y que no dudamos en recomendar, ya que será de gran interés tanto para estudiosos, como para quienes ejercen el derecho desde los estrados judiciales y desde el ejercicio profesional.

Buenos Aires, junio de 2012

## PREFACIO DEL AUTOR A LA PUBLICACIÓN DE LA TESIS

I. Cuando el Dr. Rodolfo VIGO me comunicó la decisión del Departamento de Derecho Judicial de la Universidad Austral de publicar la tesis de maestría que defendiera hace poco más de un año —con la cual culminé mis estudios de posgrado en esa casa—, al par de generarme una sensación de satisfacción, me preocupó que a aquella pudiera estimársela desactualizada. La razón de ello fue que había trabajado sobre el proyecto de reforma a la ley 24.769 el cual, finalmente, se concretó en la sanción de la ley 26.735, que se encuentra vigente desde enero de este año.

Los cambios que la reforma trajo al Régimen Penal Tributario y Previsional no han sido pocos: se introdujo la tutela a las haciendas provinciales y a la de la CABA y se elevaron los montos evadidos; se creó el agravamiento por el uso de facturas falsas; se tipificó en forma específica la alteración dolosa de sistemas informáticos suministrados u homologados por el los fisco; se introduce ya, claramente, la responsabilidad penal de las personas jurídicas; se crea una excusa absolutoria por la regularización espontánea para el “sujeto obligado”; se ampliaron los plazos para el dictado de la determinación de oficio; se eliminó la extinción de la acción penal por pago y se privó a los delitos de evasión de la suspensión del proceso a prueba y se asignó competencias para conocer de los delitos vinculados a las haciendas locales.

Las posibilidades eran: o reformulaba toda la tesis o hacía estas aclaraciones previas. Obviamente está última fue la opción elegida, tratando de conservar la tesis original, ya que ese fue el objeto sobre el cual el Jurado de la tesis se pronunció. No obstante, he agregado un tercer anexo en el que se puede ver el texto actualizado del Régimen Penal Tributario y Previsional.

II. Lo que entonces se vislumbraba como una posibilidad, ahora es derecho positivo: se amplió el ámbito de aplicación de la ley penal incorporándose como objeto de delito la evasión del pago de tributos a las provincias o a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. En aquél momento me pareció necesario anticipar las cuestiones de orden constitucional que a partir de ello se presentarán ante los tribunales para atender adecuadamente la nueva competencia que se les anuncia y, en este aspecto, con la salvedad del caso, lo dicho en la tesis tiene plena vigencia.

La tesis justifica de la compatibilidad constitucional de la tutela a las haciendas locales a la luz de la teoría de los sistemas. Su nota original no radica ni en la conclusión de la compatibilidad ni en la formulación de la teoría de los sistemas, sino en la conjunción. En la explicación de lo uno a través de lo otro. La visión sistémica del Derecho Penal tributario me permitió confirmar la tendencia autorreferente del Derecho Penal Tributario y Previsional cuyas implicancias aún continúan siendo objeto de mis estudios (1).

III. Una tesis de maestría tiene —reglamentariamente— un límite en cuanto a su extensión. Ello obliga a agudizar la síntesis y a dejar de lado cuestiones conexas que no sean de estricta necesidad para justificar la demostración de la hipótesis de trabajo. En el caso, hube de abandonar algunas líneas de investigación de las cuales algo quiero anticipar ahora.

Una de ellas se vinculaba con el artículo 13 de la ley 24.769 que agrava la totalidad de los delitos previstos en el Régimen —incrementando la pena prevista para aquéllos, en ambos extremos, en un tercio—, para el funcionario o empleado público que, en ejercicio o en ocasión de sus funciones, tomase parte en ellos y, además prevé la pena de inhabilitación perpetua para desempeñarse en la función pública. La razón de la atención que había que prestar a este extremo era que con la reforma se ampliaría —y así fue— el círculo de los funcionarios que podrían ser destinatarios del precepto (ahora también, los provinciales y los de la ciudad de Buenos Aires, por los tributos vinculados a las haciendas de esas jurisdicciones).

Con distintos argumentos se ha intentado explicar el fundamento de esta agravante. Por un lado se ha expresado que la razón reposa en la mayor peligrosidad del sujeto ya que, además de estar afectando el bien jurídico tutelado por el delito, aduna el quebrantamiento de los deberes funcionales a su cargo, principalmente el de cumplir la ley y velar por ello. Otro argumento que se ha expresado es que por la ubicación funcional, el agente está en mejor condición para cometer el delito.

Pero algunos pusieron el acento en la corrupción como fundamento de la agravante, lo cual no parece desacertado dado el contexto político-criminal imperante al tiempo de la sanción de la ley 24.769. Sobre este aspecto giraba originalmente el tema de tesis, que luego abandonara.

Su trascendencia radicaba en que no podía soslayarse que nuestro país es signatario de la Convención Interamericana contra la Corrupción(2),

---

(1) Uno de los precursores de la tesis de la tendencia autorreferente del Derecho Penal Tributario ha sido Francisco DEMATTEIS, quien admite que sus normas están “todavía dentro del seno del Derecho Penal común” (Cf. *Manuale di diritto penale tributario*, Torino, 1933, p. 13).

(2) Ley 24.759. Sancionada el 4 de diciembre de 1996. Promulgada de hecho el 13 de enero de 1997 y publicada en el Boletín Oficial el 17 de enero siguiente. El 9 de octubre de ese mismo, el Poder Ejecutivo Nacional depositó el instrumento en

pacto que el Congreso federal ratificó por ley poco antes de la sanción de la ley 24.769. En el preámbulo de aquel instrumento se afirma:

a) La corrupción socava la legitimidad de las instituciones públicas, atenta contra la sociedad, el orden moral y la justicia, así como contra el desarrollo integral de los pueblos.

b) La democracia representativa, condición indispensable para la estabilidad, la paz y el desarrollo de la región, por su naturaleza, exige combatir toda forma de corrupción en el ejercicio de las funciones públicas, así como los actos de corrupción específicamente vinculados con tal ejercicio.

c) El combate contra la corrupción fortalece las instituciones democráticas, evita distorsiones de la economía, vicios en la gestión pública y el deterioro de la moral social.

d) La corrupción es uno de los instrumentos que utiliza la criminalidad organizada con la finalidad de materializar sus propósitos.

e) La necesidad de adoptar cuanto antes un instrumento internacional para combatir la corrupción y, en especial, para tomar las medidas apropiadas contra las personas que cometan actos de corrupción en el ejercicio de las funciones públicas o específicamente vinculados con dicho ejercicio; así como respecto de los bienes producto de estos actos.

f) Para combatir la corrupción es responsabilidad de los Estados la erradicación de la impunidad.

g) Hacer todos los esfuerzos para prevenir, detectar, sancionar y erradicar la corrupción en el ejercicio de las funciones públicas y en los actos de corrupción específicamente vinculados con tal ejercicio.

Dentro de los propósitos de la Convención se encuentra el promover y fortalecer el desarrollo, por cada uno de los Estados Partes, de los mecanismos necesarios para prevenir, detectar, sancionar y erradicar la corrupción.

Que, a los fines precedentemente expuestos, los Estados Partes convinieron en considerar la aplicabilidad de medidas, dentro de sus propios sistemas institucionales, destinadas a crear, mantener y fortalecer:

a) Normas de conducta para el correcto, honorable y adecuado cumplimiento de las funciones públicas.

b) Mecanismos para hacer efectivo el cumplimiento de dichas normas de conducta.

---

la Secretaría General de la OEA. De esta manera, la convención, entró en vigencia el 7 de noviembre de 1997.

c) Leyes que eliminen los beneficios tributarios a cualquier persona o sociedad que efectúe asignaciones en violación de la legislación contra la corrupción de los Estados Partes.

Que, además, cada Estado Parte se comprometió a adoptar las medidas necesarias para ejercer su jurisdicción respecto de los delitos que haya tipificado de conformidad con la Convención cuando el delito se cometa en su territorio, por uno de sus nacionales o por una persona que tenga residencia habitual en su territorio.

Que, la Convención se define aplicable ante los siguientes actos de corrupción:

a) El requerimiento o la aceptación, directa o indirectamente, por un funcionario público o una persona que ejerza funciones públicas, de cualquier objeto de valor pecuniario u otros beneficios como dádivas, favores, promesas o ventajas para sí mismo o para otra persona o entidad a cambio de la realización u omisión de cualquier acto en el ejercicio de sus funciones públicas.

b) El ofrecimiento o el otorgamiento, efectuado en los mismos términos y fines antedichos, a un funcionario público o a una persona que ejerza funciones públicas.

c) La realización por parte de un funcionario público o una persona que ejerza funciones públicas de cualquier acto u omisión en el ejercicio de sus funciones, con el fin de obtener ilícitamente beneficios para sí mismo o para un tercero.

d) El aprovechamiento doloso u ocultación de bienes provenientes de cualquiera de los actos antes descriptos.

e) La participación como autor, coautor, instigador, cómplice, encubridor o en cualquier otra forma en la comisión, tentativa, asociación o confabulación para la comisión de cualquiera de los actos antes descriptos.

Que, al respecto, finalmente se destaca que para la aplicación de la Convención, no es necesario que los actos de corrupción que en ella se estipulan produzcan perjuicio patrimonial al Estado.

Advierte Agustín GORDILLO (3) que la cuestión sobre si a esta Convención cabe ubicarla dentro de las normas de integración, previstas en el artículo 75, inciso 24 de la Constitución Nacional, o si corresponde emparentarla con las del inciso 22 del mismo artículo, no se trata de una cuestión de categorías, sino de dónde buscar analogías interpretativas. Según el autor, no pareciera encontrarse en la Convención nada propio de los tratados de

---

(3) A. GORDILLO, *Convención Interamericana contra la Corrupción*, Buenos Aires, Editorial Astrea, 2003.

integración. Repárese que no hay organismos supranacionales y el objetivo, no es, realmente, la integración económica. Hay en cambio, sí, mucha vinculación con los tratados de derechos humanos.

Algunas vinculaciones que señala GORDILLO son, si se quiere, sintomáticas: la Convención en estudio tiene un artículo de desarrollo progresivo como también lo tiene la Convención Americana de Derechos Humanos. También el artículo que admite la jurisdicción extranjera (y no solamente internacional) coincide en el artículo 5° de la Convención contra la Tortura, que admite igualmente la jurisdicción extranjera. También resulta obvio que los recursos de que un país dispone para el desarrollo progresivo de los derechos económicos y sociales se ven notoriamente disminuidos por la pérdida de recursos estatales genuinos a través de la corrupción. Un manejo más honesto, eficiente, público, honorable, adecuado, etc. —dice el autor— de los fondos públicos, puede significar una mejor atención de algunas de las funciones sociales que el Estado a veces cumple y también le libera fondos para atender sus clásicas funciones básicas de seguridad y justicia. El acceso a la justicia, un derecho humano básico, se desgrana cuando los fondos del Estado se desvían hacia donde no deben.

Las reflexiones anteriores conducen, entonces, al meollo interpretativo de la Convención. Esto es si cabe interpretarla con los criterios restrictivos del clásico derecho penal legislado internamente, o si existe un margen de interpretación extensiva diferente al del derecho penal interno y más próximo al derecho penal propio del crimen internacional. La respuesta del autor, a la luz de las consideraciones precedentes, del tipo de valores jurídicos que se hallan en juego y que amenazan, en su lado más extremo, la existencia misma del Estado como entidad viable en la sociedad y no mera fachada de grupos de interés del crimen organizado y la corrupción, es inclinarse por la segunda alternativa.

Sin embargo, la mayor o menor jerarquía de la Convención no es algo que pueda decidirse sin más. El artículo 75, inciso 22, primer párrafo, de la Constitución Nacional faculta al Congreso de la Nación para aprobar o desear tratados, concluidos con las demás naciones y con las organizaciones internacionales, y concordatos con la Santa Sede. Asimismo, allí deja establecida la prelación jerárquica de estos instrumentos por sobre las leyes. En el segundo párrafo de ese inciso, el constituyente de 1994 dispuso otorgar jerarquía constitucional a once instrumentos internacionales sobre derechos humanos y, a su vez, facultó al Congreso para ampliar el catálogo de derechos humanos de rango jerárquico constitucional, a través de un mecanismo de mayoría agravada.

De esta manera, en nuestro ordenamiento jurídico, los tratados sobre derechos humanos siempre tendrán jerarquía superior a las leyes. Pero esa jerarquía puede ser originaria, otorgada por el constituyente de 1994; o derivada, es decir alcanzar este rango prelatorio si así lo decide el Congreso de la

Nación con el voto de las dos terceras partes de la totalidad de los miembros de cada Cámara. En la actualidad, la Convención Interamericana contra la Corrupción se encuentra en la clasificación de los tratados que tienen jerarquía superior a las leyes.

Existe también otro instrumento internacional, posterior a la sanción de la ley 24.769, que refuerza la idea que gira en torno del fundamento de esta agravante: la Convención de la Organización de las Naciones Unidas contra la Corrupción (4). En el preámbulo de este instrumento, los Estados partes se manifiestan preocupados por:

a) La gravedad de los problemas y las amenazas que plantea la corrupción para la estabilidad y seguridad de las sociedades, al socavar las instituciones y los valores de la democracia, la ética y la justicia, y al comprometer el desarrollo sostenible y el imperio de la ley.

b) Los vínculos entre la corrupción y otras formas de delincuencia, en particular la delincuencia organizada y la delincuencia económica, incluido el blanqueo de dinero.

c) Los casos de corrupción que entrañan vastas cantidades de activos, los cuales pueden constituir una proporción importante de los recursos de los Estados, y que amenazan la estabilidad política y el desarrollo sostenible de esos Estados.

d) El enriquecimiento personal ilícito, al que reconocen como particularmente nocivo para las instituciones democráticas, las economías nacionales y el imperio de la ley.

Por ello, sostienen que se requiere un enfoque amplio y multidisciplinario para prevenir y combatir eficazmente la corrupción, teniendo presente que la prevención y la erradicación de la corrupción es responsabilidad de todos los Estados. Así se determina como finalidades de aquella convención promover y fortalecer las medidas para prevenir y combatir más eficaz y eficientemente la corrupción. De la misma manera en que fue reseñado con relación a la Convención Interamericana Contra la Corrupción, se establece que, para la aplicación de la Convención no será necesario que los delitos enunciados en ella produzcan daño o perjuicio patrimonial al Estado.

De conformidad con los principios fundamentales de los ordenamientos jurídicos de los Estados parte, adviértase que cada uno asume los siguientes compromisos:

a) Formulará y aplicará, o mantendrá en vigor, políticas coordinadas y eficaces contra la corrupción.

---

(4) Adoptada el 31 de octubre de 2003 por la Asamblea General de las Naciones Unidas, ratificada por nuestro país mediante la aprobación por parte del Congreso de la Nación de la ley 26.097, publicada en el Boletín Oficial el 9 de junio de 2006.

b) Procurará establecer y fomentar prácticas eficaces encaminadas a prevenir la corrupción.

c) Evaluará periódicamente los instrumentos jurídicos y las medidas administrativas pertinentes a fin de determinar si son adecuados para combatir la corrupción.

d) De conformidad con los principios fundamentales de su ordenamiento jurídico, adoptará las medidas necesarias para establecer sistemas apropiados de contratación pública, basados en la transparencia, la competencia y criterios objetivos de adopción de decisiones, que sean eficaces, entre otras cosas, para prevenir la corrupción.

e) Adoptará medidas para prevenir la corrupción y mejorar las normas contables y de auditoría en el sector privado.

f) Adoptará las medidas necesarias, relativas al mantenimiento de libros y registros, la divulgación de estados financieros y las normas de contabilidad y auditoría, para prohibir actos realizados con el fin de cometer cualquiera de los delitos tipificados con arreglo a la Convención.

Entre aquellos actos se enumeran:

f.1) La realización de operaciones no registradas en libros o mal consignadas.

f.2) El registro de gastos inexistentes, y

f.3) La utilización de documentos falsos.

También se prevé que cada Estado Parte denegará la deducción tributaria de gastos que constituyan soborno, por entender que el soborno es uno de los elementos constitutivos de los delitos tipificados con arreglo a los artículos 15 y 16 de la Convención.

Asimismo, cada Estado Parte se compromete a adoptar las medidas legislativas y de otra índole que sean necesarias para tipificar como delito, cuando se cometan intencionalmente:

a) La promesa, el ofrecimiento o la concesión a un funcionario público, en forma directa o indirecta, de un beneficio indebido que redunde en su propio provecho o en el de otra persona o entidad con el fin de que dicho funcionario actúe o se abstenga de actuar en el cumplimiento de sus funciones oficiales.

b) La solicitud o aceptación por un funcionario público, en forma directa o indirecta, de un beneficio indebido que redunde en su propio provecho o en el de otra persona o entidad con el fin de que dicho funcionario actúe o se abstenga de actuar en el cumplimiento de sus funciones oficiales, y

c) El abuso de funciones o del cargo, es decir, la realización u omisión de un acto, en violación de la ley, por parte de un funcionario público en el ejercicio de sus funciones, con el fin de obtener un beneficio indebido para sí mismo o para otra persona o entidad.

Un dato que nos permite comprender los alcances de las reformas de la ley 26.735 es que cada Estado Parte se comprometió a adoptar las medidas que sean necesarias, en consonancia con sus principios jurídicos, a fin de establecer la **responsabilidad de las personas jurídicas por su participación en delitos tipificados con arreglo a la Convención** y a penalizar su comisión con sanciones que tengan en cuenta la gravedad de esos delitos, y a adoptar, las medidas que sean necesarias, incluidas las legislativas y administrativas, para garantizar el cumplimiento de las obligaciones asumidas en la Convención.

Para completar esta idea, es útil recordar que las obligaciones asumidas internacionalmente por un Estado pueden tener su origen, no solo en el derecho convencional —*lato sensu*—, sino también en la costumbre internacional (5). Así es que, de acuerdo con una norma consuetudinaria generalmente aceptada por todos los miembros de la comunidad internacional, toda violación de una obligación internacional que pueda ser atribuida a un Estado, de acuerdo con el derecho internacional, constituye un hecho internacionalmente ilícito que genera, por ende, la responsabilidad internacional de ese Estado.

Para el derecho internacional bastan sólo dos elementos, comprendidos en la regla antes expuesta, para considerar que el Estado es responsable. No se exige la existencia de un daño para que se configure la responsabilidad, simplemente se debe comprobar la existencia de un comportamiento, acción u omisión que implique una violación de un compromiso internacional, y que dicho comportamiento sea atribuible a un Estado. Si un Estado, por ejemplo, se compromete a adoptar determinadas normas en su derecho interno y no lo hace, su simple inacción genera esa responsabilidad internacional (6).

Un acto, hecho u omisión ilegítima de un Estado deberá ser realizado, necesariamente, por sus funcionarios. Es decir. Para considerar que un Estado ha incurrido en responsabilidad internacional se exige la existencia de un comportamiento que podrá consistir en una acción o una omisión, atribuible tanto a los órganos del poder central como a órganos de subdivisiones territoriales del Estado (7). Los Estados, entonces, responden por la

---

(5) Cf. GATTINONI de MUJÍA, María, “La responsabilidad internacional del Estado derivada de la función judicial”, en *La responsabilidad judicial y sus dimensiones*. Tomo 2. Otras dimensiones, Buenos Aires, editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, parte Sexta, p. 371.

(6) Cf. GATTINONI de MUJÍA, María, ob. cit., p. 373 y 374.

(7) *Ibidem*.

actividad de sus órganos en aquellos casos en los que mediante sus actos violan un compromiso internacional, y además, todo Estado, también es responsable por los actos de sus tribunales que sean opuestos al derecho internacional, sin que esto modifique el principio la independencia que los tribunales suelen tener en el orden interno, puesto que también ellos son órganos de la comunidad estatal. Los tribunales pueden, en efecto, ser independientes de otros órganos del Estado, por ejemplo del Gobierno, pero no del Estado mismo.

Lo relatado nos lleva a concluir que el fundamento que ha tenido en miras el legislador al establecer la agravante aquí analizada fueron razones de prevención general, necesarias de adoptar, en virtud de los compromisos internacionales que el Estado había asumido. Razones que además revelan una línea político criminal que excede la mera voluntad de un Estado en particular y que aparece ratificada en otros instrumentos internacionales posteriores a la sanción original de la ley 24.769.

Así creo que queda más clarificado el asunto no sólo en cuanto por qué se previó la agravante del artículo 13 de la ley 24.769, sino también en punto a la razón y a las necesidades de política-internacional y de política-criminal del cambio legislativo y tal vez, de otros operados recientemente en nuestro país, y de su aplicación por parte de los tribunales. Estaremos frente a un acto ilícito internacional realizado por cualquiera de los poderes del Estado, incluidos los propios tribunales, cuando estos infrinjan el derecho internacional, e infrinjan, al propio tiempo, el derecho interno, si no aplican, o aplican mal, un tratado internacional debidamente ratificado, o si infringen su ordenamiento jurídico.

IV. Frente a la decisión de esta publicación, no puedo dejar de agradecer a cada uno de los miembros del Jurado de la tesis, Dres. Daniel SABSAY, Pablo REVILLA y Mario LAPORTA, por la calificación que le dispensaran y, especialmente, por haber aceptado juzgarla: un Jurado de esa talla la galardonó más allá de cualquier calificación.

En el otoño del año 2012.

*Mag. Javier López Biscayart*



## ÍNDICE GENERAL

	Pág.
Autobiografía profesional .....	V
Prólogo .....	VII
Prefacio del autor a la publicación de la tesis.....	IX
Cuestiones preliminares.....	1
I. Introducción al objeto de la investigación.....	3
II. El Derecho Penal Tributario y el Derecho Penal del enemigo.....	5
III. Proyecto de ley de reforma a la ley 24.769 y el dictamen de la comisión de legislación penal de la cámara de diputados.....	11
IV. El bien jurídico protegido.....	13
V. El problema de la tutela penal de las haciendas locales en los antecedentes legislativos de la ley 24.769 .....	17
V.1. Postura que limitaba el ámbito de aplicación de la ley 23.771 a la hacienda pública nacional .....	17
V.2. Antecedentes legislativos de la ley 23.771 .....	23
V.3. Posición de Casás .....	24
V.4. La facultad del congreso de la nación de dictar el Código Penal ...	26
V.5. Otro antecedente relevante .....	30
V.6. El nombre o denominación de la ley 23.771 .....	31
V.7. Conflictos de competencia resueltos por la corte, que reafirman la tutela a las haciendas locales por parte de la ley 23.771.....	31
VI. El Derecho Penal Tributario concebido como subsistema autoreferente.....	33
VI.1. El Derecho Penal y la ambigüedad: demostración de la tendencia autorreferente del Derecho Penal Tributario .....	35
VI.2. Contenido del elemento normativo “tributo” en el Derecho Penal Tributario.....	38

	Pág.
VI.3. El objeto de tutela concebido independiente del Derecho Tributario.....	40
VI.4. Criterios opuestos al formal-objetivo. Crítica.....	41
VI.5. ¿Distintas acepciones en un mismo régimen legal?.....	46
VII. Conclusiones.....	49
Bibliografía.....	51
Anexo.....	55

## CUESTIONES PRELIMINARES

En su oportunidad, mediante la sanción de la ley 25.292, se creó el fuero en lo Penal Tributario en el ámbito geográfico de la Capital Federal. Ello constituyó una novedad desde la óptica del Derecho Judicial. A una década de aquello, la experiencia, a pesar de su tránsito mutilado (1), se exhibe positiva.

La competencia específica de los Juzgados en lo Penal Tributario presenta complejidades que ameritan que los tribunales que se abocan a estos casos sean despojados de asuntos de otras materias del derecho que, sea por la urgencia o por la cantidad de las causas, impidan o dificulten el tratamiento adecuado de los casos relativos a los delitos tributarios y previsionales.

El sistema tributario argentino es complejo, presenta impuestos extremadamente altos y cuenta con la peculiaridad de que el órgano recaudador actúa a la vez como fiscalizador, lo que echa sombras sobre la garantía constitucional del debido proceso para el contribuyente. Más aún, en el ámbito nacional, la AFIP tiene la facultad de interpretar la ley mediante resoluciones que, en cualquier momento, pueden complicar la posibilidad de planificar el pago de las obligaciones tributarias en el mediano y en el largo plazo. Y sus funcionarios también tienen el poder, que efectivamente usan y publicitan mediante costosas campañas, de crear “paquetes” de medidas o proponerlas al Ejecutivo y al Congreso, según el caso, con enorme influencia. A esto se suma que, luego de una generosa ley de blanqueo, moratoria e impunidad (ley 26.476), el Poder Ejecutivo motoriza un proyecto de ley para reformar el Régimen Penal Tributario (ley 24.769) que procura sumar la tutela penal de haciendas provinciales y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires a la de la nacional, lo que ha llamado mucho la atención a expertos penalistas y tributaristas (2).

---

(1) El decreto 688/2000, con dudosa constitucionalidad, observó parcialmente la ley 25.292, desechándose la creación de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Tributario y el Tribunal Oral en lo Penal Tributario. Quedaron en pie lo tres Juzgado nacionales en lo Penal Tributario a los cuales, mediante un acordada de la CSJN cuyas objeciones desde la óptica de la Constitución podrían ser aún mayores, asignó la competencia de alzada y juzgamiento oral a la Cámara Nacional en lo Penal Económico de la Capital Federal y a los Tribunales orales en lo Penal Económico (acordada 34 del 8 de octubre de 2002).

(2) El proyecto se encuentra en trámite ante la HCD bajo el número de expediente 03-PE-2010.

De sancionarse el proyecto de reforma del Régimen Penal Tributario en ley, los tribunales locales sumaran una nueva y muy compleja competencia. Este dato fue el que me animó, luego de cumplir con las exigencias curriculares del correspondiente programa, a encarar esta investigación para optar por el título de magíster en derecho y magistratura judicial que otorga la Facultad de Derecho de la Universidad Austral.

Se trata de un análisis del derecho posible, quizás del deseable, pero a la luz del tránsito del derecho vigente y con especial referencia a su implementación por parte de los tribunales. Política criminal, política judicial, política fiscal y el derecho de *lege data* y de *lege ferenda* de cada una de las especialidades estarán presentes en este trabajo.

Mucho agradezco los amables consejos recibidos del profesor Alejandro ALTAMIRANO en el marco de la dirección de esta tesina. Y, aunque resultaría muy tedioso para el lector que nombrara a cada uno, no puedo dejar de agradecer el acompañamiento de todo el cuerpo docente y de los colegas, compañeros de la maestría. Los dos años de la cursada (2009-2010) fueron intensos, sin dudas. Pero he recogido mucho más de lo que esperaba recibir.

Buenos Aires, 4 de abril de 2011.

## I. INTRODUCCIÓN AL OBJETO DE LA INVESTIGACIÓN

Esta tesina afronta la cuestión de si el legislador, al identificar el objeto sobre el cual recaen las acciones punibles, tiene un límite de orden constitucional derivado de las materias reservadas por las provincias, problema que se presenta con particular importancia en el Derecho Penal Tributario, puesto que el poder tributario de las provincias es materia que no ha sido delegada por aquellas a la Nación.

Precisamente, la posibilidad de que se amplíe el ámbito de aplicación de la ley penal, incorporándose como objeto de delito la evasión del pago de tributos a las provincias o a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, persuade de la necesidad de anticipar las cuestiones de orden constitucional que, sin duda, se presentarán ante los tribunales. Los jueces deben estar atentos a los problemas descriptos y también, específicamente, los provinciales y los porteños, deben estar preparados para atender la nueva competencia que se les anuncia.

La discusión en torno a los reparos de orden constitucional que conlleva la cuestión de la tutela penal por parte del Congreso de la Nación de haciendas locales, si bien no es nueva, había quedado enterrada a partir de la sanción de la ley 24.769 la cual cerró ese capítulo de la evolución del incipiente Derecho Penal Tributario, al referirse exclusivamente a tributos nacionales. Al desempolvar aquellos argumentos se advierte su valor, mas a la luz de la evolución del conocimiento jurídico aparece otro que intenta darle una renovada.

A través de este trabajo se presenta y se fundamenta ese nuevo argumento que tiene un enfoque de orden sistémico, es decir, asume una visión del Derecho desde la teoría de los sistemas. Se intenta también recoger algo de la experiencia del tránsito del fuero Penal Tributario a nivel federal, de modo que aquella sea de utilidad para los tribunales locales que deberán conocer de los casos que serán de su competencia si se consagra en ley la reforma proyectada. Necesariamente, abarca el análisis de la propuesta legislativa —que aún no es derecho positivo— en un aspecto vinculado al Derecho Judicial.

Se han intentado reunir las opiniones que sobre la cuestión central fueron ya expuestas por la doctrina y la jurisprudencia, identificando la naturaleza de las distintas posiciones para, finalmente, arribar a la conclusión de la compatibilidad constitucional de la tutela a las haciendas locales que se

proyecta, sobre la base de un argumento distinto a los hasta ahora expresados, a la luz de la teoría de los sistemas.

## II. EL DERECHO PENAL TRIBUTARIO Y EL DERECHO PENAL DEL ENEMIGO

Previo a comentar los proyectos que se debaten en el ámbito parlamentario, cabe aclarar que no se discute el propósito perseguido por quienes promueven esta clase de legislaciones en procura de “combatir” el flagelo de la evasión tributaria. Evitar la evasión, entre otras razones, permite atraer mayores recursos al Estado no por la vía del aumento directo de los tributos, sino por la mayor recaudación de los que se deberían pagar. Pero aun cuando no se pone en duda la buena intención del Poder Ejecutivo al proyectar la reforma, creo que el problema de la evasión tributaria puede y debe ser encarado desde otras perspectivas y, en este sentido, se podría estar perdiendo una oportunidad histórica. A modo de ejemplo, señalo que nuestro sistema ha llegado a niveles de presión tributaria insostenibles y debe explorarse la posibilidad de rebajar las tasas tributarias más altas, disminuyendo así el incentivo a la evasión, tornando más justo el sistema y logrando, por añadidura, una recaudación mayor. También, la de adecuar la actual base imponible en el caso del tributo a los bienes personales a la actual realidad cambiaria. Y, específicamente con relación a la legislación penal y procesal que aplican los Juzgados en lo Penal Tributario, debería revisársela para que quienes investigan las evasiones puedan contar con los medios adecuados que los coloquen en situación de superioridad frente a la capacidad operativa de la delincuencia económica. La “lucha” contra el flagelo de la evasión tributaria debería ser una cuestión de Estado prioritaria que esté al margen de todo partidismo. Necesita encararse con la premura propia de la acción, y no solamente desde el discurso. El mejor aliado del evasor es hoy la burocracia. Mientras esto no se comprenda, la delincuencia tendrá asegurada la “batalla”.

Ahora bien, se advertirá que el lenguaje utilizado tiene un dejo bélico. Se habla de “combatir”, de “lucha” y de “batalla”. Ello es así porque quienes tratan esta disciplina desde la óptica del interés fiscal, intuitivamente, conciben a su normativa dentro de la tipología que, con una terminología peculiar, Günther JAKOBS expusiera en sendos congresos de derecho penal celebrados en Alemania en 1985 (3) y en 1999. Este autor se ocupó

---

(3) En esta ponencia, JAKOBS manifiesta la necesidad de separar en caso excepcional al Derecho penal del enemigo del Derecho penal de los ciudadanos con el fin de conservar el Estado liberal; tesis que en aquél momento no tuvo mayor trascendencia. Y es, a partir del Congreso de Berlín de 1999 que surge una segunda

en esos eventos académicos de la cuestión de la existencia de normas extraordinarias o excepcionales que requieren un especial aseguramiento cognitivo, denominando a ese conjunto de disposiciones, adicionales a los procedimientos normales de lucha contra la delincuencia, como “Derecho penal del enemigo”. Sobre esta tesis, mucho se ha escrito y, no siempre, con el adecuado rigor que el tema merece, al punto que han aparecido infundadas críticas basadas en la terminología empleada por JAKOBS, sin atender que, tal como el emérito catedrático de Bonn formulara su teoría, el concepto es meramente descriptivo (4). Pero lo cierto es que se han verificado en el mundo hechos que han provocado una tendencia expansiva del derecho penal mediante disposiciones en este sentido. Entre los hechos delictivos que conforman esta “criminalidad organizada de nuevo cuño” pueden mencionarse, por ejemplo, desde los abusos de poder en el comercio internacional, infracciones a las normas de tráfico económico nacional con el exterior, criminalidad informática; hasta el tráfico internacional de drogas, falsificación y tráfico de moneda, blanqueo de capitales, tráfico de armas, tráfico de órganos humanos, inmigrantes, etc. Organizaciones dedicadas a tales actividades criminales, cuentan con gran poder, por lo que suelen escapar del control político y jurídico del Estado. En otras palabras estamos hablando de una manifestación fuera de la normalidad, mucho mayor que aquella criminalidad económica conceptualizada por SUTHERLAND en los años cuarenta. La criminalidad económica representa la “criminalidad del futuro” y contiene un potencial de riesgo para las modernas sociedades incomparablemente más grande que la criminalidad tradicional. La globalización de la economía trae otros retos al derecho penal, el cual ante la globalización del delito se ve obligado a dar soluciones concretas. Soluciones que hasta el momento no ha podido otorgar. Y es a consecuencia de este fenómeno, “la globalización”, que, con

---

fase orientada hacia delitos graves contra bienes jurídicos individuales. Diferente fue la reacción crítica entre los juristas alemanes después de la intervención de JAKOBS en este Congreso, principalmente por la diferenciación que el autor propone entre el Derecho penal del ciudadano dirigido a personas y el Derecho penal del enemigo destinado a no personas y que es, según JAKOBS, necesario para combatir por ejemplo el terrorismo (Conf. VÍQUEZ, Karolina, “Derecho penal del enemigo ¿Una quimera dogmática o un modelo orientado al futuro?”. Polít. Crim. n° 3, 2007, A2).

(4) Sobre el Derecho penal del enemigo se han publicado muchos artículos valiosos. Recuerdo uno de Alejandro FREELAND que estaba en internet en la página de la Sociedad de Abogados Penalistas de Buenos Aires, el cual fue el primero en despertar mi interés sobre el tema, pero ya no está en línea, seguramente porque ya lo han borrado del servidor. ¡Una lástima! La obra más importante escrita en castellano sobre el tema es, hasta donde yo sé, la de Miguel POLAINO ORTS, *Derecho penal del enemigo. La desmitificación de un concepto*, Editora Jurídica Grijley, Lima, 2006. Particularmente tengo en cuenta la excelente reseña sobre esa obra que publicara José Antonio CARO JOHN y la réplica de POLAINO ORTS, ambas publicadas en los Cuadernos de Política Criminal (segunda época), I-2007, nro. 91, ps. 263 a 280.

palabras de Frick SACK, VÍQUEZ se expide sobre la teoría de la siguiente forma:

Si ella [la ciencia penal] no quiere reconocer la necesidad del último [el derecho de lucha contra el enemigo] va a ser marginalizada por la sociedad —económicamente dominada— por falta de efectividad (5).

Es una realidad incontrastable que por el hecho que existan disposiciones que establecen obligaciones tributarias que el contribuyente autodetermina en sus declaraciones juradas y otras que establecen sanciones —administrativas— que castigan al evasor —muy severas, por cierto—, no todos las cumplen de buen grado. Y, además, el Estado no puede esperar tranquilamente, ni creer ingenuamente, que las leyes se van a cumplir solamente por el hecho que se les amenace con sanciones administrativas. Es por ello que se establece un poder fiscalizador con la misión de verificar la situación tributaria de los contribuyentes y poner en marcha los mecanismos de realización del derecho material establecido en tales disposiciones.

Ahora bien, la observación evidencia que la tutela de las normas respecto de la hacienda pública es insuficiente para motivar a todos a que adecuen su conducta a ellas. Como no basta la vigencia de la norma para que su acatamiento sea completo, el Estado debe agregar medios (fiscalización) para verificar que aquellas efectivamente se cumplen, así como, cuando llegamos a nuestras casas, aseguramos la puerta para que no entren los ladrones a pesar de que existen normas de Derecho Civil que regulan el derecho de propiedad e, incluso, de Derecho Penal que prohíben el robo o el hurto (6). Esto de echar llave a la puerta, lo hacemos porque las normas no alcanzan, no son suficientes para asegurar nuestros patrimonios. Es una actividad *plus*, contrafáctica, que, junto con las normas, contribuye a evitar la afectación al bien jurídico. En el sistema tributario, se advierte que las normas garantizan la expectativa en cuanto a la protección que el sistema exige, y además el Estado fiscaliza su normal cumplimiento como actividad contrafáctica que asegura la puntual e íntegra percepción de los tributos. Pero, en determinadas situaciones, se requiere de un aseguramiento cognitivo adicional que complete el déficit de protección no alcanzado por la vigencia contrafáctica de la norma (7). Solo de esta manera se asegura que la vigencia de la norma no sea una quimera (8).

---

(5) VÍQUEZ, Karolina, op. cit. El tema yo ya lo había tratado en un artículo publicado en elDial - DCF67 titulado “El agente encubierto de la ley 11.683”.

(6) El ejemplo es una síntesis del expuesto por CARO JOHN en la recensión antes citada.

(7) Conf. CARO JOHN, op. cit.

(8) El término quimera o quimérico se usa a menudo metafóricamente para describir cosas que tienen atributos combinados procedentes de fuentes diferentes. Por ejemplo, dentro de la mitología griega se le conoce con el nombre de un monstruo mítico con partes de cabra, león y serpiente. Una criatura monstruosa creada por diversos enemigos. Asimismo, en la actualidad dentro del vocabulario popular

El Régimen Penal Tributario y Previsional también opera contrafácticamente. Siguiendo el esquema jakobsniano (9), claramente se pueden distinguir las normas que protegen el sistema tributario mediante el derecho penal administrativo —y procesal— “del ciudadano” del conjunto de disposiciones que constituyen el Régimen Penal Tributario las que requieren —en determinados contextos excepcionales— del un aseguramiento cognitivo aportado por el derecho penal “del enemigo” cuya aplicación tiende a que la pretendida protección del sistema alcance una vigencia efectiva y no meramente utópica. Aunque no referido al Derecho Penal Tributario, POLAINO ORTS explica que estas normas excepcionales son necesarias dentro de un Estado de derecho, justamente como defensa del propio sistema social (10). Así justifica que el Estado intervenga, por ejemplo, antes de que una organización terrorista ponga una bomba. Las alegaciones en contra de que se adelante la punición a los actos preparatorios o que se acentúe la punición pese a que el derecho ya prevé consecuencias penales administrativas para ciertas conductas, en casos como éste, responderían a una dogmática jurídica meramente formal y, a todas luces, alejada de la realidad que lleva a que los ciudadanos debamos resignar cierta dosis de nuestra libertad para protección de nuestra seguridad e, incluso, para asegurar la existencia misma del Estado. Pero la aludida resignación no se limita al establecimiento de tipos penales, pudiendo alcanzar medidas de seguridad previas a la sentencia (11). Inclusive se pueden hallar disposiciones con fuerte dosis de Derecho Penal del enemigo fuera de un proceso judicial. Un ejemplo claro de esto se da cuando queremos abordar un avión, para lo cual debemos soportar una requisita personal, a veces muy molesta, para verificar que no somos portadores de algún objeto que ponga en riesgo la seguridad del vuelo. En situaciones normales, la requisita personal solo se justifica frente a una sospecha seria y fundada. Pero antes de subir al avión, mientras no nos hayan revisado, para la autoridad policial, cualquiera de los que pretende viajar es un sospechoso, puesto que están buscando a un “enemigo” cuya cara no conocen, pero al que la sociedad le teme. Paradójicamente, eso es lo que nos asegura la seguridad de nuestro viaje. La norma que autoriza la requisita en ese caso, también es una disposición propia del derecho penal (procedi-

---

se conoce como quimera aquello que se propone a la imaginación como posible o verdadero, no siéndolo. Es decir, como fantasía. (Conf. VÍQUEZ, Karolina. Op. cit.).

(9) No se pretende aquí un análisis exhaustivo de la tesis de Jackobs, lo que por cierto resultaría una muy difícil tarea. Pero debe repararse en que para este autor la “persona” se define por la fidelidad al derecho. “Persona es a que se le adscribe el rol de un ciudadano respetuoso con el derecho” (POLAINO ORTS, “Vigencia de la norma: el potencial sentido de un concepto” en AAVV, *El funcionalismo en el Derecho Penal* (libro homenaje al profesor Günther JAKOBS), Universidad Externado de Colombia, 2003, p. 97).

(10) Tuve la oportunidad de asistir a algunas de sus magníficas clases sobre el tema en la Universidad del Sevilla en diciembre de 2007.

(11) POLAINO ORTS refiere —críticamente, en cuanto se dirigen a todos y no solamente hacia el “enemigo”— las medidas de exclusión en casos de maltrato familiar previstas en la legislación española.

mental) del enemigo en el concepto de JAKOBS, aunque sea de naturaleza administrativa.

No es concebible la idea de un Estado que no solvente su propia actividad a través de los recursos económicos que los integrantes de la sociedad aporten. Sin embargo, la exacción de tributos es una capacidad que el Estado posee sólo en forma limitada. Frente a un eventual abuso, garantías constitucionales se erigen como límite. El Estado debe tender a lograr un equilibrio entre las garantías constitucionales del contribuyente y su pretensión recaudatoria, de manera que las obligaciones de pago encuentren una respuesta favorable y voluntaria de los ciudadanos. El abuso de las medidas coactivas pone riesgo su eficacia misma, pudiendo inclusive actuar como factor criminógeno en vez de disuasivo. Y su defecto legislativo seguramente traerá más conflictos interpretativos que soluciones.



### III. PROYECTO DE LEY DE REFORMA A LA LEY 24.769 Y EL DICTAMEN DE LA COMISIÓN DE LEGISLACIÓN PENAL DE LA CÁMARA DE DIPUTADOS

Tanto el proyecto de ley remitido al parlamento por el Poder Ejecutivo Nacional, como el dictamen que produjeron las comisiones de Legislación Penal y la le Presupuesto y Hacienda de la Cámara de Diputados de la Nación se adjuntan como anexo.

Lo que de inmediato se advierte, comparando los textos, es que, pese a las sustanciales diferencias que se observan entre el propuesto por el PEN y el elaborado por las comisiones de los diputados, la cuestión de la tutela de las haciendas locales (entendidas por tales las provinciales y la de la Ciudad autónoma de Buenos Aires) se mantiene incólume, lo cual indica que la voluntad política de llevar adelante la reforma, al menos en este aspecto, es firme.

En el análisis de la proyectada reforma, no puede omitirse una referencia al contexto socio, político criminal en la que se produce. MARTINEZ-BUJÁN PÉREZ (12), con relación al debate sobre el rol que ha de asumir el Derecho Penal en el ámbito económico, remarcan la crítica de un importante sector de la doctrina que dirige a su expansión. La estiman tan alarmante al punto de denominarla "Derecho Penal de la intervención". Así, se ha observado con insistencia que el principio del bien jurídico no se contempla ya como criterio de limitación sino de expansión del *ius puniendi*; de este modo se olvida que el legislador sólo debe asumir la defensa de lo que puede proteger eficazmente, sin romper las reglas de imputación, absteniéndose de precipitarse a la identificación de nuevos intereses a tutelar y de traspasar los límites fijados por su tradicional cometido de tutelar bienes jurídicos, convirtiéndose, así, en instrumento de contingentes programas políticos elaborados al margen de las garantías propias del Estado de Derecho.

---

(12) *Derecho Penal Económico. Parte general*, Valencia, 1998, ps. 22-23.



#### IV. EL BIEN JURIDICO PROTEGIDO (13)

Para quienes se encuentran compenetrados con la problemática propia del Derecho Penal Tributario (14) no resultará novedosa la dificultad de individualizar algún interés fundamental que la legislación penal tributaria intenta tutelar.

Se han enunciado distintas teorías a efectos de intentar explicar cuál es el bien jurídico que se tutela al reprimir —con pena de Derecho Penal— hechos ilícitos tributarios. Según la teoría de que se trate, se hace caer dicho bien en la “fe pública”, el “patrimonio”, el “deber de lealtad”, el “orden socio económico”, el “erario público” o en “la función del tributo”. Por supuesto no faltaron los eclécticos que sostienen que los ilícitos tributarios tienen un carácter pluriofensivo, esto es, que lesionan diversos bienes jurídicos (15). Tampoco faltaron quienes niegan que el Régimen Penal Tributario tutele algún bien jurídico. Con relación a estas teorías puede decirse que:

- Quienes sostienen que lo que se afecta es la “fe pública”, categorizan los delitos tributarios junto con las falsificaciones. Lo que se afecta en consecuencia es la seguridad y la veracidad en el tráfico jurídico. Adrián TORREALBA NAVAS (16) señala que este criterio ha tenido rara influencia en las distintas legislaciones, las que han girado en torno al problema del no pago de los impuestos y no al de la falsificación de documentos.

---

(13) Esta cuestión la analicé con anterioridad en AAVV, “Ilícitos fiscales – Asociación ilícita en materia tributaria”, Rubinzal – Culzoni, Santa Fe, 2004.

(14) No es posible analizar la antijuridicidad de un delito fiscal sin adentrarse de lleno en la problemática propia del derecho tributario. Es necesario conocer los problemas propios de esta especialidad, como ser la “base presunta”, las “salidas no documentadas”, los “incrementos patrimoniales no justificados”, “fuente de los ingresos”, etc. al igual que los de la dogmática penal.

(15) Sobre una panorámica general con relación a la problemática del bien jurídico, en nuestro medio resulta insoslayable la lectura de los capítulos IV a VII (p. 32 y ss) de la actualización de Eduardo Aguirre Obarrio de la obra *Los delitos* de Alfredo Molinario, Tea, Buenos Aires 1996. A su actualizador, (en rigor su trabajo consistió en escribir la obra según la doctrina de aquél, por lo que cabría considerarlo su autor. Don Eduardo es un hombre intelectualmente muy generoso) le agradezco profundamente haberme facilitado, hace ya un tiempo, la obra de Arturo Rocco *L’Oggetto del reato della tutela penali*.

(16) *Los hechos ilícito tributarios en el derecho costarricense*, primera edición, Ed. Cet, San José de Costa Rica, 1997.

- Quienes conciben el delito tributario como un atentado al “deber de lealtad”, ubican el centro de tutela en el deber hacia el Estado y no en ciertos bienes de especial importancia para la vida en común de los ciudadanos. A mi criterio esta teoría debe descartarse pues implica despojar al bien jurídico de un contenido sustancial. Cualquier acto del contribuyente puede entenderse como expresión de su actitud de no-contribución y por tanto merecerá una pena. Se criminaliza toda la vida del ciudadano.
- La teoría que sostiene el bien jurídico afectado es el “patrimonio”, equipara a la hacienda pública con cualquier otro patrimonio individual. Desde esta perspectiva, aparece la exigencia de que sólo puedan ser penalizadas figuras que protejan, no el patrimonio en sí, sino a éste de conductas engañosas, tal como sucede en el delito de estafa. Lo contrario, implicaría incurrir en la prisión por deudas, abolida constitucionalmente a partir de la equiparación de ciertos tratados internacionales al orden constitucional (17). Siguiendo este esquema, sería innecesaria la creación de tipos penales fiscales pues, el patrimonio del Estado fuera uno más, ya estaría tutelado por los tipos de estafa y defraudaciones. Esta teoría debe considerarse superada (18) ya que no es ello sobre lo que se quiere incidir con los delitos tributarios, sino más bien sobre una entidad supraindividual de la relación entre el Estado y los ciudadanos, que no puede en modo alguno considerarse desde la perspectiva del estado como una persona más en las relaciones sociales.
- La teoría que sostiene que el bien jurídico tutelado es el “orden social y económico” (19), también ofrece reparos. Si los tipos previstos en el Régimen Penal Tributario se interpretaran en términos tales de exigir la constatación de la lesión al orden social y económico, y si ello tuviera que ser abarcado por el dolo exigiendo que la acción fuese finalmente dirigida a la lesión de ese bien jurídico, habría que empezar por afirmar la imposibilidad de punir los delitos tributarios por la imposibilidad de demostrar la efectiva causación del evento lesivo al bien tutelado.
- La teoría que considera que el bien jurídico tutelado es el “erario público” intenta hacer una síntesis de las dos anteriores: a la concepción patrimonialista le agrega un elemento para llegar a un patrimonio supraindividual; y a la que sostiene que es el “orden

---

(17) Artículo 7.7 de la Convención Interamericana de Derechos Humanos, de jerarquía constitucional según el art 75 inc 22 de la Constitución de la Nación.

(18) Pese a ello, con renovado ímpetu insisten en ella ORCE, Guillermo y TROVATO, Gustavo F. en *Delitos Tributarios*, Abeledo Perrot, primera edición, Buenos Aires, 2008.

(19) Esta teoría tiene la misma raíz que la teoría patrimonial, siendo aquélla de concepción microsocia y ésta macrosocia.

social y económico”, en atención a la excesiva generalidad, le introduce un elemento de concreción. Esta teoría adquiere especial relevancia a la luz de la incorporación al Régimen Penal Tributario de tipos de peligro abstracto tales como la asociación ilícita fiscal (artículo 15, inciso c, de la ley 24.769). Sin embargo esta posición parece confundir el bien jurídico con el objeto material del delito. Ello lleva a nociones del bien jurídico que desnaturalizan la función limitadora del *ius puniendi*.

- Un criterio superador de la teoría anterior es el que considera como bien jurídico tutelado la “función financiera”. Para esta concepción, el bien jurídico tutelado es el sistema de recaudación de ingresos y realización del gasto público. Su ataque puede o no lesionar el erario público y, de producirse la lesión, esta tan solo será una prueba del efectivo ataque al bien jurídico. Así, hay figuras que exigen una efectiva lesión<sup>(20)</sup> (ejemplo: los actuales artículos 1 y 7 de la ley 24.769), mientras que otras no lo exigen (el caso del artículo 12 de la ley 24.769). Tampoco esta tesis está exenta de críticas:

Erigir la tutela de las normas de orden público que disciplinan los procedimientos administrativos tributarios como bien jurídico no permite identificar a los ilícitos tributarios respecto de cualquier otra norma de orden público<sup>(21)</sup>.

Si lo que se quiere es proteger el correcto desarrollo de la función tributaria frente a la necesidad de su protección por su vulnerabilidad (en razón de que en el procedimiento de imposición se basa en el cumplimiento espontáneo por parte de los contribuyentes por una serie de deberes tendientes a exteriorizar realmente su capacidad contributiva), parecería que el objeto de protección sería una actividad administrativa, una autoprotección de la administración tributaria. Por otra parte, si de lo que se trata es del cumplimiento de los deberes formales, sería más adecuado tratarlos como supuestos de desobediencia.

Con todo, las dos últimas concepciones expuestas son las que ofrecen una explicación más satisfactoria al problema. Optar por una u otra, sin embargo ofrece problemáticas distintas. Tales consecuencias se manifiestan fundamentalmente si la legislación específica prevé tipos de peligro. Así, en la teoría patrimonialista, para la configuración típica siempre será necesario que exista una conexión entre el hecho y el bien jurídico recaudatorio. Se excluye la tipicidad cuando se comprueba la absoluta imposibilidad del surgimiento del peligro.

---

(20) Cuestiona que el delito de evasión sea de lesión CATANIA, Alejandro, *Régimen Penal Tributario: estudio sobre la ley 24.769*, primera edición – Buenos Aires: Del Puerto, 2005.

(21) AYALA, Ignacio, *El delito de defraudación tributaria*, Cívitas, Madrid. 1988, p. 74.

Desde otra perspectiva teórica estos ilícitos son concebidos como de pura actividad (22) y la realización de la acción típica no requiere la producción de resultado (lesión o peligro) alguno.

---

(22) CATANIA, op. cit., p. 52 y ss.

## V. EL PROBLEMA DE LA TUTELA PENAL DE LAS HACIENDAS LOCALES EN LOS ANTECEDENTES LEGISLATIVOS DE LA LEY 24.769

Durante la vigencia de la ley 24.769 este problema había estado ausente de las discusiones doctrinarias, puesto que por su actual redacción puede ser evadido típicamente *el pago de tributos al fisco nacional* (23). Sin embargo, la posibilidad de que legislación de orden nacional y de naturaleza penal tutele haciendas locales fue objeto de un arduo debate de orden constitucional cuando entró en vigencia de la ley 23.771 (24), conocida como "*Ley Penal Tributaria y Previsional*" y que es la antecesora inmediata de la actual ley 24.769 de "*Régimen Penal Tributario y Previsional*" (25). Pero tal debate se limitó a lo atinente al sistema tributario, ya que la aplicación de la norma en materia de aportes y contribuciones a la seguridad social no generó disputas, puesto que en la ley 23.771 se acotaba el objeto de los delitos a aquéllos recursos de la seguridad social percibidos por los organismos nacionales, con inclusión de los correspondientes al régimen nacional de previsión social, asignaciones familiares, obras sociales, o fondos especiales, cuyo descuento estuviera legalmente autorizado, comprendidos los resultantes de convenios de corresponsabilidad gremial.

### V.1. Postura que limitaba el ámbito de aplicación de la ley 23.771 a la hacienda pública nacional

Pese a que del texto de la ley 23.771 no hacía distinciones, un importante sector de la doctrina sostuvo, sobre la base de variados argumentos, que la ley no abarcaba dentro de su tutela a las haciendas provinciales y municipales, limitando su protección a la nacional.

---

(23) Artículo 1, ley 24.769.

(24) A.D.L.A., Tomo L-A, ps. 26 y ss.

(25) Se destaca especialmente la diferente denominación puesto que la confusión entre ambas es muy común tanto en trabajos de doctrina como en la jurisprudencia.

### V.1.A. Argumentos basados en la autonomía del derecho tributario

GARCÍA BELSUNCE, partiendo de la autonomía del Derecho Tributario en general y en particular del Derecho Tributario provincial (26), rechaza categóricamente que una ley nacional pueda tutelar haciendas locales. Sobre este particular, CASÁS recuerda:

...la doctrina nacional se ha pronunciado en forma claramente mayoritaria en favor de la autonomía del Derecho Tributario, en forma coincidente con las expresiones más reconocidas de los juristas de esta parte del continente, los cuales, ya en la Primera Jornada Latinoamericana de Derecho Tributario, celebrada en Montevideo en 1956, concluyeron luego de abordar el tema que “el Derecho Tributario tiene autonomía dentro de la unidad general del Derecho por cuanto se rige por principios propios y posee institutos, conceptos y objeto también propios (27).

Esta postura coincide con una disidencia del juez Alfredo ORGÁZ, en la causa “Atilio César LIBERTI - sucesión” de la CSJN (28), en la que dejó expresado que el Código Civil, accesorio y unitario, resultaba sólo concerniente y aplicable a las relaciones privadas, desde que el poder de las provincias para gobernarse por sí mismas y para reglar en todo lo no delegado en la Nación en cuanto sea atinente a su régimen, progreso y bienestar, requería reconocer que la atribución asignada al Gobierno Federal para dictar los Códigos de fondo, no significaba que los estados locales hubieran aceptado limitaciones a su potestad impositiva resultantes de preceptos del Código Civil, sino importaba tan sólo admitir un régimen uniforme en materia de relaciones privadas, no limitativo del Derecho Público, ni subsidiario en su generalidad; por lo cual la ley de la Provincia de Buenos Aires, en cuanto gravaba con el Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes las participaciones que el causante poseía en diversas sociedades, independientemente del domicilio de éstas y de aquél, sobre la base de que el capital estaba integrado con bienes ubicados en esa jurisdicción, importaba el ejercicio de una facultad expresamente reservada, conforme al artículo 104 de la Constitución nacional (texto 1853-1860), sin surgir agravio a garantías y derechos individuales, ni pugna con otras disposiciones de igual ordenamiento (29).

---

(26) GARCÍA BELSUNCE, Horacio A., “La autonomía del Derecho Tributario frente a la legislación tributaria provincial”; *El Derecho*, Tomo 87, ps. 881 y ss.; *idem*, en *Temas de Derecho Tributario*, ps. 27 y ss., Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1982.

(27) CASÁS, José O., “Ámbito de aplicación de la Ley 23.771 (con especial referencia a las haciendas locales)”, publicado en *Criterios Tributarios*, ISSN 0327—6120, Año XI, N° 103, ps. 45 a 65, año 1996, citando al INSTITUTO LATINOAMERICANO DE DERECHO TRIBUTARIO, “Estatutos - Resoluciones de las Jornadas”, ps. 21 y ss., Fundación de Cultura Universitaria, Montevideo, 1993.

(28) Fallos: 235:571.

(29) Conf. CASÁS, José O.; “Gravitación del Derecho Civil sobre el Derecho Tributario Provincial en la Jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la República Argentina”, *Doctrina Tributaria Errepar*, Tomo XIII, ps. 293 y ss.

Esa doctrina luego fue mayoritaria, a partir de la causa “Lorenzo LARRALDE y otros” (30), donde se descartó la obligatoria aplicación de las reglas del condominio contenidas en el Código Civil, a fin de determinar el impuesto territorial que debía abonar cada condómino. Así se dejaba de lado la postura inversa que el alto tribunal había sentado en el caso “Ana MASOTTI de BUSSO y otros” (31), en el cual se había limitado la progresividad aplicable a la resultante de la valuación fiscal correspondiente a la parte ideal de cada uno de los condóminos del inmueble (32).

A partir de la afirmación, más allá de que la Corte haya declarado que las infracciones y sanciones tributarias reconocen naturaleza penal, siéndoles por lo tanto aplicables los principios del Derecho Penal, la referida autonomía del Derecho Tributario local abona la posición que descartaría la aplicación y primacía de los artículos 31 y 75, inciso 12 de la Constitución nacional, por encima de las facultades tributarias de las provincias, correspondiéndoles por lo tanto a éstas seleccionar los hechos imposables, definir las bases, montos fijos y alícuotas aplicables, establecer las exenciones y tipificar las infracciones a tal ordenamiento, así como las sanciones pertinentes.

Abunda GARCÍA BELSUNCE en que las provincias han retenido la facultad de penalizar los ilícitos tributarios que afecten a sus respectivas haciendas, y que el derecho común de la República —Código Penal y leyes complementarias— y el principio de supremacía de la legislación dictada por el Congreso Federal, sólo conducirían a aceptar como causal de inconstitucionalidad de las normas sancionatorias locales la hipótesis, en caso de apartamiento de éstas frente a la legislación nacional sustantiva, de colisión de ella y una ley local irrazonable en su aplicación al caso y violatoria de declaraciones y derechos constitucionales (33).

Cuestionándose con qué sustento constitucional el Poder Legislativo dictó la ley 23.771, también DÍAZ ORTÍZ y MARCONI sostuvieron que el Congreso de la Nación

...no estaba ejercitando las facultades que le fueran conferidas por el artículo 67, inciso 11 de la Constitución Nacional (texto 1853-1860) [...] que le faculta a sancionar el Código Penal, sino alguna otra de las facultades

---

(30) Fallos: 243:98.

(31) Fallos: 207:270.

(32) Las definiciones de la Corte Suprema de Justicia de la Nación sobre el tema presentaron posteriormente alteraciones y matices, pudiendo consultarse entre otras las sentencias recaídas en las causas “María Lía Cobo de Ramos Mejía y otras v. Provincia de Buenos Aires” (fallos 251:379), “Dora R. Martínez y Esquivel y otros v. Provincia de La Pampa” (fallos 269:373); “S.A. Petroquímica Argentina - P.A.S.A.” (fallos 297:500); y “Reig Vazquez Ger y Asociados v. Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires” (fallos 314:458).

(33) GARCIA BELSUNCE, Horacio A., *Derecho Tributario Penal*, p. 85, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1985.

enumeradas en el mismo artículo, [...] estas facultades no podrían ser otras que las contenidas implícitamente en los artículos 4º, 17 y 67, inciso 2º de la Constitución Nacional (texto 1853-1860) que atribuye al Congreso Nacional el dictado de leyes de impuestos de carácter federal, que conlleva, naturalmente, la de imponer sanciones para sus transgresores, como surge del artículo 67, inciso 28 de la misma Constitución (texto 1853-1860, inciso referente a los poderes implícitos del Congreso) (34).

Y concluyen:

Desde esta óptica, las facultades impositivas propias y reservadas por las provincias y delegadas en los municipios mantienen su propio régimen sancionatorio dirigido a asegurar su cumplimiento —artículo 104 y 108 de la Constitución Nacional (35)—.

### *V.I.B. El derecho tributario como unidad*

Quienes conciben el Derecho Tributario como una unidad, consideran que infringir o transgredir disposiciones fiscales, ya sea en su aspecto más grave de acciones dolosas o en cuanto se refiere a normas complementarias para asegurar su efectividad, importa quebrantar un verdadero deber social como es el de sustraerse al pago de los tributos, esenciales para el mantenimiento del Estado y alterar el orden jurídico de la colectividad, por lo cual concluyen que las sanciones fiscales derivan del propio poder tributario estatal y no del punitivo (36). A tenor de esta posición, el ilícito fiscal y sus consecuencias integrarían el Derecho Tributario y no el Penal, dado que,

...tanto el deber jurídico, el acto antijurídico y la sanción resultantes de las normas jurídicas tributarias deben ser considerados concordantemente como tributarios (37).

Desde esta óptica...

...deben desecharse las posiciones que mientras por un lado consideran a la obligación como tributaria, sin embargo califican al acto antijurídico y a la sanción respectiva como penales, administrativas o económicas (38).

Se infiere de esta posición que la materia represiva tributaria provincial tendría sustento en el poder tributario de dichas jurisdicciones, en tanto las mismas se habrían reservado dentro de sus competencias el poder de imposición en forma exclusiva para las contribuciones directas y de modo

---

(34) DIAZ ORTIZ, José Alberto y MARCONI, Norberto Julio, *Análisis de la Ley Penal Tributaria N° 23.771*, ps. 20 y ss., Ediciones Cima, Buenos Aires, 1990.

(35) DIAZ ORTIZ y MARCONI, op. cit.

(36) Conf. GIULIANI FONROUGE, Carlos M., *Derecho Financiero*, II, p. 677, 4ª edición, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1987.

(37) GODOY, Norberto J., "Consideraciones acerca del acto antijurídico tributario y de su sanción respectiva", *Impuestos*, Tomo XX, ps. 241 y ss.

(38) GODOY, op. loc. cit.

concurrente para las indirectas (artículos 4º, 75, inciso 2 y 121 de la Constitución nacional). Tales atribuciones provinciales carecerían de virtualidad si, frente a los incumplimientos que pudieran suscitarse, a los estados locales les estuviera vedado tipificar y sancionar las infracciones.

En abono de ello, GARCÍA BELSUNCE sostuvo, teniendo en cuenta que las provincias se reservaron las facultades impositivas, que sería absurdo desconocerles el correlativo poder punitivo, ya que de no ser así, dicha potestad se convertiría en utópica, en tanto

...la norma sustantiva que configura el hecho imponible no fuera acompañada de la norma represiva que sancione debidamente su incumplimiento (39).

Desde los penalistas, es conocida la opinión de NUÑEZ en cuanto a que la facultad del Gobierno federal de dictar los Códigos de fondo y la legislación común no significaría que todo el poder de aplicar disposiciones penales y castigar delitos se haya transferido a las autoridades nacionales, de lo que resultaría...

...que sin desfigurar el sistema federal en detrimento de las soberanías provinciales en materia impositiva, no se puede castigar como delito común definido por el Código Penal la evasión maliciosa de un tributo provincial (40).

Siempre dentro de esta línea de pensamiento, una postura menos intransigente fue la de Julio Mario ROJT quién sostenía que la ley 23.771 resultaba inaplicable a los tributos provinciales, pero reconocía como excepción a los delitos de retención indebida que preveía el artículo 8 y la insolvencia fraudulenta del artículo 9 (41).

### *V.I.C. Posición que sostiene que en esta materia es facultad provincial la de legislar, incluso delitos*

Se ha sostenido que...

...iría contra la autonomía tributaria provincial, interpretar que esta ley 23.771 abarca también los tributos provinciales, aún cuando algún diputado en el debate haya opinado en tal sentido", [...]sería una intromisión

---

(39) GARCIA BELSUNCE, Horacio A., "El ilícito tributario frente al Código Penal. Su ámbito territorial", disertación pronunciada en la X Reunión Conjunta de las Academias Nacionales de Derecho y Ciencias Sociales, de Córdoba y de Buenos Aires, celebrada los días 20 y 21 de mayo de 1993, anticipo de Anales, año XXXVIII, 2ª época, N° 31, p. 11.

(40) NUÑEZ, Ricardo C., "Otro desfiguramiento de la Constitución. Acerca de la naturaleza de la evasión maliciosa de un tributo provincial", Jurisprudencia Argentina 1974, Doctrina, p. 387.

(41) ROJT, Julio Mario, *El régimen penal tributario y previsional según la ley 23.771*, ps. 10 y ss., en particular p. 31, Editorial Lumiere, Buenos Aires, 1990.

inadmisible en el Derecho Tributario Provincial, el cual ya tiene delitos tipificados en sus códigos tributarios, aunque no contengan penas privativas de la libertad (42).

Esta posición también encuentra abono en la obra de GARCÍA BELSUNCE. En efecto, en *“Derecho Tributario Penal”*, al abordar las facultades de las provincias en la materia, luego de ponderar la distribución de las competencias constitucionales, arriba a la conclusión de que éstas se encontrarían facultadas para tipificar delitos tributarios y prever sus sanciones en la esfera de su competencia territorial (43), ya que ante la comisión de un acto antijurídico, la coacción como elemento sustancial del derecho debe ser aplicada, porque mal podría hablarse de deberes si las transgresiones no dieran lugar al mecanismo represivo de la sanción. El mismo autor señala que en todo el territorio del país existen un ordenamiento tributario nacional y numerosos ordenamientos tributarios provinciales y municipales sin que se produzca ningún efecto de absorción recíproca, coexistiendo correlativamente con los mismos un régimen tributario penal nacional para los tributos nacionales y múltiples regímenes tributarios penales provinciales (44).

Corolario necesario de esta postura sería que del ejercicio de la potestad tributaria reservada por las provincias se deriva la facultad de tipificar no sólo contravenciones fiscales sino incluso verdaderos delitos tributarios y sus correlativas sanciones por lo que, todo intento de extender la tutela de la ley 24.769 a las haciendas locales importaría lesionar el régimen federal, con agravio a la autonomía y a los poderes provinciales retenidos.

Por esta razón es que, siempre en referencia a la ley 23.771, algunos sostuvieron que para lograr la aplicación en el ámbito de las jurisdicciones provinciales de la legislación nacional, si así se consideraba oportuno, debían las Legislaturas convertir a dicha norma en ley local a los efectos de su régimen interno (45).

---

(42) CASTELLANOS, Fernando, “Ley penal tributaria: algunas consideraciones”, LL, Tomo 1990-C, Sección Doctrina, ps. 801 y ss., en particular p. 805.

(43) GARCIA BELSUNCE, Horacio A., ob. cit., ps. 79 y ss.

(44) GARCIA BELSUNCE, Horacio A., ob. cit., p. 16.

(45) Si bien la Provincia de Buenos Aires, mediante su Asesoría General de Gobierno, interpretó el 6 de abril de 1990, en postura ratificada el 12 de marzo de 1992 (Dictamen número 135/92, recaído en el Expediente N° 2.306/16.341/92), y compartida por la Fiscalía de Estado de esa jurisdicción, que la ley 23.771 constituía una norma de derecho común sancionada por el Congreso en ejercicio de las atribuciones que le confería el artículo 67, inciso 11 de la Constitución nacional (texto 1853/1860), al dictar la ley 11.456, incorporó, como artículo 53 bis, de su Código Fiscal el siguiente texto: “Las sanciones establecidas por el presente Código se aplicarán sin perjuicio de la responsabilidad penal por delitos comunes, o por los delitos tributarios establecidos por la ley nacional 23.771, o las que en el futuro se sancionen”. Sin embargo, coincido con la postura de José CASAS en cuanto a que la adición efectuada al Código Fiscal bonaerense no ha significado la incorporación por tal conducto a la normativa provincial de la ley 23.771, sino más bien el reconocimiento de su aplicación en su jurisdicción como derecho de

## V.2. Antecedentes legislativos de la ley 23.771

Las leyes nacionales que previeron pena privativa de la libertad para delitos tributarios siempre habían restringido la tutela al ámbito de los tributos nacionales, lo cual permitiría inferir, ante la falta de una definición expresa de la normativa, que tal orientación no habría sido modificada por la ley 23.771 (46). Así, se advierte que la ley 16.656 preveía prisión para los agentes de retención que mantuvieran en su poder el impuesto retenido después de vencidos los plazos en que debieron ingresarlo; la ley 17.250 también estableció igual pena en materia previsional por los aportes no ingresados; ley 20.046, en el año 1972, incluyó en el tipo penal junto a los agentes de retención a los de percepción e incriminó la insolvencia patrimonial provocada tendiente a evitar el pago de tributos; ley 20.658, del año 1974, que penaba la evasión fiscal agravada por el monto y la elusión; y la ley de facto 21.858 (1978) restableció varios de los delitos que previamente habían sido derogados por la ley (de facto) 21.344.

El debate parlamentario que culminó con la sanción de la ley 20.658 resulta muy esclarecedor en punto a esta posición. En el primer proyecto que sancionó la Cámara de Diputados, se insertaba el delito de defraudación tributaria en el Código Penal, lo que atraía a ese ámbito todas las violaciones de esa naturaleza, ya sea que se trate de tributos locales o del ámbito nacional. Revisada la iniciativa por la Cámara de Senadores, se estimó que ello constituía un avasallamiento de las autonomías provinciales, lo que condujo a que finalmente la norma fuera aprobada, como ley especial y acotada al ámbito federal (47).

El mensaje del Poder Ejecutivo (48) con el cual se acompañara el proyecto remitido a la Cámara de Diputados expresaba la intención de modificar

...el estado de inoperancia que la experiencia demuestra en la aplicación de las disposiciones sancionadoras de la ley 11.683, [...] con la presente ley se busca superar los distintos motivos que llevaron a ese estado de cosas...

Como se advierte la finalidad del proyecto habría sido reformar exclusivamente el régimen penal tributario de la ley 11.683, de aplicación a tributos nacionales (49).

---

fondo, adoptando un giro semejante al utilizado en el orden nacional en la ley 11.683 antes de la inclusión de la pena de prisión, en tanto las multas allí contempladas para la defraudación fiscal lo eran sin perjuicio de la “responsabilidad criminal por delitos comunes” (conf. CASAS, “Ámbito..” cit.).

(46) Conf. CASAS, “Ámbito..”, cit.

(47) Conf. GABRIELLI, Adolfo R., “La pena de prisión en materia tributaria”, Derecho Fiscal, Tomo XXIV, ps. 97 y ss.

(48) Mensaje nro. 1103, del 20 de octubre de 1989 (conf. Diario de Sesiones de la Cámara de Diputados de la Nación, Año Parlamentario 1989, 35ª Reunión, 1a. Sesión Extraordinaria, noviembre 23 de 1989, p. 4780).

(49) Conf. GARCIA BELSUNCE, Horacio A., ob. cit., p. 14.

Si bien por el artículo 18 del proyecto del Poder Ejecutivo se incorporaba la ley al Código Penal (50), y otro tanto ocurría con igual artículo del dictamen de mayoría producido por las Comisiones de Legislación Penal, de Presupuesto y Hacienda y de Previsión y Seguridad Social de la Cámara de Diputados (51), al definirse la redacción definitiva de la ley conforme fue sancionada por el Congreso se eliminó tal referencia lo que impedía considerar a la ley 23.771 como complementaria del Código Penal y, por ende, constituía una ley especial de derecho común de la República.

Sancionada la ley 23.771, varios pasajes de su articulado llevaron a algunos autores a afirmar que la redacción corroboraría que la tutela penal de la ley, también en materia tributaria, se concibió acotada a la hacienda nacional. El artículo 17, preveía un régimen específico en materia de libertad durante el proceso. Allí se establecía que la excarcelación o la eximición de prisión se concederían bajo caución real que debía guardar correlación con el perjuicio a *“las rentas fiscales o previsionales nacionales”*. El artículo 18 de la ley permite a los sostenedores de esta tesis efectuar una doble argumentación. Por una parte las precisiones sobre competencia para juzgar los ilícitos materia tributaria permiten definirla únicamente en tanto se trate de gravámenes correspondientes al gobierno nacional o recaudado por éste, en tanto asignaba la misma a la Justicia federal y, en el ámbito de la Capital Federal, a la Justicia Nacional en lo Penal Económico, sin contemplarse, en cambio, el supuesto en el cual pudieran hallarse involucrados tributos locales. Por otra, el tercer párrafo del artículo solo preveía que pudieran asumir el rol de querellante *“Los organismos nacionales a cuyo cargo esté la recaudación de los tributos”* omitiéndose mencionar a los organismos provinciales o municipales, que en la órbita pertinente, tengan a su cargo la percepción de las rentas locales. Y el artículo 19 derogaba disposiciones tributarias de la ley 11.683 y previsionales de la ley 17.250, sin mencionarse disposiciones contenidas en leyes provinciales u ordenanzas municipales que se opusieron al nuevo ordenamiento (52).

Finalmente, la vigente ley 24.769 restringió el delito de evasión del pago de tributos *“al fisco nacional”*, Lo que alejó la cuestión del foro, hasta ahora.

### V.3. Posición de casás

Sobre la naturaleza de la ley 23.771 y su ámbito de aplicación, CASÁS se expidió señalando que...

...la misma contenía disposiciones de derecho común, como ley complementaria del Código Penal —en materia de tributos nacionales, provin-

(50) Diario de Sesiones de la Cámara de Diputados de la Nación, Año Parlamentario 1989, 35ª Reunión, 1a. Sesión Extraordinaria, noviembre 23 de 1989, p. 4782.

(51) Diario de Sesiones de la Cámara de Diputados de la Nación, Año Parlamentario 1989, 44ª Reunión, 5a. Sesión Extraordinaria, enero 24 y 25 de 1990, p. 6792.

(52) Conf. CASAS, *“Ámbito...”*, cit.

ciales y municipales—, de derecho federal —en lo atinente a contribuciones y aportes de la seguridad social, por ser las contempladas exclusivamente nacionales—, e incluso de derecho local —en orden a algunas disposiciones procesales, como las relativas a la presentación de los entes recaudadores como parte querellante y a los beneficios de excarcelación y eximición de prisión, en las actuaciones que se suscitaran ante el fuero penal económico de la Capital Federal por impuestos de esta jurisdicción—, ello en consonancia con la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación que ha reconocido en numerosos precedentes la existencia de leyes en cuyo articulado coexisten normas comunes y federales, e incluso locales (53).

Apoya su posición en el criterio de la Corte Suprema de Justicia de la Nación para clasificar las leyes dictadas por el Congreso en locales, comunes y federales. Así, en la causa “*Pedro OBERTI v. Santiago PANZIRAGHI*” (54), señaló:

1º) Que, conforme a reiterada jurisprudencia, las leyes comunes de la Nación son aquellas que sanciona el Congreso con arreglo a las previsiones del artículo 67, inciso 11, de la Constitución Nacional (texto 1853-1860). Entre ellas figuran, pues, los códigos allí mencionados —que legislan de manera general y estable con relación a todo el territorio de la República— y las leyes que se declaren incorporadas a esos códigos, así como las que, no mediando tal declaración, los integran, modifican o amplían (conf. Fallos: 126:315 y 325; 136:131; 184:42; 188:8; 189:182; 191:170 y otros).

2º) Que, desde luego, el Congreso está facultado también para sancionar leyes de naturaleza local, en los términos del artículo 67, incisos 14 y 27, de la Constitución Nacional (texto 1853-1860) y leyes de orden federal, con fundamento en los demás incisos del mismo artículo 67...

Este autor adhiere a la postura que afirma la autonomía del Derecho Tributario en general y que proyecta tales conclusiones al campo del Derecho Tributario provincial, pero considera que esa premisa es insuficiente para reconocer que las provincias tengan la facultad de tipificar delitos fiscales; y para negar que la Nación pueda tutelar a las haciendas locales mediante leyes penales. Con cita de Dino JARACH (55), considera que la autonomía “científica” del Derecho Tributario en lo estructural u orgánico, como en lo dogmático y conceptual, solamente puede predicarse,

...con referencia al Derecho Tributario Material o Sustantivo, esto es, el que aborda el tratamiento de la relación jurídico tributaria. Así, por

---

(53) Conf. CASAS, José O., “Ámbito...”, cit., reenvía a CASAS, J. O. “La ley 23.771 `Penal Tributaria y Previsional’, sus antecedentes, trámite y debate parlamentario”, Primera Parte, Doctrina Tributaria Errepar, Tomo X, ps. 15 y ss.; Segunda Parte, ps. 107 y ss., en especial p. 34 y ss., con cita de IMAZ, Esteban y Rey, Ricardo E., *El recurso extraordinario*, 2ª edición, Ediciones Nerva de Derecho y Economía, Buenos Aires, 1962.

(54) Fallos: 248:781.

(55) JARACH, Dino, *Curso Superior de Derecho Tributario*, 2ª edición, ps. 153 y ss., Liceo Profesional Cima, Buenos Aires, 1968.

las restantes regulaciones ello no ocurre, y consiguientemente el Derecho Tributario Penal, o más correctamente el Derecho Penal Tributario seguirá siendo Derecho Penal, como el Derecho Administrativo Tributario será Derecho Administrativo, el Derecho Procesal Tributario será Derecho Procesal o el Derecho Constitucional Tributario será Derecho Constitucional (56).

La Corte Suprema de Justicia de la Nación, al afirmar el principio de la autonomía del Derecho Tributario, siempre lo ha hecho en referencia al Derecho Privado, y dentro de éste al Derecho Civil, en tanto, los supuestos de hecho que dan origen a las obligaciones fiscales constituyen fenómenos de la vida económico-social regidos por el derecho común. En cambio, en el campo del Derecho Público en que se desenvuelven tanto el Derecho Tributario como el Penal, la Corte no ha reiterado tal doctrina, e incluso ha reconocido en numerosos pronunciamientos el carácter penal de las sanciones tributarias, ya tuvieran por objeto castigar las defraudaciones u omisiones fiscales o asegurar el cumplimiento de deberes formales (57).

#### V.4. La facultad del congreso de la nación de dictar el código penal

La distinción entre delitos y contravenciones ofrece serias dificultades y suscitó acalorados debates dentro de la doctrina, entre aquellos que fincan la diferencia en razones meramente de grado y en las penas aplicadas, como Sebastián SOLER (58), y aquellos otros, para quienes la diferenciación reviste naturaleza ontológica y sustancial, como Ricardo C. NUÑEZ (59). En el derecho judicial, resultante de la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, intérprete final de la Constitución, tal diferenciación ha permitido precisar el reparto de las competencias federales y provinciales (artículos 67, inciso 11, 104 y 108, texto 1853-1860 —artículos 75 inciso 12, 121 y 126— texto oficial ley 24.430), asignándose a la Nación la facultad de tipificar delitos —exclusiva en este caso— y contravenciones —en principio en forma concurrente con los Estados locales—, y reconociendo a las provincias sólo la facultad para legislar en materia de contravenciones y faltas (60).

(56) CASAS, José, O., “Ámbito...”, cit., con cita de JARACH, Dino, ob. cit.

(57) Fallos: 205:173; 211:1380; 212:413; entre muchos otros.

(58) SOLER, Sebastián, *Derecho Penal Argentino*, 3ª edición, 6ª reimpresión total, Tomo I, ps. 222 y ss., TEA, Buenos Aires, 1973.

(59) NUÑEZ, Ricardo C., *Tratado de Derecho Penal*, Tomo I, Parte General, ps. 18 y ss., Editorial Bibliográfica Argentina, Buenos Aires, 1959.

(60) Así, en la causa “Sociedad Anónima Viñedos y Bodegas Arizú c/ la Provincia de Mendoza, por inconstitucionalidad de las leyes números 732 y 922 y devolución de sumas pagadas”, fallada el 23 de octubre de 1929, la Corte Suprema de Justicia dejó sentado que la facultad conferida por el artículo 67, inciso 11 de la Constitución (texto 1853-1860) al Congreso de la Nación para dictar los Códigos Civil, Comercial, Penal y de Minería, revestía el carácter de un poder exclusivo, dejando a los tribunales provinciales sólo la aplicación de dichos códigos cuando los casos o personas cayeren bajo su jurisdicción, sin que la cláusula constitucional contuviera disposición alguna

Con base en esa jurisprudencia de la Corte, VILLEGAS (61) razona que si sólo el Congreso Nacional puede tipificar delitos, por ser materia propia del Código Penal, desde el punto de vista axiológico es tan delictivo evadir o defraudar impuestos nacionales como provinciales o municipales, de donde se desprende, por no existir exclusión expresa por parte de la ley como en materia previsional, que los tipos penales creados por la ley 23.771 protegen las haciendas de todos los fiscos del país.

---

que atribuyera a los gobiernos provinciales poder para destruir, o anular las leyes sancionadas por el gobierno central con el objeto de proveer a las ventajas de una legislación uniforme para todo el país conforme a lo dispuesto por el artículo 108 de la Carta Magna (texto 1853-1860). También agregó, que era un hecho y principio de Derecho Constitucional que la policía de las provincias estuviera a cargo de sus gobiernos locales, entendiéndose incluidos en los poderes que se habían reservado el de proveer lo conveniente a la seguridad, salubridad y moralidad de sus vecinos, pudiendo libremente dictar leyes y reglamentos con esos fines, pero aclarando que ese poder de policía de los Estados era sólo un residuo, en presencia de las facultades exclusivamente delegadas al Gobierno de la Nación, que no podían invadir las jurisdicciones locales.

Planteada la inconstitucionalidad de dos leyes sancionadas por el Congreso actuando como legislatura local de la Capital de la República y Territorios Nacionales, el Tribunal tuvo oportunidad de expedirse in re: “H. Loretani por Soc. Bco. Argentino de Crédito y Capitalización - Córdoba”, sentencia del 19 de junio de 1936, afirmando que el Código Penal no legisla sino sobre delitos, habiendo excluido deliberadamente las faltas de sus sanciones, dejándolas libradas a la legislación provincial, o a la que se diera para la Capital y territorios nacionales, siempre que en adelante el Congreso Nacional no resolviera legislar sobre la materia considerando algunos casos que puedan interesar al orden o moral de la Nación.

En la causa “Camps, Juan c/ Provincia de Entre Ríos sobre inconstitucionalidad de las leyes 2.631 y 2.735 y cobro de pesos”, sentencia del 11 de diciembre de 1936, el Alto Tribunal expresó con relación a infracciones y sanciones provinciales en materia tributaria, que las mismas habían sido bien dictadas por la Legislatura local en ejercicio de facultades que no pueden discutirse a las provincias, ya que las mismas no eran de las previstas en el Código Penal y comprendidas por tanto, en el inciso 11 del artículo 67 y en el artículo 108 de la Constitución Nacional (texto 1853-1860).

Al pronunciarse la Corte Suprema de Justicia de la Nación in re: “Esio Bruno Cimadamore”, sentencia del 19 de noviembre de 1941, señaló “Que el Congreso de la Nación, al dictar el Código Penal vigente, deliberadamente no ha querido legislar sobre las faltas, dejando la materia, con ciertas reservas, librada a la legislación de los Estados federales, considerando que si bien esta clase de contravenciones constituye, en algunos casos, verdaderos pequeños delitos comunes a los cuales podría aplicárseles los principios generales de la legislación nacional, más frecuentemente ofrecen características especiales determinadas por las costumbres de cada localidad, por las necesidades de orden moral o material de los pueblos o por el resguardo de ciertas instituciones locales, cuyo regular funcionamiento les interesa más directamente, o por que existen en cada región muchos y pequeños intereses que hay que contemplar en este género de represión y que lógicamente pueden ser mejor apreciados por los poderes locales”.

(61) VILLEGAS, Héctor B., *Régimen Penal Tributario Argentino*, ps. 48 y ss., Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1993; y *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, 5ª Edición, ps. 420 y ss., Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1992.

En similar sentido Carlos Alberto CHIARA DÍAZ sostuvo que la aplicación restrictiva de la Ley Penal Tributaria resultaría irrazonable

...en tanto y en cuanto presupone una protección potenciada y discriminante en favor de la Hacienda Pública nacional, ya que los actos defraudatorios, maniobras contables y demás omisiones prohibidas serán castigadas con penas de prisión, multa e inhabilitación si es el Estado federal el afectado, mientras que cuando lo sea el provincial o el municipio sólo se estará en presencia de contravenciones administrativas, generalmente punidas con sanciones de multa y de menor entidad, lo cual no nos parece lógico ni justificable, sirviendo para entronizar un sistema desigual de consecuencias para acciones de idéntica o similar envergadura (62).

Con ello coincide también EDWARDS (63), para quién carecía de sentido lógico-jurídico sostener que se había instituido un régimen para proteger exclusivamente el erario nacional dejando en estado de indefensión, desde el punto de vista de la prevención y persecución penal, a las arcas provinciales y municipales. Y LAMAS, en cuanto a que la ley 23.771 pertenecía a la legislación común en los términos del artículo 67, inciso 11 de la Constitución nacional (texto 1853-1860), desde que la

...doctrina y la jurisprudencia han admitido pacíficamente que cuando la Constitución se refiere a los Códigos está aludiendo a la materia de los mismos (64).

También se recogió la opinión de CORTI y CALVO (65), para quienes la ley 23.771 era una ley penal especial complementaria del Código Penal, abarcando no sólo a los tributos nacionales, sino también a los provinciales y municipales; NAVARRINE (66), la que le asignó el carácter de ley especial independiente del Código Penal, pero con sujeción a todos sus principios y de aplicación en todo el país por los tributos de los tres planos de gobierno; HADDAD (67), ya que las provincias solo pueden legislar sobre contravenciones; y Mirtha Elena GLATIGNY (68), para quién se trataba de una ley especial

---

(62) CHIARA DIAZ, Carlos Alberto, *Ley Penal Tributaria y Previsional - N° 23771*, p. 134, Editorial Rubinzal-Culzoni, Santa Fé, 1990.

(63) EDWARDS, Carlos Enrique, *Régimen Penal Tributario - Ley 23.771*; ps. 90 y ss., Editorial Astrea, Buenos Aires, 1991.

(64) LAMAS, Félix Adolfo, "La aplicación del régimen penal tributario por las provincias", *Impuestos*, Tomo XLIX-A, ps. 855 y ss., en particular p. 859.

(65) CORTI, Aristides Horacio M., y CALVO, Rubén A., "Pena de prisión para delitos fiscales", *Impuestos*, Tomo XLVIII-A, ps. 935 y ss., en particular p. 936.

(66) NAVARRINE, Susana C., *Procedimiento Tributario*, 6° Edición, p. 783, obra de la que es autora juntamente con Carlos M. GIULIANI FONROUGE y que actualizara en forma exclusiva al fallecimiento de su coautor, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1995.

(67) HADDAD, Jorge Enrique, *Ley Penal Tributaria Comentada*, ps. 2 y ss., en particular p. 3, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1991.

(68) GLATIGNY, Mirtha Elena, *Nuevo Régimen Penal Tributario y Previsional - Ley 23.771*, ps. 270 y ss., Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1991.

en materia penal que creaba delitos aplicables en todo el territorio de la República, al contener disposiciones de fondo, de derecho común. Por su parte BELTRÁN, que anticipó la controversia en razón de la conocida discusión doctrinal acerca de los alcances de la facultades incluidas en el artículo 67, inciso 11 de la Constitución Nacional y reforzadas por los artículos 104 y 108 de la misma (texto 1853-1860), concluyó que si bien terminó concluyendo...

...con cierto grado de certeza, que los delitos previstos en la ley comprende como bienes jurídicos tutelados las haciendas públicas de Provincias y Municipalidades (69).

En aquel entonces, Osvaldo H. SOLER, J. Ricardo FRÖHLICH y Jorge A. ANDRADE, consideraron que la ley 23.771 había dado lugar a

...una situación absolutamente novedosa en el ámbito represivo fiscal argentino, cual es la existencia de un régimen parcialmente unificado de tipos infraccionales y de sanciones, aplicables a los incumplimientos habidos en cualesquiera de los tres niveles de poderes tributarios existentes en razón de nuestra particular organización política federal coexistente con un régimen municipal de imprescindible existencia por exigencia constitucional (70).

Agregando:

Siempre hemos creído que los incumplimientos tributarios graves debían estar recogidos en disposiciones del Código Penal, como un modo de lograr la uniformidad en las descripciones de las distintas figuras y asegurar la aplicación de las garantías constitucionales en el juzgamiento de los mismos, la ley 23.771 llena en parte esa aspiración, pero lo hace de un modo desordenado e inorgánico que, paradójicamente, conduce a una mayor anarquía, por cuanto, a tenor de su artículo 15, subsisten las normas nacionales y locales que disponen la aplicación de sanciones pecuniarias, las que se superponen con las penas privativas de la libertad consignadas en el nuevo texto legal (71).

Un argumento de peso es que la Corte Suprema de Justicia de la Nación, a partir de la causa "*Raúl Alberto RAMOS v. Eduardo J. BATALLA*" (72), sentencia del 21 de octubre de 1970, sentó como premisa que la Constitución nacional ha conferido al Congreso la atribución de dictar los Códigos Civil, Comercial, Penal, de Minería y del Trabajo y Seguridad Social —artículo 67, inciso 11— (texto 1853-1860), prohibiendo consecuentemente en forma expresa a las provincias dictarlos después que aquél los haya sancionado —artículo 108— (texto 1853-1860), teniendo dichas normas por objeto la

---

(69) BELTRAN, Jorge Rafael, "El último régimen tributario penal (1ra. Parte)", *Doctrina Tributaria Errepar*, Tomo IX, ps. 775 y ss., en particular ps. 777 y ss.

(70) SOLER, Osvaldo H., FROLICH, J. Ricardo y ANDRADE, Jorge A., *Régimen Penal Tributario*, p. 124, 2da. Edición, La Ley, Buenos Aires, 1990.

(71) SOLER, O. y otros, op. loc. cit.

(72) Fallos: 278:62

unidad de la legislación de fondo, proveyendo al país de instituciones comunes. Sentó así un criterio de interpretación del artículo 32 de la Constitución nacional según el cual no se debía desnaturalizar el principio de la uniformidad de legislación penal (se refieren, en el caso, a los delitos cometidos por la prensa), ya que tal precepto lo que en realidad había tenido en vista era evitar que el tema de la libertad de imprenta fuera regido por leyes federales y, en consecuencia, sometido en modo exclusivo a la jurisdicción de los tribunales de esa índole. Sobre el punto, Germán J. BIDART CAMPOS, dijo que:

Estamos ciertos que cuando el Congreso dicta la legislación penal (sea en forma de código, sea en leyes dispersas) puede incluir los delitos cometidos por medio de la prensa para todo el territorio, ya que tiene competencia exclusiva para dictar el Código Penal —artículo 67, inciso 11— (texto 1853-1860); con ese alcance, un delito incriminado en él no deja de ser delito por el hecho de que la prensa sea el medio o instrumento de comisión”, en consecuencia “las provincias carecen absolutamente de competencia para legislar sobre tales delitos, una vez que lo ha hecho el Congreso —artículo 108— (texto 1853-1860) (73).

Por último, es muy convincente el argumento basado en el análisis del artículo 174, inciso 5, del Código Penal por parte de FONTÁN BALESTRA (74), cuando puntualiza que:

...los bienes objeto de la defraudación pueden pertenecer al Estado nacional, a las provincias, a los municipios o a las entidades autónomas o autárquicas; es decir, a toda entidad dotada de personalidad de Derecho público (Corte Suprema Nacional, Fallos: 223:25),...

...sin que se infiera de tal inteligencia que el Congreso nacional, al dictar el precepto, desbordó su competencia o avasalló las autonomías provinciales.

## V.5. Otro antecedente relevante

Por su indudable valor interpretativo, debe tenerse en cuenta el Capítulo XXVIII, sobre “*Régimen penal tributario y previsional*”, de la ley 23.697 (75) de Emergencia Económica, si bien fue objeto de veto junto con la promulgación de las restantes disposiciones, según el decreto 769/89 del Poder Ejecutivo. Su importancia radica en que fue el antecedente con sanción parlamentaria más próximo al tratamiento y aprobación de la ley 23.771 y, en ese caso tampoco se había contemplado la incorporación de los nuevos delitos al Código Penal. Sin embargo, de los artículos 79 (procedimiento) y 81 (competencia),

---

(73) BIDART CAMPOS, Germán J., *Tratado Elemental de Derecho Constitucional Argentino*, Tomo I, p. 279, Ediar, Buenos Aires, 1988.

(74) FONTAN BALESTRA, Carlos, *Tratado de Derecho Penal*, Tomo VI, p. 51, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1975.

(75) A.D.L.A., Tomo XLIX-C, ps.2458 y ss.

se derivaba que la tutela abarcaba a las haciendas provinciales, de la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires y del entonces Territorio Nacional de Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur. En tal sentido, el último párrafo del artículo 81 preveía que

...cuando se trate de tributos cuya recaudación esté a cargo de los estados provinciales el trámite previo a la querrela... será regulado, por las normas provinciales, las que establecerán asimismo el órgano competente en su jurisdicción.

Los preceptos de esa fallida ley no se reprodujeron en otros de igual tenor en la ley 23.771.

## **V.6. El nombre o denominación de la ley 23.771**

Como se señaló, tanto la doctrina como la jurisprudencia han sido poco cuidadosas al referirse a los distintos regímenes legales, desatendiendo a las denominaciones adoptadas por el legislador y, con ello, al valor interpretativo que conllevan. Es por ello que se destaca especialmente el argumento de Mirtha Elena GLATIGNY (76) que focalizó en que la ley 23.771 había sido denominada "*Ley Penal Tributaria y Previsional*" y no "*Ley Tributaria y/o Previsional Penal*", en tanto la materia penal primaba sobre la tributaria y previsional que se reglaba, primordialmente, porque se definían delitos y no contravenciones, mediante disposiciones de derecho común o de fondo, propias del Código Penal.

## **V.7. Conflictos de competencia resueltos por la corte, que reafirman la tutela a las haciendas locales por parte de la ley 23.771**

Si bien sobre la cuestión de si era constitucionalmente admisible la tutela de haciendas locales por vía de legislación penal emanada del Congreso federal no se registraron casos tratados por el más alto tribunal del país, hubo dos que por sus características permitían inferir cuál iba a ser tratamiento que brindaría a la cuestión, de ser llevada a sus estrados, con aquella composición. Más allá de cómo asignaron la competencia, solución que no se comparte, su fundamento conllevaba la admisión de la tutela de las haciendas locales.

Fueron dos conflictos de competencia resueltos por el Alto Tribunal el mismo día, el 12 de abril de 1994. El primero de los casos se trataba de la competencia para conocer en la causa "*HORIBAL S.A. s/ ley 23.771*" (77). La contienda entablada entre la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico y un Juzgado Nacional en lo Criminal de Instrucción de la Capital Federal. La causa versaba sobre una presunta evasión de impuesto sobre los Ingresos Brutos mediante la presentación de comprobantes supuesta-

(76) GLATIGNY, Mirtha Elena, ob. cit., en nota 63, p. 276.

(77) Competencia N° 347, Libro XXV.

mente falsificados. La Corte al resolver se remitió a los fundamentos y conclusiones del dictamen del Procurador General, doctor Oscar Luján FAPPIANO, el cual había dictaminado que:

Toda vez que la conducta denunciada encontraría *prima facie* adecuación en la figura prevista por el artículo 2º de la ley penal tributaria —ley 23.771— entiendo que, de conformidad con lo establecido en el primer párrafo *in fine*, del artículo 18 de dicha norma, corresponde a la justicia en lo penal económico continuar con la investigación de la causa. Ello es así pues, en primer término, a diferencia de lo que se desprende de la primera parte del citado párrafo, para la atribución de competencia de dicho fuero en el ámbito de la Capital Federal, la norma no realiza distinción alguna atendiendo a la naturaleza del tributo de que se trate (nacional o municipal).

El otro caso fue “BANCO LINIERS S.A. s/ ley 23.771” (78), Se trató de una contienda entre la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico y la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Criminal y Correccional de la Capital Federal, en la cual este último hasta controvirtió la naturaleza local del Impuesto de Sellos. La Corte aplicó la doctrina ya sentada en la misma fecha en “HORIBAL S.A.”, resolviendo que debía conocer en la causa la Justicia Nacional en lo Penal Económico.

---

(78) Competencia N° 165, Libro XXVI.

## VI. EL DERECHO PENAL TRIBUTARIO CONCEBIDO COMO SUBSISTEMA AUTOREFERENTE

El Derecho Penal esta constituido por un sistema normativo eminentemente sancionatorio y constituye uno de los medios de control social existentes en los sistemas sociales actuales. Siguiendo a ROXIN, ARCE AGGEO lo concibe compuesto de la suma de todos los presupuestos o consecuencias de una conducta conminada con una pena o con una medida de seguridad y corrección. Otros grupos de control social también pueden distinguirse dentro de un sistema social organizado como la familia, la escuela, la universidad, pero todos ellos poseen un carácter más bien informal y por lo tanto se distinguen del sistema jurídico penal que es un medio de control jurídico social altamente formalizado. El derecho penal es una forma de control social que ha sido monopolizada por el Estado, debido a las importantes consecuencias que importa su operatividad para un sistema social dado. Por esta razón es función también del Estado limitar su poder con relación al ciudadano en cuanto este debe estar a salvo de cualquier ejercicio irracional del poder punitivo emergente del sistema penal. Así, la operatividad del sistema penal, como sistema de control social, encuentra en las garantías individuales su contención a la tendencia expansiva, las normas del derecho penal deben determinar con la mayor precisión posible aquellos comportamientos que pueden considerarse constitutivos de delitos, y esta descripción comunicativa debe ser expresada de manera precisa y clara, tanto en lo que se refiere al antecedente normativo como a su consecuente, es decir la sanción, conforme al principio de legalidad que emana del artículo 18 de la Constitución nacional (79).

De acuerdo a esta concepción sistémica, el Derecho Penal constituye un subsistema auto referencial del sistema social, de característica comunicativa y autopoiética (80). Como toda "rama" o subsistema del Derecho, comunica a través de normas, pero encuentra su autorreferencia como subsistema jurídico autónomo en tanto puede distinguirse de las otras ramas jurídicas por su carácter eminentemente sancionatorio, lo que en lo demás subsistemas se encuentra relegado a casos muy particulares y aislados.

---

(79) Conf. ARCE AGGEO, Miguel Á., investigación inédita. Conf. también, mismo autor, *Sistema de delito*, Ed. Universidad, Buenos Aires, 2006.

(80) ARCE AGGEO, Miguel Á., sostiene en cambio que la autopoiesis es una característica exclusiva de los seres vivos. Por tal razón, los sistemas sociales no serían autopoiéticos sino alopoiéticos (conf. *Sistema...*, cit., pág.17).

La autopoiesis determina la tendencia de todo sistema —social, en este caso— a su autorreferencia comunicativa, expansión y separación. Los subsistemas, a su vez, portan el carácter autopoietico, de modo que la tendencia referida se traslada a ellos. En nuestro medio, en virtud de su desarrollo histórico, el Derecho Penal Tributario, consecuentemente, se erige como un subsistema. Quienes lo conciben como una herramienta de política fiscal, ubicarán al subsistema en la órbita del Derecho Tributario (subsistema a su vez del jurídico, el cual lo es a su vez del social). Por mi parte, por su carácter eminentemente sancionatorio, lo hago dentro del Derecho Penal. Ello, sin mengua del superlativo interés demostrado por el legislador en la íntegra y puntual percepción de los tributos por parte del Fisco nacional (81), determinó el que se haya acudido —contrafácticamente— a la herramienta penal en procura de alcanzar la meta, tipificándose delitos tributarios en la ley 24.769. No obstante, y pese a la diferencia sustancial que hay entre la obligación tributaria del resto de las obligaciones propias del Derecho privado, un consenso generalizado en punto a que la prohibición de la prisión por deudas alcanza también a las obligaciones tributarias, determina que las modalidades que la ley reprime sean solamente las que presenten características propias del fraude —lo que lleva a algunos autores a considerar inclusive que el delito de evasión tributaria no es una conducta distinta a la “defraudación” del Código Penal (82)—. Además, circunscribiendo de otro modo el ámbito de punición de las conductas contrarias a la hacienda pública (83), la ley establece límites cuánticos a partir de los cuales adquieren relevancia penal (84).

Sostener que el Derecho Penal Tributario constituye un subsistema del Derecho Penal, que toma también conceptos del subsistema “Derecho Tributario”, y que ambos forman parte del subsistema jurídico del Sistema Social, implica concebir a este último como un sistema comunicativo. La comunicación sistémica se desarrolla a través del lenguaje —dinámico y convencional, por definición— el cual, en un momento de su evolución, por naturaleza, tiende a crear conceptos a partir de los ya adquiridos. Los nuevos conceptos así “creados” a su vez se reproducen, enriqueciendo al propio

---

(81) “Fisco nacional” constituye un elemento normativo del tipo objetivo del artículo 1º de la ley 24.769 cuyo alcance conceptual encierra problemas de orden lingüísticos de similar talante al que se plantea con relación al término “tributo” en este trabajo y cuyo análisis demandaría extenderme más allá del objeto propuesto. No obstante, debe dejarse aclarado que debe entenderse por tal, a mi criterio, las rentas generales de la Nación.

(82) Algunos autores consideran incluso que el delito de evasión tributaria no es otra cosa que una “defraudación” más de las propias del Código Penal (ver ORCE, Guillermo y TROVATO, Gustavo, *Delitos Tributarios*, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2008).

(83) Mayoritariamente la doctrina y la jurisprudencia coinciden en que el bien jurídico tutelado en la ley 24.769 es, en sentido dinámico, la “hacienda pública”, denominación tomada de doctrina foránea.

(84) La discusión sobre la naturaleza de estos límites tampoco es pacífica.

lenguaje a partir de sí, es decir, del propio lenguaje. La potencia creadora del lenguaje es infinita (85).

Concebidas las disciplinas del Derecho, no ya como “ramas” estáticas, sino como sistemas dinámicos, se advierte que sus conceptos comparten la naturaleza recreadora de todo el lenguaje y tienden a precisarse, recreando así nuevos conceptos a partir de los propios que toma del mismo subsistema. He aquí el nudo de la posición que se sostiene por este trabajo: el Derecho Penal Tributario, al igual que los restantes subsistemas jurídicos, tiende a constituirse en un sistema autorreferente, esto es, que recrea sus propios conceptos. El objeto de tutela de los delitos tributarios entonces no es ya un concepto del Derecho Tributario que el Derecho Penal tomó para constituirlo en el eje positivamente valorado, sino que es un concepto recreado por el propio Derecho Penal Tributario.

El sistema jurídico es altamente normativizado y el legislador interviene y dirige regulando la tendencia autorreferente en los distintos subsistemas. Una norma de este talante sería el artículo 1º, *in fine*, de la ley 11.683, en tanto refiere a la “autonomía dogmática o calificadora del Derecho Tributario”. Para el Derecho Tributario, en la interpretación de sus instituciones, primero hay que explorar si el propio Derecho Tributario las define y solo recién, si así no lo hace, se puede recurrir al resto del ordenamiento jurídico. De tal modo, por ejemplo, el Derecho Tributario “crea” sujetos que no lo son para el Derecho privado.

### **VI.1. El derecho penal y la ambigüedad: demostración de la tendencia autorreferente del derecho penal tributario**

El articulado de la ley 23.771 no distinguía entre tributos nacionales, provinciales o municipales (86) y hablaba de “tributos”, “impuestos”, “obligaciones tributarias”, “determinación de la deuda tributaria”, “leyes tributarias”, “beneficios, exenciones, desgravaciones, reintegros, recuperos y devoluciones de impuestos o subsidios de cualquier naturaleza”, “preensión fiscal” y “sanciones fiscales”, sin agregar el calificativo (elemento normativo del tipo) nacional o nacionales (87). En cambio sí los conceptos se integraron con tal calificación en los casos de los delitos de la materia previsional.

---

(85) La concepción sistémica para el derecho fue tomada por JACKOBS a partir de los estudios del sociólogo N. LUHMAN quien, a su vez se nutre del concepto de autopoiesis, creado por los biólogos chilenos MATORANA y VARELA en 1971 (conf., en extenso, ARCE AGGEO, Miguel Á., *Sistema...*, op. cit.).

(86) EDWARDS, Carlos Enrique, ob. cit., p. 88.

(87) GLATIGNY, Mirtha Elena, ob. cit., p. 270.

También debe tenerse en cuenta que cuando el artículo 1º de la ley se refiere a “fisco”, término que comprende tanto al Nacional, como al Provincial y al municipal (88).

Por su parte, la ley 23.771, al igual que la actual 24.769, al aludir al ente destinatario del pago del tributo lo ha hecho en todos los casos con la suficiente generalidad como para abarcar tanto a la Dirección General Impositiva, organismo ahora dependiente de la Administración Federal de Ingresos Públicos, como a las Direcciones Generales de Rentas locales, o a cualquier otro organismo gestor del cobro de los tributos.

El artículo 17 de la ley 23.771, que presentaba regulaciones relativas a la libertad durante el proceso, fue esgrimido por quienes interpretaban el objeto de tutela restringido al ámbito nacional. No obstante ello fue objeto de expreso tratamiento en el Congreso. Así, el miembro informante por la mayoría, senador Juan Carlos Romero, discurrió descartando una interpretación sesgada del precepto y contraria a la tutela de las haciendas locales (89). Y el artículo 18, que distribuía la competencia, si bien no lo hizo explícitamente como el legislador lo había previsto en el artículo 81 de la fallida ley 23.697 de Emergencia Económica, indicaría la voluntad de que la tutela penal abarcara a las haciendas locales. Esta posición la sustentó VILLEGAS (90), para quién la recta hermenéutica debía realizarse a *contrario sensu*, ya que si era competente la Justicia federal cuando se trataba de tributos que correspondan al gobierno nacional o cuya recaudación este a su cargo, y en el ámbito de la Capital Federal al fuero en lo Penal Económico,

...interpretado en sentido contrario, si se trata de tributos que no son nacionales no es competente la justicia federal [lo que] implica la admisión sobre aplicabilidad de la ley a tributos no nacionales que no pueden ser otros que los provinciales y municipales, en cuyo caso actuará la justicia provincial.

En general, para desentrañar los significados de los elementos normativos de los tipos penales, el Derecho Penal acude o remite a las disciplinas específicas que los regulan. El Derecho Penal Tributario no fue hasta ahora la excepción. Es más, muchos acentúan tanto el vínculo entre los dos subsistemas que confluyen —el tributario y el penal—, que llegan a discutir hasta la denominación “Derecho Penal Tributario”, considerando más adecuada la de “Derecho Tributario Penal” por estimar que sus disposiciones punitivas integran el Derecho Tributario.

---

(88) Conf. EDWARDS, Carlos Enrique, ob. cit., p. 89; en igual sentido BELTRAN, Jorge Rafael, ob. cit., p. 777. EDWARDS incluso agrega un argumento que aquí no se comparte en cuanto a que “aunque no es preeminente, pues puede corresponder a una técnica tipográfica, que al referirse al fisco se lo hace en tipografía minúscula; lo que induce a pensar que no se refiere tanto a una persona jurídica determinada, sino y en la semántica del término al patrimonio de afectación que lo implica”.

(89) CASAS, José Osvaldo, ob. cit., ps. 36 y ss.

(90) VILLEGAS, Héctor B., ob.cit. en primer término en nota 51, p. 48.

Aun cuando parecería que la pulseada hasta ahora está a favor de los penalistas, a la hora de analizarse qué es “tributo”, los tributaristas no ceden terreno: las lecturas sobre su concepto indefectiblemente remitían a las obras que tratan sobre Derecho Tributario sustantivo, área del Derecho Tributario que se ocupa del problema. Ahora bien. Cuando se da la situación de que por fuerza de la lingüística el objeto de tutela penal presenta un alcance diferente en algún matiz a un concepto técnico de otra disciplina del derecho, muchos intérpretes del Derecho Penal no guardan ambages en admitir válidamente una interpretación de las palabras compatible con un significado aceptado gramaticalmente o en el uso corriente, creando un concepto propio del subsistema.

Pasó antes, por ejemplo, con el delito de hurto que prevé el artículo 162 del Código Penal, cuyo objeto sobre el cual recae la acción refiere a la “cosa”, la que definía el artículo 2311 del Código Civil el cual, en su versión original, estaba redactado de la siguiente manera:

Se llaman cosas en este Código, los objetos materiales susceptibles de tener un valor.

La jurisprudencia debatió por muchos años sobre si podía considerarse, o no, a la energía como objeto de hurto. Mayoritariamente la respuesta fue positiva. Sin embargo, algunos cultores del positivismo no aceptaban la solución de los tribunales, lo que motivó que en la reforma al Código Civil de 1968 se agregara al artículo 2311 lo siguiente:

Las disposiciones referentes a las cosas son aplicables a la energía y a las fuerzas naturales susceptibles de apropiación (91).

Sin embargo, el veloz avance de la tecnología inmediatamente llevó a que la cuestión no haya quedado definitivamente resuelta. La imagen satelital, por ejemplo, no es precisamente energía o una fuerza natural y, pese a ello, la jurisprudencia se inclina por sostener que es objeto idóneo de hurto, por cuanto ello responde a un uso común del lenguaje con el que se redactó la ley.

Lo que se intenta resaltar es que no resulta extraño para los penalistas que una palabra que represente un elemento del tipo de estricta valoración jurídica pueda tener en el Derecho Penal un alcance o significación más amplia o más restringida que el mismo vocablo en otra disciplina. Esto es debido a que las leyes —método de comunicación de los sistemas jurídicos— se construyen necesariamente con palabras, las que raramente no presentan ambigüedad.

---

(91) Artículo sustituido por art. 1° de la ley 17.711 B.O. 26/4/1968. Vigencia: a partir del 1° de julio de 1968.

Y hablando de ambigüedad, habrá de recordarse que la Real Academia Española reconoce cuatro acepciones para el término:

**tributo (92).**

(Del lat. *tribütum*).

1. m. Aquello que se tributa.
2. m. Censo (contrato por el que se sujeta un inmueble al pago de una pensión anual).
3. m. Carga continua u obligación que impone el uso o disfrute de algo.
4. m. Der. Obligación dineraria establecida por la ley, cuyo importe se destina al sostenimiento de las cargas públicas.

## VI.2. Contenido del elemento normativo “tributo” en el derecho penal tributario

Una aproximación a la legislación tributaria permite advertir varias veces un empleo indistinto de los términos “impuesto”, “tasa” y “tributo”, con mayor o menor grado de precisión técnica. Un ejemplo claro de lo expresado es el señalado por GALVÁN GREENWAY (93):

...la expresión tasa que se emplea por el artículo 37 de la ley del impuesto a las Ganancias no ha sido utilizada en el sentido del “tributo que tiene como hecho generador una actividad del Estado divisible potencial o efectivamente prestado en forma individualizada”, sino que ha sido utilizado como sinónimo de alícuota.

Ello, adelante, resta preponderancia a los razonamientos que, para interpretar el tipo penal de evasión, aparecen afincados en la puridad sustantiva del concepto “tributo”. Yendo en concreto a la actual ley 24.769, sea en singular o en plural, el vocablo “tributo” aparece cinco veces.

Tres veces en el artículo 1:

Será reprimido con prisión de dos a seis años el obligado que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión, evadiere total o parcialmente el pago de tributos al fisco nacional, siempre que el monto evadido excediere la suma de cien mil pesos (\$ 100.000) por cada tributo y por cada ejercicio anual, aún cuando se tratase de un tributo instantáneo o de período fiscal inferior a un año.

(92) *Vide* Ed. 22° de su *Diccionario*.

(93) “La evasión tributaria de las salidas no documentadas”, en AAVV, ALTAMIRANO, Alejandro C. y RUBINSKA, Ramiro M. (coord.), *Derecho Penal Tributario*, Buenos Aires, Marcial Pons de Argentina, 2008, I-312.

Y dos veces en el artículo 6:

Será reprimido con prisión a dos a seis años el agente de retención o percepción de tributos nacionales que no depositare, total o parcialmente, dentro de los diez días hábiles administrativos de vencido el plazo de ingreso, el tributo retenido o percibido, siempre que el monto no ingresado superase la suma de diez mil pesos (\$ 10.000) por cada mes.

Reparemos por ahora en el artículo 1, particularmente en la forma que manda a calcular el monto evadido para lo cual, a diferencia del artículo 6, la actual redacción de la ley 24.769 —y la propuesta por las comisiones de los diputados, no así en el proyecto enviado por el Poder Ejecutivo (94)— establece que se debe separar por “tributos”, lo que el proyecto del Poder Ejecutivo mantiene solo para el caso de los tributos provinciales y de la ciudad autónoma de Buenos Aires. Si la ley penal admite como posibilidad que el monto pueda ser calculado por “tributo” y por ejercicio anual, aun cuando sea instantáneo o de período fiscal inferior a un año, el concepto “tributo”, al menos para este caso, no abarcaría uno de sus aspectos propios del Derecho Tributario sustantivo: la periodicidad. Podrían ser entonces el mismo “tributo”, todos los que reúnan los mismos aspectos del hecho imponible del tributo según el Derecho Tributario sustantivo (material, temporal, territorial y personal), menos la periodicidad que la ley expresamente manda soslayar.

Para graficar la cuestión, simbolizando “tributo” con “T”, los aspectos del hecho imponible entre corchetes, el aspecto material con “m”, el territorial o espacial con “e”, el personal con “p” y el temporal con “t”, la periodicidad con “P” y la alícuota con “A”, mientras que

en el Derecho Tributario sustantivo  $T = [m + e + p + t] + P + A$ ,

en el artículo 1º de la ley 24.769  $T = [m + e + p + t] + A$

Dado que en el segundo caso no se debe considerar la periodicidad (P), la conclusión no puede ser otra que con el mismo término “tributo” (T) las dos disciplinas refieren a objetos distintos (paradójicamente, T no es igual a T).

Dejemos por ahora de lado los razonamientos en forma de ecuación, de los que los juristas no somos muy apasionados, y volvamos a lo lingüístico. Utilicemos mejor un ejemplo con un “tributo” que liquida por períodos inferiores a un año: el IVA. En puridad sustantiva, cada periodo fiscal es un tributo y, como el IVA, en general, se liquida mensualmente, aunque prevé una obligación anual y otra instantánea (el IVA adicional), cada periodo devenga un impuesto o tributo distinto, ya que varía el aspecto temporal del tributo (t). No se discute que para calcular el monto evadido de modo de establecer si hubo omisiones de ingreso penalmente relevantes se deben sumar los montos omi-

(94) Ver anexo.

tidos de cada uno de los periodos dentro de un mismo ejercicio anual. Sin embargo cabría interrogarse sobre cuál es el criterio de unificación, teniendo en cuenta que el monto de cada uno de los periodos corresponde a obligaciones tributarias distintas (el IVA del primer periodo fiscal no es el mismo tributo que el del segundo, etc.). Es más, podría argumentarse, con estricto apego a la literalidad, que no cabría tomar en cuenta los montos que no superasen \$ 100.000 en cada periodo, cuestionándose de tal modo el método de cálculo que se acepta uniformemente en la doctrina y la jurisprudencia.

Debe descartarse esta última interpretación puesto que, si bien no tornaría inoperante a la norma, la evasión penal del IVA pasaría, cuando menos, a ser una rareza. Habiendo entonces otra interpretación posible que responde mejor a la normalidad de los casos y al sentido común, debe optarse por ésta. Pero ello no responde al interrogante sobre el criterio de unificación aunque si ya vamos visualizando que hay una diferencia entre el significado del concepto según lo explica el Derecho Tributario sustantivo y el que ahora nos ocupa.

### **VI.3. El objeto de tutela concebido independiente del derecho tributario**

Una de las primeras actividades educativas en el nivel preescolar consiste en dar a los niños varios elementos sin ningún orden y pedirles que pongan “junto lo va que junto”. Los educandos clasifican las cosas de acuerdo a los más caprichosos criterios que van imaginando. Respecto de esos criterios, no es posible predicar verdad o falsedad, sino más bien armonía, belleza o, fundamentalmente, utilidad.

Las disputas académicas y jurisprudenciales que intentan dar respuesta al interrogante sobre el criterio de unificación de distintas obligaciones tributarias para considerarlas un “tributo” a los fines de establecer el monto evadido en el artículo 1º de la ley 24.769 no difieren sustancialmente de la recordada actividad de los preescolares. Se podrían reunir bajo el rótulo de “tributo”, aquellos que se denominan igual (IVA, por ejemplo), o aquellos que no varían en alguno de sus aspectos del hecho imponible, o en todos, salvo el temporal, etc. Cualquiera de estos criterios respondería a una razón más o menos aceptable, aunque todos presentan alguna dificultad. Si la reunión es por la denominación, en el caso del ejemplo del IVA se sumarían todos los montos evadidos de los periodos de un mismo contribuyente y de un mismo ejercicio anual. Ahora bien. Si ese contribuyente evadió, además, IVA adicional ¿también habría que sumarlo? Si el criterio era la denominación, no es tan seguro porque hubo una variación, aunque el argumento fuerte que lleva a pensar que sí habría que unificarlos es porque si se desbroza cada subconcepto previsto en los distintos regímenes para considerarlos separadamente, se terminaría desnaturalizando la norma, sea licuando su eficacia o multiplicando indebidamente las imputaciones. Reforzaría esta respuesta la intrascendencia del aspecto temporal para el cálculo (siempre es por

ejercicio anual, aun cuando se trate de un tributo instantáneo o de periodo fiscal inferior a un año) aunque en este supuesto no cambia solo la denominación (le agregamos “adicional”, lo que da idea de suma) y el aspecto temporal—intrascendente—, sino también el material. Pero si el ejemplo lo imaginamos con el Impuesto a las Ganancias y el Impuesto a las Ganancias mínimas presuntas vemos que el problema se nos profundiza.

La denominación entonces, como criterio de clasificación, es un criterio tan arbitrario como lo es cualquier otro y muy inseguro; basta cambiarle el nombre al tributo para que no corresponda que lo evadido sea sumado. Además, si la denominación del tributo no surge de la ley se plantea otro problema: ¿cómo arribar a una convención sobre la denominación? Es que en algunos casos, esta emana de la doctrina y, a veces, no hay acuerdo de los doctores sobre el punto.

Siempre partiendo de la base que cualquier criterio de clasificación es arbitrario, el que aparece como más seguro a la hora de tener que determinar el monto evadido en los delitos de evasión tributaria, es el que acude al régimen legal. Es un criterio formal-objetivo. Es formal porque atiende a un criterio de ordenación no sustancial; y objetivo, porque no lo establece arbitrariamente el intérprete, sino que es el legislador quien reúne las obligaciones tributarias en una ley, lo que torna a la razón en adoptar este criterio, preponderante respecto de cualquier otra conocida.

Entonces, para calcular el monto evadido en el ejemplo del IVA, la razón por la que se deben sumar las omisiones de todos los periodos del ejercicio anual es porque todas son obligaciones tributarias previstas en una misma ley: la ley del tributo. El IVA adicional también, porque está previsto en la misma ley. En el caso de Ganancias y Ganancias mínimas presuntas no van juntos porque el legislador no los puso juntos. Cada tributo tiene un régimen legal distinto.

Se concluye entonces que, a diferencia del concepto del Derecho Tributario sustantivo, el artículo 1º de la ley 24.769 crea un concepto propio de “tributo”, cuyo ingreso tempestivo omitió el obligado, abarca a todas las obligaciones tributarias vencidas en un ejercicio anual correspondientes a un mismo régimen legal. Y ese nuevo objeto de tutela, si bien hoy se limita al ámbito nacional, podría referirse a cualquier hacienda pública local, es autorreferente del Derecho Penal Tributario y puede ser tutelado por la Nación que es la que lo crea.

#### **VI.4. Criterios opuestos al formal-objetivo. Crítica**

Recordando por un lado que, en definitiva, cualquier criterio sobre la cuestión tratada es, en definitiva una convención y, por otro, que además de los que ya fueron algunas vez ensayados puede haber otros, se expondrán a continuación críticamente los que han sido utilizados de alguna manera por tribunales superiores, con la finalidad de reflejar el estado de la cuestión

y demostrar la preponderancia de la razón por la que se opta por el criterio formal-objetivo.

#### *VI.4.A. Criterio tributario-sustantivista*

Aunque el debate sobre el criterio de reunión de los tributos para calcular el monto evadido en un conjunto que siga respondiendo al rótulo de “tributo” no se ha dado en forma directa en la Justicia, las interpretaciones jurisprudenciales de los tribunales superiores venían siendo, en general, compatibles con el criterio formal-objetivo que se sostiene por este trabajo hasta finales del 2007, cuando la Sala B de la Cámara Nacional en lo Penal Económico concluyó por primera vez que debía computarse separadamente del Impuesto a las Ganancias uno de sus conceptos: el previsto en el artículo 37 de la ley del Impuesto a las Ganancias, al que llamó “Impuesto a las Salidas no Documentadas” —denominación que era uso corriente en ámbitos académico-tributarios—. Sin embargo, recordando lo dicho en punto a la arbitrariedad de los criterios de clasificación, cabe destacar que tal denominación no surge de la ley, como tampoco sucede con el llamado “Impuesto de Igualación”, por ejemplo. Sin embargo, son todos conceptos —o subconceptos, si se quiere— del mismo régimen legal.

El atractivo aparente de la teoría sustantivista que abona el fallo recordado por el párrafo anterior se presenta en los casos en los que, dividiendo así el monto evadido, por ningún concepto se arriba autónomamente a más de un millón de pesos —monto previsto por el inciso a del artículo 2 de la ley 24.769 para agravar la pena del delito— y sí, en cambio, aplicando el criterio formal-objetivo expuesto en el capítulo precedente. Claro que la eventual ventaja presupone que la composición de este monto evadido (más del millón de pesos) debe hacerse del mismo modo que la del artículo 1 (por “tributo” y por ejercicio anual). Esto, que es de práctica uniforme en los tribunales, no es en sí mismo una obviedad, ya que cuando el legislador quiso que se tenga en cuenta un lapso, así lo expresó (ver particularmente el artículo 8, inciso a que prevé la evasión previsional agravada por el monto) y en el artículo 2, inciso a, no lo hizo. De todos modos no siempre la aplicación de este criterio redundaba en más beneficiosa para el inculpado. Es más, la mayoría de las veces se arriba a un resultado más perjudicial para el inculpado.

Un ejemplo sencillo aclarará este punto. Supóngase una Sociedad Anónima en la que, con el concierto de Presidente del directorio, el contador que certifica los balances (quien aporta lo necesario para la maniobra) y el Gerente general, se contabilizan facturas falsas para incrementar ficticiamente los gastos deducibles en el Impuesto a las Ganancias (IG), maniobra que, descubierta, motiva una determinación de oficio del tributo omitido IG de \$ 600.000 y otro ajuste en concepto de Impuesto a las Ganancias por Salidas no Documentadas (SND) de \$ 600.000. De acuerdo al criterio formal-objetivo se estaría ante un hecho de evasión agravada, reprimido con pena de prisión de tres años y seis meses a nueve años. En cambio, el crite-

rio tributario-sustantivista diría que son dos hechos independientes entre sí de evasión tributaria simple cuya figura penal prevé de dos a seis años de prisión. Aun considerando la escala penal resultante de aplicar las reglas de composición de penas en el caso del concurso real de delitos, por el mínimo que se mantendría, la segunda tesis aparenta ser más benigna ya que una eventual condena admitiría la posibilidad de ser dejada en suspenso si la pena en concreto no supera los tres años de prisión (artículo 26 del Código Penal). Ello, aun cuando el máximo de la escala se eleva a doce años, por tratarse de dos hechos (artículo 55 del Código Penal).

Pero tal razonamiento hay que completarlo considerando el número de personas que concurren en los hechos. Ello determina que, por el número de intervinientes (tres personas), la hipótesis caiga bajo las previsiones del artículo 15, inciso b de la ley 24.769, con lo que todos los mínimos de las escalas penales se elevan a cuatro años de prisión. Entonces, frente a la misma hipótesis fáctica, el criterio formal-objetivo resultó más benigno.

CRITERIO	CANTIDAD DE HECHOS	ESCALA PENAL
Formal-objetivo	Uno de evasión agravada + 15, b	De 4 a 9 años de prisión
Tributario-sustantivista	Dos de evasión simple + 15, b	De 4 a 12 años de prisión

Al establecer el límite cuántico el legislador busca reducir un ámbito de punibilidad y no que se separen los distintos subconceptos de cada régimen legal para que se los considere aisladamente y así multiplicar las imputaciones delictivas. Si se advierte que en el caso del IVA, cuya ley prevé también obligaciones instantáneas y al menos una anual, y que, pese a todo ello, pacíficamente se considera que el monto penalmente relevante es el resultante de la suma de todas las obligaciones establecidas en la ley del tributo acaecidas en un mismo ejercicio comercial anual, no sería razonable desbrozar la ley del Impuesto a las Ganancias en sus distintos subconceptos. La excusa en el sentido que la obligación del artículo 37 debe separarse de la obligación anual porque es instantánea, no resiste la inspección de la letra misma de la ley penal —que manda a soslayar el aspecto temporal—, ni guarda coherencia con el tratamiento dispensado jurisprudencialmente al IVA. Y como se vio, la consideración separada de los distintos subconceptos del impuesto a las ganancias a los fines del artículo 1 de la ley 24.769, la más de las veces, resulta más gravosa puesto que se multiplican indebidamente los hechos con el efecto que ello tiene por aplicación del artículo 55 del Código Penal.

#### *VI.4.B. Criterio material*

Casi contemporáneamente a que se dictara el fallo aplicando el criterio tributario-sustantivista que se analizara, la Sala II de la Cámara Nacional de Casación Penal sentenció la causa “IGLESIAS, S.O.” en igual sentido que el recordado precedentemente, pero el argumento central de la Casación giró en torno a que —según interpretaron los jueces— la Corte Suprema de

la Nación en el caso “RADIO EMISORA CULTURAL S.A. C/DGI” habría a su vez interpretado que lo estipulado en el artículo 37 de la ley 20.628 —ley de Impuesto a las Ganancias— “es un tributo propio”, lo que da la idea que atendieron al aspecto material del tributo. En apoyo de esa interpretación, en el considerando VII del voto que lideró el acuerdo, en la Casación se transcribieron los siguientes párrafos extractados del fallo de la Corte:

...En realidad lo que persigue el gravamen de que se trata de imponer una tasa máxima a quien efectúe erogaciones no documentadas; es decir que, ante la falta de individualización de los beneficiarios, a cuyo cargo debiera estar el pago del impuesto al rédito percibido, quien hace la erogación queda obligado a abonar sobre ella el tributo y debe hacerlo a título propio (Fallos 275:83, considerando 6).

...en el caso se trata de la imposición de un tributo.

...Que en efecto, el derecho que pretende hacer valer el organismo estatal...se funda en el sistema adoptado por el legislador para asegurar la íntegra percepción de la renta fiscal en una particular situación, y no en una norma que persiga la represión de una conducta ilícita.

La selección de los párrafos fue muy atinada para la argumentación. Sin embargo, ni de la lectura íntegra del precedente de la Corte, ni de los aislados párrafos antes transcriptos se puede concluir que el “tributo” (lo que se tributa, primera acepción del diccionario de la RAE) sobre el cual el más alto tribunal estaba decidiendo, debía computarse separadamente del de la ley que lo contiene, a los fines de calcularse el monto evadido en el ámbito penal. Por el contrario, la selección de esos párrafos demuestra el desacierto de la argumentación en cuanto sostiene que la Corte se pronunció en el sentido de que la obligación del artículo 37 de la ley del Impuesto a las Ganancias “es un tributo propio”, más allá de que podría así considerarse desde otro subsistema del derecho: el Derecho Tributario sustantivo. Porque lo que la Corte dijo es que la previsión legal era de naturaleza tributaria y que quien produjo el indocumentado egreso era obligado “a título propio”, lo que es bastante diferente.

Pero que sea un tributo propio no debería llevar como implicancia que deba considerarse separadamente a la hora de calcular el monto evadido. Es que cuando se trata de tributos instantáneos o de periodo fiscal menor a un año, para ese fin la ley establece que bajo el rótulo “tributo”, se deben reunir tributos,

...siempre que el monto evadido excediere la suma de cien mil pesos (\$ 100.000) por cada tributo y por cada ejercicio anual, aún cuando se tratara de un tributo instantáneo o de período fiscal inferior a un año. (Artículo 1 ley 24.769).

Y aunque lo dicho parezca un juego de palabras, la tarea del intérprete es darle sentido a la previsión. Con ese oriente, lo que normalmente se interpreta es que en un conjunto, denominado “tributo”, se reúnen

obligaciones que, consideradas autónomamente, también se denominan “tributo”. Se puede graficar mediante un conjunto al que se lo denomina “tributo”:



En el gráfico, el conjunto supera \$ 100.000 de monto evadido y, si los tributos A, B y C fueran, por ejemplo, Impuesto a la Transferencia de Combustibles (ITC) de un mismo contribuyente que omitió ingresarlos todos dentro de un mismo ejercicio anual, corresponde reunirlos en el conjunto, aunque A se haya devengado por Nafta Súper y vencido en el primer mes del ejercicio, B por Fuel-Oil en el quinto y C por Bencinas en el noveno.

Considerar separadamente, a los fines del artículo 1 de la ley 24.769, la obligación del artículo 37 de la ley del Impuesto a las Ganancias de la anual del mismo tributo, lejos de acatar la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, parecería que la contradice puesto que el alto tribunal estableció que por aquella obligación se responde a título propio, con lo que claramente descartó que se trate de un caso de responsabilidad por deuda ajena, aun cuando consideró la particular circunstancia por la cual el legislador previó el caso. Es decir, que el impuesto debido no es el ajeno sino que es una obligación propia que emana de la ley del Impuesto a las Ganancias. La identidad del obligado, la del régimen impositivo y del ejercicio anual es lo que determina la unidad sobre la que cabe calcular el monto evadido, por lo que ningún obstáculo impide considerar juntamente obligaciones anuales, mensuales o de cualquier otra periodicidad inferior al año, o instantáneas de un mismo “tributo”, entendiendo por tal el régimen legal del mismo, como lo había fallado la Cámara Federal de Bahía Blanca, tribunal de la instancia anterior.

Adviértase que sólo se puede considerar responsable de la obligación del artículo 37 de la ley de ganancias al sujeto de este impuesto. No se prevé (y sería absurdo por cierto) la obligación de darse de alta frente al organismo en el “impuesto a las salidas no documentadas”. Es que es claro que es una obligación inherente al régimen legal del Impuesto a las Ganancias frente al cual sí rige la obligación de inscribirse.

#### VI.4.C. *Una variante del criterio formal-objetivo*

Más acertada se considera en cambio la doctrina de la Sala A de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico de la Capital Federal (95) dada en la causa “INDUMAS SA”, aunque el criterio de la unificación no se fundó en la identidad del régimen legal, sino en la de la “obligación tributaria” lo cual, aunque en el caso se arribó a una solución compatible con el criterio formal-objetivo, no parece un criterio seguro. En dicho precedente los magistrados intervinientes, al momento de expedirse sobre un recurso de apelación contra la resolución por la que se dispuso...

...por un lado sobreeser, y por otro lado procesar a las mismas personas, en todos los casos en orden a la evasión del impuesto a las ganancias de la tercera categoría devengadas en el año 2000 por la sociedad anónima...,

...sostuvieron que

...esa manera de resolver... obedece a la discriminación de las distintas obligaciones que la ley tributaria establece, por un lado la obligación de tributar sobre las ganancias propiamente dichas y, por otro lado la obligación de hacerlo en razón de la existencia de salidas no documentadas...

Que... la orden de procesamiento... referido a la evasión de la misma obligación tributaria con la acotación de que se trata de aquella obligación que se califica como “salida no documentada”, es un pronunciamiento ocioso puesto que lo que está en juego en el proceso penal no es el carácter de las obligaciones evadidas sino el hecho de fraude con el que se evaden todos o parte de los tributos adeudados...

#### VI.5. **¿Distintas acepciones en un mismo régimen legal?**

Se destacó que la legislación tributaria no siempre utilizaba los términos “tasa”, “impuesto” o “tributo” con un único sentido técnico. Más bien, el legislador optó por usos lingüísticos comunes, dejando al intérprete la labor de desentrañar su sentido. La ley de Régimen Penal Tributario no escapó a este criterio, por lo que tampoco causa extrañeza que el término “tributo” se haya empleado con distintas acepciones en el texto legal.

Veamos ahora con qué sentido se emplea el término “tributo” en el artículo 6. Teniendo en cuenta que el objeto material de la acción recae sobre “el tributo retenido o percibido”, desde lo gramatical, el empleo del modo singular por parte del legislador al referirse al “tributo”, conjugado con la estimación mensual del monto, indica, el resultado (económico) de lo que el agente de retención o percepción —sujeto activo del delito— retuvo o percibió durante el mes. Ello concuerda con la primera acepción prevista por el diccionario de la Real Academia Española según ya se vio: “tributo” es aquello que se tributa. Así de simple.

---

(95) Reg. 534/07.

Pero la simpleza no siempre gobierna los razonamientos jurídicos y la interpretación contraria se expresó en la jurisprudencia (96), basada en el empleo del modo singular del objeto (“el tributo...”) para considerar separadamente cada “tributo” al calcular el monto cuya omisión de ingreso se reprochaba (lo que no está previsto expresamente en el texto del artículo 6, sino que el interprete infiere a partir de su razonamiento).

La tesis presenta el problema que el sujeto activo del delito no es el sujeto pasivo de la obligación tributaria, sino que es un tercero que actúa como agente de retención o percepción de múltiples obligaciones tributarias de distintos sujetos. Sin embargo, la forma de razonar de esa jurisprudencia tendría la ventaja —aparente— de reunir de alguna manera los conceptos de “tributo” de los artículos 1 y 6 bajo un único criterio de unificación: el régimen legal.

Pero analizado el problema desde la óptica de los aspectos del tributo, llevado a términos de ecuación, lejos de traer solución, vemos como se agudiza el problema con esa tesis. En efecto. Si en:

Derecho Tributario sustantivo  $T = [m + e + p + t] + P + A.$

Y en el artículo 1 de la ley 24.769  $T = [m + e + p + t] + A.$

Según este fallo, en el artículo 6 de la ley 24.769  $T = [m + e + t].$

En la última ecuación se sustrae el aspecto personal del hecho imponible, porque lo retenido —o percibido— corresponde a distintos contribuyentes.

La solución judicial analizada, al separar los tributos de acuerdo a su régimen legal y no de acuerdo a su concepto sustantivo aparenta lógica, puesto que de fraccionarse lo retenido por cada sujeto pasivo de la obligación tributaria retenida, se tornaría en la práctica inoperante al tipo penal. Ahora, aun quienes consideren esa tesis en cuanto a que el límite se debe calcular por cada “tributo”, entendido del particular modo que se sostiene en el referido fallo, de todas formas deberían aceptar que esa construcción conceptual de “tributo” difiere del concepto técnico tributario, por tratarse de obligaciones tributarias de terceros las que el agente de retención o percepción debe ingresar y no propias. Dicho de otra manera, desde lo estrictamente tributario-sustantivo, no es el mismo “tributo” cuando, por ejemplo, difiere el sujeto activo de la relación tributaria, o las retenciones se practican en distintos momentos o por distintas causas. Y ello es así aun cuando el concepto —régimen legal aplicable— sea el mismo, por ejemplo, el Impuesto a las Ganancias, ya que las ganancias gravables de un sujeto obligado no se identifican como el mismo impuesto que las de otro.

(96) CNPE, Sala B, Reg. 215/08.

El criterio de distinción propiciado por la referida jurisprudencia para calcular el límite de punibilidad fue el régimen legal aplicable para cada “tributo” (Vg. “Impuesto a las Ganancias”, “Impuesto a las Transferencias de Inmuebles”, “IVA”, etc.). Ello, que como se vio, sería adecuado para el caso que la norma que se interpretara fuera el artículo 1 de la ley 24.769, pero no es trasladable al caso del artículo 6 porque en aquel tipo penal el sujeto activo del delito es el “obligado” al pago de los tributos mientras que en éste lo es “el agente de retención o percepción de tributos nacionales” a los que otros están obligados. El sujeto activo retiene o percibe “tributo” de varios obligados y por aplicación de varios regímenes tributarios. Entonces, en la medida que la ley no prevé que el monto debe calcularse por cada “tributo”, la interpretación jurisprudencial deja de ser tal para convertirse en decisión nomogenética.

Por el contrario, la tesis aquí sustentada en cuanto a que en el caso del artículo 6, “tributo” significa el resultado (económico) de lo que el agente de retención o percepción —sujeto activo del delito— retuvo o percibió durante el mes, concuerda en lo sustancial, aunque no en la argumentación, con la expresada en segunda instancia en la causa PROSAVIC S.R.L. (97) En este fallo se razona que la ley sanciona la omisión de ingreso del tributo retenido o percibido,

...tanto en el caso en que fuere total o parcial, lo que indica que resulta indistinto que las retenciones o percepciones hubieran sido efectuadas con motivo de obligaciones tributarias de diversa índole siempre que hubieran ocurrido en el transcurso de un mes...

---

(97) CNPE, Sala A, Reg. 669/07.

## VII. CONCLUSIONES

De acuerdo a lo tratado precedentemente, en caso de sancionarse la reforma a la ley 24.769 ampliando su campo de influencia hacia las haciendas provinciales y la de la ciudad de Buenos Aires, pueden presentarse ante los tribunales cuestionamientos serios de orden constitucional respecto de la competencia del Congreso de la Nación para legislar sobre la materia.

La evolución legislativa y jurisprudencial del Derecho Penal Tributario, permiten concebirlo hoy como un subsistema jurídico autorreferente, sin perjuicio de su interconexión con los otros subsistemas del Derecho, lo que se da en forma más estrecha con el Penal y el Tributario.

Recordando a ALBERDI (98), para quién sin recursos no hay gobierno, desde que en la formación de un tesoro público se resumen todos los poderes del Estado y su ausencia pone en riesgo la soberanía de la Nación y la autonomía de las provincias, El Derecho Penal Tributario es adecuado en términos de prevención general.

Por la autorreferencia del subsistema jurídico, desde una óptica comunicativa sistémica, si bien el Derecho Penal Tributario se monta sobre el Derecho Penal y el Derecho Tributario, la disciplina tiende a ser un sistema autorreferente y, como tal, recrea sus propios conceptos específicos, particularmente el objeto sobre el que recae la acción típica, el cual se desprende —y se desliga— del Derecho Tributario sustantivo.

Si el objeto sobre el que recae la acción no afecta a la rentas de la Nación, la competencia para conocer de esos delitos proyectados debe corresponder a la Justicia local correspondiente a la hacienda afectada, tal como con acierto lo prevé el proyecto de ley.

Desde la perspectiva expuesta, no constituiría una infracción constitucional la tutela de haciendas locales por vía de un régimen penal tributario de orden nacional, ya que el Congreso federal, sin otro límite que su propia valoración y no invadir la autonomía provincial en materias no delegadas o los ámbitos de reserva tutelados por la Constitución (artículo 19), se encuentra habilitado para otorgar significación jurídica a hechos sociales, va-

---

(98) ALBERDI, Juan Bautista, *Sistema Económico y Rentístico de la Confederación Argentina según su Constitución de 1853*, Tercera parte, Capítulo III, ps. 147 y ss., Edición Raigal, Buenos Aires, 1954.

lorarlos y sancionar las acciones contrarias a esa valoración, mediante la tipificación de delitos.

Ni en el Régimen Penal Tributario actual, ni en el proyectado, la tutela de las haciendas es absoluta ni responde a su concepto tributario sustantivo. A lo largo de este trabajo se ha discurrido en torno a la significación que corresponde asignar al concepto “tributo” en cada una de las dos figuras penales de la ley 24.769 que lo receptan: las de los artículos 1 y 6, demostrando su autorreferencia dentro del subsistema.

En la evasión tributaria, para individualizar el “tributo”, debe atenderse al régimen legal que lo contiene. El “tributo” cuyo ingreso tempestivo omitió el obligado abarca, entonces, a todas las obligaciones tributarias vencidas en un ejercicio anual, correspondientes a un mismo régimen legal. En cambio, en el caso del delito de apropiación indebida de tributos del artículo 6, el concepto responde a la primera de las cuatro acepciones previstas para la palabra por la Real Academia Española.

Las interpretaciones que pretendan fundarse en un concepto unívoco y unitario de “tributo” están destinadas al fracaso puesto que no pueden evitar entrar en contradicción al comparar las figuras, las que presentan una diferencia sustancial en cuanto al rol que el legislador atendió para definir al sujeto activo.

## BIBLIOGRAFÍA

ALBERDI, Juan Bautista, *Sistema Económico y Rentístico de la Confederación Argentina según su Constitución de 1853*, Edición Raigal, Buenos Aires, 1954.

ALBRECHT, Paulina G., *El Derecho Penal Tributario según la Jurisprudencia*, Editorial Ad-Hoc S.R.L., Buenos Aires, 1995.

ARCE AGGEO, Miguel Ángel, *Sistema del delito*, Ed. Universidad, Buenos Aires, 2006.

ARCE AGGEO, Miguel Ángel, Investigación inédita. Cátedra de Derecho Penal —parte general— Facultad de Derecho - Universidad de Belgrano.

AYALA, Ignacio, *El delito de defraudación tributaria*, Cívitas, Madrid. 1988.

BELTRAN, Jorge Rafael , “El último régimen tributario penal (Ira. Parte)”, *Doctrina Tributaria Errepar*, Tomo IX.

BIDART CAMPOS, Germán J., *Tratado Elemental de Derecho Constitucional Argentino*, Ediar, Buenos Aires, 1988.

CARO JOHN, José Antonio, reseña del libro *Derecho penal del enemigo. La desmitificación de un concepto*, de Miguel POLAINO ORTS, Editora Jurídica Grijley, Lima, 2006, y la réplica del autor del libro, ambas publicadas en los Cuadernos de Política Criminal (segunda época), I-2007, nro. 91, págs. 263 a 280.

CASAS, José O., “Ámbito de aplicación de la ley 23.771 (con especial referencia a las haciendas locales)”, en *Criterios Tributarios*, ISSN 0327—6120, Año XI, N° 103, año 1996.

CASAS, José Osvaldo, “Gravitación del Derecho Civil sobre el Derecho Tributario Provincial en la Jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la República Argentina”, *Doctrina Tributaria Errepar*, Tomo XIII.

CASAS, J. O., “La ley 23.771 ‘Penal Tributaria y Previsional’, sus antecedentes, trámite y debate parlamentario”, *Doctrina Tributaria Errepar*, Tomo X.

CASAS, José Osvaldo, *Presión Fiscal e Inconstitucionalidad*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1992.

CARRERA, Daniel Pablo, *Análisis de la Ley Penal Tributaria y Previsional*, Editorial Advocatus, Córdoba, 1992.

CASTELLANOS, Fernando, "Ley penal tributaria: algunas consideraciones", *Revista Jurídica Argentina "La Ley"*, Tomo 1990-C, Sección Doctrina.

CATANIA, Alejandro, *Régimen Penal Tributario: estudio sobre la ley 24.769*, primera edición - Buenos Aires: Del Puerto, 2005.

CHIARA DIAZ, Carlos Alberto, "Ley Penal Tributaria y Previsional 23.771", Editorial Rubinzal-Culzoni, Santa Fe, 1990.

CORTI, Arístides Horacio M. y CALVO, Rubén A., "Pena de prisión para delitos fiscales", *Impuestos*, Tomo XLVIII-A.

DIAZ ORTIZ, José Alberto y MARCONI, Norberto Julio, *Análisis de la Ley Penal Tributaria 23.771*, Ediciones Cima, Buenos Aires, 1990.

EDWARDS, Carlos Enrique, *Régimen Penal Tributario - ley 23.771*; Editorial Astrea, Buenos Aires, 1991.

FERRE OLIVE, Juan C., "Los delitos contra la Hacienda Pública en el derecho español", en *Doctrina Penal, Teoría y Práctica de las Ciencias Penales*, N° 44, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1988.

FONTAN BALESTRA, Carlos, *Tratado de Derecho Penal*, Tomo VI, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1975.

GABRIELLI, Adolfo R., "La pena de prisión en materia tributaria", *Derecho Fiscal*, Tomo XXIV, ps. 97 y ss.

GALVAN GREENWAY, Juan P., "La evasión tributaria de las salidas no documentadas", en AAVV, ALTAMIRANO, Alejandro y RUBINSKA, Ramiro M. (coord.), *Derecho Penal Tributario*, Buenos Aires, Marcial Pons de Argentina, 2008, I-312.

GARCIA BELSUNCE, Horacio A., "La autonomía del Derecho Tributario frente a la legislación tributaria provincial"; *El Derecho*, Tomo 87, ps. 881 y ss.

GARCIA BELSUNCE, Horacio A., "Temas de Derecho Tributario", Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1982.

GARCIA BELSUNCE, Horacio A., *Derecho Tributario Penal*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1985.

GARCIA BELSUNCE, Horacio A., "El ilícito tributario frente al Código Penal. Su ámbito territorial", disertación pronunciada en la X Reunión Conjunta de las Academias Nacionales de Derecho y Ciencias Sociales, de Córdoba y de Buenos Aires, celebrada los días 20 y 21 de mayo de 1993, anticipo de *Anales*, año XXXVIII, 2ª época, N° 31.

GARCIA BELSUNCE, Horacio A., "Régimen penal tributario - Concurso de sanciones", *Revista Jurídica Argentina La Ley*, Tomo 1990-C.

GODOY, Norberto J., "Consideraciones acerca del acto antijurídico tributario y de su sanción respectiva", *Impuestos*, Tomo XX, ps. 241 y ss.

GIULIANI FONROUGE, Carlos M., *Derecho Financiero*, Vol. II, 4ª edición, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1987.

GIULIANI FONROUGE, Carlos M. y NAVARRINE, Susana C., *Procedimiento Tributario*, 6ª edición actualizada por Susana NAVARRINE, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1995.

GLATIGNY, Mirtha Elena, *Nuevo Régimen Penal Tributario y Previsional - ley 23.771*, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1991.

GLOGAUER, G. J., *Elementos de la tributación*, Buenos Aires, Editorial de Belgrano, 1981.

HADDAD, Jorge Enrique, *Ley Penal Tributaria Comentada*, primera edición de Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1991.

JARACH, Dino, *Curso Superior de Derecho Tributario*, 2ª edición, Liceo Profesional Cima, Buenos Aires, 1968.

JACKOBS, Günther, *Derecho Penal —parte general— Fundamentos de la imputación*, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas S.A., Madrid, 1995.

LAMAS, Félix Adolfo, "La aplicación del régimen penal tributario por las provincias", *Impuestos*, Tomo XLIX-A.

LÓPEZ BISCAYART, Javier, "El agente encubierto de la ley 11.683", *el Dial - DCF67*.

LÓPEZ BISCAYART, Javier, "El agravamiento de los delitos tributarios y la asociación ilícita fiscal" en AAVV, *Ilícitos fiscales - Asociación ilícita en materia tributaria - ley 25.874*, Rubinzal - Culzoni, Santa Fe, 2004.

MARCHETTI, Francisco, "La Ley Penal Tributaria - Previsional 23.771 y su ámbito de aplicación", *La Ley Córdoba* 1991, Doctrina, ps. 93 y ss.

MATÍNEZ - BOUJAN PÉREZ, Carlos, *Derecho Penal Económico - Parte general*, Valencia, 1998.

MOLINARIO, Alfredo, *Los Delitos*, actualización de Eduardo AGUIRRE OBARRIO, Tea, Buenos Aires 1996.

NUÑEZ, Ricardo C., "Otro desfiguramiento de la Constitución. Acerca de la naturaleza de la evasión maliciosa de un tributo provincial", *Jurisprudencia Argentina* 1974, Doctrina, p. 387.

NUÑEZ, Ricardo C., *Tratado de Derecho Penal*, Parte General, Editorial Bibliográfica Argentina, Buenos Aires, 1959.

ORCE, Guillermo y TROVATO, Guillermo, *Delitos Tributarios*, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2008.

POLAINO ORTS, Miguel, *Derecho penal del enemigo. La desmitificación de un concepto*, Editora Jurídica Grijley, Lima, 2006.

POLAINO ORTS, Miguel, "Vigencia de la norma: el potencial sentido de un concepto" en AAVV, *El funcionalismo en el Derecho Penal* (libro homenaje al profesor Günther JAKOBS), Universidad Externado de Colombia, 2003).

PORATELLI, Silvia Graciela, "Las Modificaciones a la Legislación Penal Tributaria Española y su comparación con el Sistema Argentino", *Criterios Tributarios*, Año X, N° 100.

ROJT, Julio Mario, "El régimen penal tributario y previsional según la ley 23.771", Editorial Lumiere, Buenos Aires, 1990.

SOLER, Osvaldo H., FROLICH, J. Ricardo y ANDRADE, Jorge A., *Régimen Penal Tributario*, 2da. Edición, La Ley, Buenos Aires, 1990.

SOLER, Sebastián, *Derecho Penal Argentino*, 3ª edición, 6ª reimpresión total, Tomo I, Tipográfica Editora Argentina, Buenos Aires, 1973.

TORREALBA NAVAS, *Los hechos ilícito tributarios en el derecho costarricense*, primera edición, Ed. Cet, San José de Costa Rica, 1997.

VILLEGAS, Héctor B., *Régimen Penal Tributario Argentino*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1993.

VILLEGAS, Héctor B., *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, 5º Edición, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1992.

VÍQUEZ, Karolina, "Derecho penal del enemigo ¿Una quimera dogmática o un modelo orientado al futuro?". *Polít. Crim.* n° 3, 2007, A2.

## ANEXO

### PROYECTO DEL PODER EJECUTIVO

EL SENADO Y LA CÁMARA DE DIPUTADOS

DE LA NACIÓN ARGENTINA, REUNIDOS EN CONGRESO, ...

SANCIONAN CON FUERZA DE

LEY:

ARTÍCULO 1°.- Sustitúyese el artículo 1° de la ley 24.769 y sus modificaciones, por el siguiente:

“ARTÍCULO 1°.- Será reprimido con prisión de DOS (2) a SEIS (6) años el obligado que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión, evadiere total o parcialmente el pago de tributos al Fisco Nacional, siempre que el monto de las obligaciones tributarias evadidas excediere la suma de PESOS UN MILLÓN (\$ 1.000.000) por cada ejercicio anual.

Con igual pena será reprimido quien mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión, evadiere total o parcialmente el pago de tributos al fisco provincial o a la CIUDAD AUTÓNOMA DE BUENOS AIRES, siempre que el monto de las obligaciones tributarias locales evadidas excediere la suma de PESOS CIEN MIL (\$ 100.000) por cada tributo y por cada ejercicio anual, aún cuando se tratare de un tributo instantáneo o de período fiscal inferior a UN (1) año.”

ARTÍCULO 2°.- Sustitúyese el artículo 2° de la ley 24.769 y sus modificaciones, por el siguiente:

“ARTÍCULO 2°.- La pena será de TRES (3) años y SEIS (6) meses a NUEVE (9) años de prisión, cuando en el caso del artículo 1° se verificare cualquiera de los siguientes supuestos:

a) Hubieren intervenido persona o personas interpuestas para ocultar la identidad del verdadero sujeto obligado.

b) El obligado utilizare fraudulentamente exenciones, desgravaciones, diferimientos, liberaciones, reducciones o cualquier otro tipo de beneficios fiscales.

c) Hubiere mediado la utilización total o parcial de facturas o cualquier otro documento equivalente, ideológica o materialmente falsos.”

ARTÍCULO 3°.- Sustitúyese el artículo 3° de la ley 24.769 y sus modificaciones, por el siguiente:

“ARTÍCULO 3°.- Será reprimido con prisión de TRES (3) años y SEIS (6) meses a NUEVE (9) años el obligado que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, se aprovechar indebidamente de reintegros, recuperos, devoluciones o cualquier otro subsidio nacional, provincial, o correspondiente a la CIUDAD AUTÓNOMA DE BUENOS AIRES directo de naturaleza tributaria siempre que el monto de lo percibido supere la suma de PESOS DOSCIENTOS MIL (\$ 200.000) en un ejercicio anual.”

ARTÍCULO 4°.- Sustitúyese el artículo 4° de la ley 24.769 y sus modificaciones, por el siguiente:

“ARTÍCULO 4°.- Será reprimido con prisión de UNO (1) a SEIS (6) años el que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión, obtuviere un reconocimiento, certificación o autorización para gozar de una exención, desgravación, diferimiento, liberación, reducción, reintegro, recuperado o devolución tributaria al Fisco Nacional, provincial o de la CIUDAD AUTÓNOMA DE BUENOS AIRES.”

ARTÍCULO 5°.- Sustitúyese el artículo 6° de la ley 24.769 y sus modificaciones, por el siguiente:

“ARTÍCULO 6°.- Será reprimido con prisión de DOS (2) a SEIS (6) años el agente de retención o percepción de tributos nacionales, provinciales o de la CIUDAD AUTÓNOMA DE BUENOS AIRES, que no depositare, total o parcialmente, dentro de los DIEZ (10) días hábiles administrativos de vencido el plazo de ingreso, el tributo retenido o percibido, siempre que el monto no ingresado superase la suma de PESOS VEINTE MIL (\$ 20.000) por cada mes.”

ARTÍCULO 6°.- Sustitúyese el artículo 7° de la ley 24.769 y sus modificaciones, por el siguiente:

“ARTÍCULO 7°.- Será reprimido con prisión de DOS (2) a SEIS (6) años el obligado, que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión, evadiere parcial o totalmente al Fisco Nacional, provincial o de la CIUDAD AUTÓNOMA DE BUENOS AIRES, el pago de aportes o contribuciones, o ambos conjuntamente, correspondientes al sistema de la seguridad social, siempre que el

monto evadido excediere la suma de PESOS CINCUENTA MIL (\$ 50.000) por cada período.”

ARTÍCULO 7°.- Sustitúyese el artículo 8° de la ley 24.769 y sus modificaciones, por el siguiente:

“ARTÍCULO 8°.- La prisión a aplicar se elevará de TRES (3) años y SEIS (6) meses a NUEVE (9) años cuando, en el caso del Artículo 7°, hubieren intervenido persona o personas interpuestas para ocultar la identidad del verdadero sujeto obligado.”

ARTÍCULO 8°.- Sustitúyese el artículo 9° de la ley 24.769 y sus modificaciones, por el siguiente:

“ARTÍCULO 9°.- Será reprimido con prisión de DOS (2) a SEIS (6) años el empleador que no depositare total o parcialmente, dentro de los DIEZ (10) días hábiles administrativos de vencido el plazo de ingreso, el importe de los aportes retenidos a sus dependientes, siempre que el monto no ingresado superase la suma de PESOS VEINTE MIL (\$ 20.000) por cada mes.

Idéntica sanción tendrá el agente de retención o percepción de los recursos de la seguridad social que no depositare total o parcialmente, dentro de los DIEZ (10) días hábiles administrativos de vencido el plazo de ingreso, el importe retenido o percibido, siempre que el monto no ingresado superase la suma de PESOS VEINTE MIL (\$ 20.000) por cada mes.

La ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS o el Organismo Recaudador provincial o el correspondiente a la CIUDAD AUTÓNOMA DE BUENOS AIRES habilitará, a través de los medios técnicos e informáticos correspondientes y/o en los aplicativos pertinentes, la posibilidad del pago por separado y en forma independiente al de las demás contribuciones patronales, de los aportes retenidos por el empleador a sus dependientes y de las retenciones o percepciones de los agentes obligados respecto de los recursos de la seguridad social.”

ARTÍCULO 9°.- Sustitúyese el artículo 10 de la ley 24.769 y sus modificaciones, por el siguiente:

“ARTÍCULO 10.- Será reprimido con prisión de DOS (2) a SEIS (6) años el que habiendo tomado conocimiento de la iniciación de un procedimiento administrativo o judicial tendiente a la determinación o cobro de obligaciones tributarias o de aportes y contribuciones de la seguridad social nacional, provincial o de la CIUDAD AUTÓNOMA DE BUENOS AIRES, o derivadas de la aplicación de sanciones pecuniarias, provocare o agravare la insolvencia propia o ajena, frustrando en todo o en parte el cumplimiento de tales obligaciones.”

ARTÍCULO 10.- Sustitúyese el artículo 11 de la ley 24.769 y sus modificaciones, por el siguiente:

“ARTÍCULO 11.- Será reprimido con prisión de DOS (2) a SEIS (6) años el que mediante registraciones o comprobantes falsos o cualquier otro ardid o engaño, simulare el pago total o parcial de obligaciones tributarias o de recursos de la seguridad social nacional, provincial o de la CIUDAD AUTÓNOMA DE BUENOS AIRES, o derivadas de la aplicación de sanciones pecuniarias, sean obligaciones propias o de terceros.”

ARTÍCULO 11.- Sustitúyese el artículo 12 de la ley 24.769 y sus modificaciones, por el siguiente:

“ARTÍCULO 12.- Será reprimido con prisión de DOS (2) a SEIS (6) años el que de cualquier modo sustrajere, suprimiere, ocultare, adulterare, modificare o inutilizare los registros o soportes documentales o informáticos del Fisco Nacional, provincial o de la CIUDAD AUTÓNOMA DE BUENOS AIRES, relativos a las obligaciones tributarias o de los recursos de la seguridad social, con el propósito de disimular la real situación fiscal de un obligado.

ARTÍCULO 12.- Incorpórase como primer artículo agregado a continuación del artículo 12 de la ley 24.769 y sus modificaciones, el siguiente:

“ARTÍCULO....- Será reprimido con prisión de UNO (1) a CUATRO (4) años, el que modificare o adulterare los sistemas informáticos o equipos electrónicos, suministrados u homologados por el Fisco Nacional, provincial, o de la CIUDAD AUTÓNOMA DE BUENOS AIRES, siempre y cuando dicha conducta fuere susceptible de provocar perjuicio y no resulte un delito más severamente penado.”

ARTÍCULO 13.- Sustitúyese el artículo 16 de la ley 24.769 y sus modificaciones, por el siguiente:

“ARTÍCULO 16.- El sujeto obligado que regularice espontáneamente su situación, dando cumplimiento a las obligaciones evadidas, quedará exento de responsabilidad penal siempre que su presentación no se produzca a raíz de una inspección iniciada, observación de parte de la repartición fiscalizadora o denuncia presentada, que se vincule directa o indirectamente con él.”

ARTÍCULO 14.- Sustitúyese el artículo 17 de la ley 24.769 y sus modificaciones, por el siguiente:

“ARTÍCULO 17.- Las penas establecidas por esta ley serán impuestas sin perjuicio de las sanciones administrativas fiscales.”

ARTÍCULO 15.- Incorpórase a continuación del artículo 17 de la ley 24.769 y sus modificaciones, el siguiente:

“ARTÍCULO ....- El aumento del monto fijado como condición objetiva de punibilidad en los distintos ilícitos contemplados en la presente, no dará

lugar a la aplicación del principio de ley penal más benigna. En los hechos cometidos con anterioridad resultarán aplicables los montos vigentes a la fecha de su respectiva comisión.

ARTÍCULO 16.- Sustitúyese el artículo 18 de la ley 24.769 y sus modificaciones, por el siguiente:

“ARTÍCULO 18.- El Organismo Recaudador formulará denuncia una vez dictada la determinación de oficio de la deuda tributaria o resuelta en sede administrativa la impugnación de las actas de determinación de la deuda de los recursos de la seguridad social, aun cuando se encontraren recurridos los actos respectivos.

En aquellos casos en que no corresponda la determinación administrativa de la deuda, se formulará de inmediato la pertinente denuncia, una vez formada la convicción administrativa de la presunta comisión del hecho ilícito.

Cuando la denuncia penal fuere formulada por un tercero, el juez remitirá los antecedentes al organismo recaudador que corresponda a fin de que inmediatamente dé comienzo al procedimiento de verificación y determinación de la deuda. El organismo recaudador deberá emitir el acto administrativo a que se refiere el primer párrafo, en un plazo de CIENTO VEINTE (120) días hábiles administrativos, prorrogables a requerimiento fundado de dicho organismo.”

ARTÍCULO 17.- Derógase el artículo 19 de la ley 24.769 y sus modificaciones.

ARTÍCULO 18.- Sustitúyese el artículo 20 de la ley 24.769 y sus modificaciones, por el siguiente:

“ARTÍCULO 20.- La formulación de la denuncia penal no suspende ni impide la sustanciación y resolución de los procedimientos tendientes a la determinación y ejecución de la deuda tributaria o de los recursos de la seguridad social, ni la de los recursos administrativos, contencioso administrativos o judiciales que se interpongan contra las resoluciones recaídas en aquéllos.

La autoridad administrativa se abstendrá de aplicar sanciones hasta que sea dictada la sentencia definitiva en sede penal. En este caso no será de aplicación lo previsto en el artículo 74 de la ley 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones o en normas análogas de las jurisdicciones locales.

Una vez firme la sentencia penal, la autoridad administrativa aplicará las sanciones que correspondan, sin alterar las declaraciones de hechos contenidas en la sentencia judicial.”

ARTÍCULO 19.- Sustitúyese el artículo 22 de la ley 24.769 y sus modificaciones, por el siguiente:

“ARTÍCULO 22.- Respecto de los tributos nacionales para la aplicación de la presente ley en el ámbito de la CIUDAD AUTÓNOMA DE BUENOS

AIRES, será competente la Justicia Nacional en lo Penal Tributario, manteniéndose la competencia del fuero en lo Penal Económico en las causas que se encuentren en trámite ante el mismo. En lo que respecta a las restantes jurisdicciones del país será competente la Justicia Federal.

Respecto de los tributos locales, será competente la justicia ordinaria del fuero Penal.”

ARTÍCULO 20.- Sustitúyese el artículo 76 bis del Código Penal por el siguiente:

“ARTÍCULO 76 BIS.- El imputado de un delito de acción pública reprimido con pena de reclusión o prisión cuyo máximo no exceda de TRES (3) años, podrá solicitar la suspensión del juicio a prueba.

En los casos de concurso de delitos, el imputado también podrá solicitar la suspensión del juicio a prueba si el máximo de la pena de reclusión o prisión aplicable no excediese de TRES (3) años.

Al presentar la solicitud, el imputado deberá ofrecer hacerse cargo de la reparación del daño en la medida de lo posible, sin que ello implique confesión ni reconocimiento de la responsabilidad civil correspondiente. El juez decidirá sobre la razonabilidad del ofrecimiento en resolución fundada. La parte damnificada podrá aceptar o no la reparación ofrecida, y en este último caso, si la realización del juicio se suspendiere, tendrá habilitada la acción civil correspondiente.

Si las circunstancias del caso permitieran dejar en suspenso el cumplimiento de la condena aplicable, y hubiese consentimiento del fiscal, el Tribunal podrá suspender la realización del juicio.

Si el delito o alguno de los delitos que integran el concurso estuviera reprimido con pena de multa aplicable en forma conjunta o alternativa con la de prisión, será condición, además, que se pague el mínimo de la multa correspondiente.

El imputado deberá abandonar en favor del ESTADO NACIONAL, los bienes que presumiblemente resultarían decomisados en caso que recayera condena.

No procederá la suspensión del juicio a prueba cuando un funcionario público, en el ejercicio de sus funciones, hubiese participado en el delito o se trate de un delito reprimido con pena de inhabilitación.

Tampoco procederá la suspensión del juicio a prueba respecto de los ilícitos reprimidos por las leyes 22.415 y 24.769 y sus respectivas modificaciones.”

ARTÍCULO 21.- Comuníquese al PODER EJECUTIVO NACIONAL.

## AL HONORABLE CONGRESO DE LA NACIÓN:

Tengo el agrado de dirigirme a Vuestra Honorabilidad a fin de someter a su consideración el adjunto proyecto de ley, mediante el cual se propicia la modificación de la Ley Penal Tributaria 24.769 y sus modificaciones, y del Código Penal de la Nación Argentina.

La experiencia adquirida con motivo de la aplicación y fundadas razones de política criminal tornan necesario impulsar la modificación aludida.

En ese sentido y con respecto a la primera de ellas, se propicia adecuar los importes mínimos exigidos para considerar verificada la condición objetiva de punibilidad, considerando el tiempo transcurrido desde su sanción. Ello con el fin de mantener una razonable proporción entre las distintas figuras típicas consideradas y la magnitud de la afectación del bien jurídico protegido en relación con el contenido del injusto de los diferentes ilícitos.

Se torna necesario, además, prever un tipo penal específico que contemple la modificación o adulteración de los sistemas informáticos o equipos electrónicos, suministrados u homologados por el Fisco Nacional, provincial o la CIUDAD AUTÓNOMA DE BUENOS AIRES.

Asimismo, se dispone la derogación del Artículo 16, acentuando la percepción de riesgo al eliminarse de la ley el instituto de la extinción de la acción penal —por única vez— mediante el pago del importe evadido.

A los fines de incentivar el cumplimiento espontáneo de los contribuyentes, se incorpora una excusa absolutoria, dejando exento de responsabilidad penal al obligado que regularice espontáneamente su situación, siempre que su presentación no se produzca a raíz de una inspección iniciada, observación de parte de la repartición fiscalizadora o denuncia presentada, que se vincule directa o indirectamente con él.

Se propicia también un artículo estableciendo que el aumento del monto fijado como condición objetiva de punibilidad en los distintos ilícitos contemplados, no dará lugar a la aplicación del principio de ley penal más benigna. Ello, en atención a que no entraña una modificación de la política criminal en la materia, sino exclusivamente una adecuación cuantitativa que mantiene incólume la decisión punitiva fijada por el legislador respecto de dichos ilícitos, sin establecer nuevos rangos de eximición penal.

De otra parte, se extiende a CIENTO VEINTE (120) días hábiles el plazo dentro del cual debe expedirse el organismo recaudador para verificar y cuantificar la deuda conforme al procedimiento que corresponda.

Asimismo, se prevé la derogación del artículo 19, equiparando la obligación de los funcionarios del organismo —en cuanto a la denuncia de los hechos ilícitos de los que tomen conocimiento— a la que recae sobre el resto de los funcionarios públicos del ESTADO NACIONAL.

Se modifica también el artículo 20 con la finalidad de evitar dilaciones en el proceso judicial de determinación de deuda cuando exista una causa penal y viceversa.

En lo que respecta al Código Penal, se propicia que las conductas reprimidas por las Leyes 24.769 y sus modificaciones, y 22.415 y sus modificaciones, sean excluidas de la aplicación de la suspensión del juicio a prueba previsto por el Capítulo XII de dicho código, a fin de acrecentar el riesgo penal.

En mérito a los fundamentos que anteceden, se considera que Vuestra Honorabilidad habrá de dar curso favorable al presente proyecto de ley.

Dios guarde a Vuestra Honorabilidad.

-----  
003-PE-2010

#### DICTAMEN DE LAS COMISIONES

Honorable Cámara:

Las Comisiones de Legislación Penal y de Presupuesto y Hacienda han considerado el mensaje y proyecto de ley sobre Régimen Penal Tributario-ley 24.769 y modificatorias- sobre sanciones a la evasión del pago de tributos al Fisco Nacional y modificaciones al Código Penal de la Nación; y, por las razones expuestas en el informe que se acompaña y las que dará el miembro informante, aconsejan la sanción del siguiente:

#### PROYECTO DE LEY

El Senado y la Cámara de Diputados de la Nación

ARTÍCULO 1º.- Sustitúyese el artículo 1º de la ley 24.769 y sus modificaciones, por el siguiente:

“ARTÍCULO 1º.- Será reprimido con prisión de dos a seis años el obligado que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión, evadiere total o parcialmente el pago de tributos al Fisco Nacional, al fisco provincial o a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, siempre que el monto evadido excediere la suma de cien mil pesos (\$ 100.000) por cada tributo y por cada ejercicio anual, aun cuando se tratase de un tributo instantáneo o de período fiscal inferior a un año.”

ARTÍCULO 2º.- Sustitúyese el artículo 2º de la ley 24.769 y sus modificaciones, por el siguiente:

“ARTÍCULO 2º.- La pena será de tres años y seis meses a nueve años de prisión, cuando en el caso del artículo 1º se verifiquen cualquiera de los siguientes supuestos:

a) Si el monto evadido superare la suma de un millón de pesos (\$ 1.000.000).

b) Si hubieren intervenido persona o personas interpuestas para ocultar la identidad del verdadero sujeto obligado y el monto evadido superare la suma de doscientos mil pesos (\$ 200.000).

c) Si el obligado utilizare fraudulentamente exenciones, desgravaciones, diferimientos, liberaciones, reducciones o cualquier otro tipo de beneficios fiscales, y el monto evadido por tal concepto superare la suma de doscientos mil pesos (\$ 200.000).

d) Si hubiere mediado la utilización total o parcial de facturas o cualquier otro documento equivalente, ideológica o materialmente falsos.”

ARTÍCULO 3º.- Sustitúyese el artículo 3º de la ley 24.769 y sus modificaciones, por el siguiente:

“ARTÍCULO 3º.- Será reprimido con prisión de tres años y seis meses a nueve años el obligado que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, se aprovechara indebidamente de reintegros, recuperos, devoluciones o cualquier otro subsidio nacional, provincial, o correspondiente a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires de naturaleza tributaria siempre que el monto de lo percibido supere la suma de cien mil pesos (\$ 100.000) en un ejercicio anual.”

ARTÍCULO 4º.- Sustitúyese el artículo 4º de la ley 24.769 y sus modificaciones, por el siguiente:

“ARTÍCULO 4º.- Será reprimido con prisión de uno año a seis años el que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión, obtuviere un reconocimiento, certificación o autorización para gozar de una exención, desgravación, diferimiento, liberación, reducción, reintegro, recuperos o devolución tributaria al Fisco Nacional, provincial o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.”

ARTÍCULO 5º.- Sustitúyese el artículo 6º de la ley 24.769 y sus modificaciones, por el siguiente:

“ARTÍCULO 6º.- Será reprimido con prisión de dos a seis años el agente de retención o de percepción de tributos nacionales, provinciales o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, que no depositare, total o parcialmente,

dentro de los diez días hábiles administrativos de vencido el plazo de ingreso, el tributo retenido o percibido, siempre que el monto no ingresado superase la suma de diez mil pesos (\$ 10.000) por cada mes.”

ARTÍCULO 6º.- Sustitúyese el artículo 7º de la ley 24.769 y sus modificaciones, por el siguiente:

“ARTÍCULO 7º.- Será reprimido con prisión de dos a seis años el obligado, que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión, evadiere parcial o totalmente al fisco nacional, provincial o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, el pago de aportes o contribuciones, o ambos conjuntamente, correspondientes al sistema de la seguridad social, siempre que el monto evadido excediere la suma de veinte mil pesos (\$ 20.000) por cada mes.”

ARTÍCULO 7º.- Sustitúyese el artículo 9º de la ley 24.769 y sus modificaciones, por el siguiente:

“ARTÍCULO 9º.- Será reprimido con prisión de dos a seis años al empleador que no depositare total o parcialmente dentro de los diez días hábiles administrativos de vencido el plazo de ingreso, el importe de los aportes retenidos a sus dependientes, siempre que el monto no ingresado superase la suma de diez mil pesos (\$ 10.000) por cada mes.

Idéntica sanción tendrá el agente de retención o percepción de los recursos de la seguridad social que no depositare total o parcialmente, dentro de los diez días hábiles administrativos de vencido el plazo de ingreso, el importe retenido o percibido, siempre que el monto no ingresado superase la suma de diez mil pesos (\$ 10.000) por cada mes.

La Administración Federal De Ingresos Públicos o el organismo recaudador provincial o el correspondiente a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires habilitará, a través de los medios técnicos e informáticos correspondientes o en los aplicativos pertinentes, la posibilidad del pago por separado y en forma independiente al de las demás contribuciones patronales, de los aportes retenidos por el empleador a sus dependientes y de las retenciones o percepciones de los agentes obligados respecto de los recursos de la seguridad social.

La Administración Federal de Ingresos Públicos podrá actualizar anualmente los montos fijados en esta ley, según la tasa de cambio de referencia correspondiente al dólar estadounidense fijada por el Banco Central de la República Argentina.”

ARTÍCULO 8º.- Sustitúyese el artículo 10º de la ley 24.769 y sus modificaciones, por el siguiente:

“ARTÍCULO 10º.- Será reprimido con prisión de dos a seis años el que habiendo tomado conocimiento de la iniciación de un procedimiento administrativo o judicial tendiente a la determinación o cobro de obligacio-

nes tributarias o de aportes y contribuciones de la seguridad social nacional, provincial o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, o derivadas de la aplicación de sanciones pecuniarias, provocare o agravare la insolvencia, propia o ajena, frustrando en todo o en parte el cumplimiento de tales obligaciones.”

ARTÍCULO 9º.- Sustitúyese el artículo 11º de la ley 24.769 y sus modificaciones, por el siguiente:

“ARTÍCULO 11º.- Será reprimido con prisión de dos a seis años el que mediante registraciones o comprobantes falsos o cualquier otro ardid o engaño, simulare el pago total o parcial de obligaciones tributarias o de recursos de la seguridad social nacional, provincial o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, o derivadas de la aplicación de sanciones pecuniarias, sean obligaciones propias o de terceros.”

ARTÍCULO 10º.- Sustitúyese el artículo 12º de la ley 24.769 y sus modificaciones, por el siguiente:

“ARTÍCULO 12º.- Será reprimido con prisión de dos a seis años el que de cualquier modo sustrajere, suprimiere, ocultare, adulterare, modificare o inutilizare los registros o soportes documentales o informáticos del Fisco Nacional, provincial o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, relativos a las obligaciones tributarias o de los recursos de la seguridad social, con el propósito de disimular la real situación fiscal de un obligado.”

ARTÍCULO 11º.- Incorpórase como artículo 12 bis de la ley 24.769 y sus modificaciones, el siguiente:

“ARTÍCULO 12 bis.- Será reprimido con prisión de uno a cuatro años, el que modificare o adulterare los sistemas informáticos o equipos electrónicos, suministrados u homologados por el Fisco Nacional, provincial o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, siempre y cuando dicha conducta fuere susceptible de provocar perjuicio y no resulte un delito más severamente penado.”

ARTÍCULO 12º.- Sustitúyese el artículo 14 de la ley 24.769 y sus modificaciones, por el siguiente:

“ARTÍCULO 14.- Cuando alguno de los hechos previstos en esta ley hubiere sido realizado por, en nombre, con la ayuda o en beneficio de una persona de existencia ideal, una mera asociación de hecho o un ente que a pesar de no tener calidad de sujeto de derecho las normas le atribuyan condición de obligado, o cuando las personas jurídicas o entidades hubieren sido utilizadas como instrumentos, la pena de prisión se aplicará a los directores, gerentes, síndicos, miembros del consejo de vigilancia, administradores, mandatarios, representantes o autorizados que hubiesen intervenido en el hecho punible, inclusive cuando el acto que hubiera servido de fundamento a la representación sea ineficaz.

Sin perjuicio de lo establecido en el párrafo anterior se impondrá a la persona de existencia ideal las siguientes sanciones conjunta o alternativamente:

1. Multa de hasta el cincuenta por ciento de la deuda verificada
2. Suspensión total o parcial de actividades que en ningún caso podrá exceder de cinco años;
3. Suspensión para participar en licitaciones, obras, servicios públicos o cualquier otra actividad vinculada con el Estado que en ningún caso podrá exceder de cinco años;
4. Cancelación de la personería, cuando hubiese sido creada al solo efecto de la comisión del delito, o esos actos constituyan la principal actividad de la entidad;
5. Pérdida o suspensión de los beneficios estatales;
6. Auditoria periódica;
7. Publicación de un extracto de la sentencia condenatoria a costa de la persona jurídica.

Para graduar estas sanciones, los jueces tendrán en cuenta la importancia de la participación de la entidad en el acto delictivo, el incumplimiento de reglas y procedimientos internos, y la omisión de vigilancia sobre la actividad de los autores y partícipes, 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.

Cuando fuere indispensable mantener la continuidad operativa de la entidad, o de una obra, o de un servicio en particular, el juez podrá ordenar la intervención judicial conforme a la ley civil o comercial y por el plazo estrictamente necesario.”

ARTÍCULO 13º.- Sustitúyese el artículo 16º de la ley 24.769 y sus modificaciones, por el siguiente:

“ARTÍCULO 16º.- En los casos previstos en los artículos 1, 2, 7 y 8 de esta ley, la acción penal se extinguirá si el obligado, acepta la liquidación o en su caso la determinación realizada por el organismo recaudador, regulariza y paga el monto de la misma en forma incondicional y total, dentro de los treinta días de notificada la denuncia. Este beneficio se otorgará por única vez por cada persona física o de existencia ideal obligada.”

ARTÍCULO 14º.- Agréguese el artículo 17 bis a la ley 24.769 y sus modificaciones, con el siguiente:

“ARTÍCULO 17 bis.- En los hechos delictivos previstos en esta ley podrá excepcionalmente reducirse la escala penal aplicando la de la tentativa o

limitándola a la mitad, al imputado que, antes del dictado de la sentencia definitiva, colabore eficazmente con la investigación. Para obtener el beneficio se deberá brindar información esencial para evitar la consumación o continuación del delito o la perpetración de otro, o que ayude a esclarecer el hecho objeto de investigación u otros conexos, o suministre datos de manifiesta utilidad para acreditar la intervención de otras personas o la recuperación de bienes, siempre que el delito en que se encuentre involucrado el beneficiario sea más leve que aquél respecto del cual hubiere brindado o aportado su colaboración y hubiere regularizado su situación impositiva y pagado el monto de la deuda en forma incondicional y total.

Las personas que se acojan a los beneficios del párrafo anterior y formulen señalamientos falsos o proporcionen datos inexactos sobre terceras personas serán reprimidas con prisión de uno a tres años.”

ARTÍCULO 15º.- Sustitúyese el artículo 18º de la ley 24.769 y sus modificaciones, por el siguiente:

“ARTÍCULO 18º.- El organismo recaudador formulará denuncia una vez dictada la determinación de oficio de la deuda tributaria o resuelta en sede administrativa la impugnación de las actas de determinación de la deuda de los recursos de la seguridad social, aun cuando se encontraren recurridos los actos respectivos.

En aquellos casos en que no corresponda la determinación administrativa de la deuda se formulará de inmediato la pertinente denuncia, una vez formada la convicción administrativa de la presunta comisión del hecho ilícito.

Cuando la denuncia penal fuere formulada por un tercero, el juez remitirá los antecedentes al organismo recaudador que corresponda a fin de que inmediatamente dé comienzo al procedimiento de verificación y determinación de la deuda. El organismo recaudador deberá emitir el acto administrativo a que se refiere el primer párrafo en un plazo de ciento veinte días hábiles administrativos, prorrogables a requerimiento fundado de dicho organismo.”

ARTÍCULO 16º.- Derógase el artículo 19º de la ley 24.769 y sus modificaciones.

ARTÍCULO 17º.- Sustitúyese el artículo 20º de la ley 24.769 y sus modificaciones, por el siguiente:

“ARTÍCULO 20º.- La formulación de la denuncia penal no suspende ni impide la sustanciación y resolución de los procedimientos tendientes a la determinación y ejecución de la deuda tributaria o de los recursos de la seguridad social, ni la de los recursos administrativos, contencioso administrativos o judiciales que se interpongan contra las resoluciones recaídas en aquéllos.

La autoridad administrativa se abstendrá de aplicar sanciones hasta que sea dictada la sentencia definitiva en sede penal. En este caso no será de aplicación lo previsto en el artículo 76 de la ley 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones o en normas análogas de las jurisdicciones locales.

Una vez firme la sentencia penal, la autoridad administrativa aplicará las sanciones que correspondan, sin alterar las declaraciones de hechos contenidas en la sentencia judicial.”

ARTÍCULO 18º.- Sustitúyese el artículo 22º de la ley 24.769 y sus modificaciones, por el siguiente:

“ARTÍCULO 22º.- Respecto de los tributos nacionales para la aplicación de la presente ley en el ámbito de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, será competente la Justicia Nacional en lo Penal Tributario, manteniéndose la competencia del fuero en lo Penal Económico en las causas que se encuentren en trámite ante el mismo. En lo que respecta a las restantes jurisdicciones del país será competente la Justicia Federal.

Respecto de los tributos locales, serán competentes los respectivos jueces provinciales o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.”

ARTÍCULO 19º.- Agréguese como último párrafo del artículo 76 bis del Código Penal el siguiente:

“Cuando se tratare de los ilícitos reprimidos por las leyes 22415 y 24769 el imputado para obtener la suspensión deberá previamente aceptar la liquidación o en su caso la determinación realizada por el organismo recaudador, regularizar su situación impositiva y pagar el monto de la deuda en forma incondicionada y total.”

ARTÍCULO 21º.- Comuníquese al Poder Ejecutivo.-

-----

TEXTO ACTUALIZADO DE LA LEY 24.769

TÍTULO I

DELITOS TRIBUTARIOS

Evasión simple

ARTÍCULO 1º.- Será reprimido con prisión de dos (2) a seis (6) años el obligado que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión, evadiere total o parcialmente el pago de tributos al fisco nacional, al fisco provincial o a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, siempre que el monto evadido excediere la suma de cuatrocientos mil pesos (\$400.000) por cada tributo y por

cada ejercicio anual, aun cuando se tratare de un tributo instantáneo o de período fiscal inferior a un (1) año.

(Artículo sustituido por art. 1° de la ley 26.735 B.O. 28/12/2011)

#### Evasión agravada

ARTÍCULO 2°.- La pena será de tres (3) años y seis (6) meses a nueve (9) años de prisión, cuando en el caso del artículo 1° se verificare cualquiera de los siguientes supuestos:

a) Si el monto evadido superare la suma de cuatro millones de pesos (\$4.000.000);

b) Si hubieren intervenido persona o personas interpuestas para ocultar la identidad del verdadero sujeto obligado y el monto evadido superare la suma de ochocientos mil pesos (\$800.000);

c) Si el obligado utilizare fraudulentamente exenciones, desgravaciones, diferimientos, liberaciones, reducciones o cualquier otro tipo de beneficios fiscales, y el monto evadido por tal concepto superare la suma de ochocientos mil pesos (\$800.000);

d) Si hubiere mediado la utilización total o parcial de facturas o cualquier otro documento equivalente, ideológica o materialmente falsos.

(Artículo sustituido por art. 2° de la ley 26.735 B.O. 28/12/2011)

#### Aprovechamiento indebido de subsidios

ARTÍCULO 3°.- Será reprimido con prisión de tres (3) años y seis (6) meses a nueve (9) años el obligado que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, se aprovechar indebidamente de reintegros, recuperos, devoluciones o cualquier otro subsidio nacional, provincial, o correspondiente a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires de naturaleza tributaria siempre que el monto de lo percibido supere la suma de cuatrocientos mil pesos (\$400.000) en un ejercicio anual.

(Artículo sustituido por art. 3° de la ley 26.735 B.O. 28/12/2011)

#### Obtención fraudulenta de beneficios fiscales

ARTÍCULO 4°.- Será reprimido con prisión de uno (1) a seis (6) años el que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro

ardid o engaño, sea por acción o por omisión, obtuviere un reconocimiento, certificación o autorización para gozar de una exención, desgravación, diferimiento, liberación, reducción, reintegro, recupero o devolución tributaria al fisco nacional, provincial o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

(Artículo sustituido por art. 4° de la ley 26.735 B.O. 28/12/2011)

ARTÍCULO 5°.- En los casos de los artículos 2°, inciso c), 3° y 4°, además de las penas allí previstas se impondrá al beneficiario la pérdida del beneficio y de la posibilidad de obtener o de utilizar beneficios fiscales de cualquier tipo por el plazo de diez años.

#### Apropiación indebida de tributos

ARTÍCULO 6°.- Será reprimido con prisión de dos (2) a seis (6) años el agente de retención o de percepción de tributos nacionales, provinciales o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, que no depositare, total o parcialmente, dentro de los diez (10) días hábiles administrativos de vencido el plazo de ingreso, el tributo retenido o percibido, siempre que el monto no ingresado superase la suma de cuarenta mil pesos (\$40.000) por cada mes.

(Artículo sustituido por art. 5° de la ley 26.735 B.O. 28/12/2011)

## TÍTULO II

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

#### Evasión simple

ARTÍCULO 7°.- Será reprimido con prisión de dos (2) a seis (6) años el obligado, que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión, evadiere parcial o totalmente al fisco nacional, provincial o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, el pago de aportes o contribuciones, o ambos conjuntamente, correspondientes al sistema de la seguridad social, siempre que el monto evadido excediere la suma de ochenta mil pesos (\$80.000) por cada mes.

(Artículo sustituido por art. 6° de la ley 26.735 B.O. 28/12/2011)

#### Evasión agravada

ARTÍCULO 8°.- La prisión a aplicar se elevará de tres (3) años y seis (6) meses a nueve (9) años cuando en el caso del artículo 7° se verificare cualquiera de los siguientes supuestos:

a) Si el monto evadido superare la suma de cuatrocientos mil pesos (\$400.000), por cada mes;

b) Si hubieren intervenido persona o personas interpuestas para ocultar la identidad del verdadero sujeto obligado y el monto evadido superare la suma de ciento sesenta mil pesos (\$ 160.000).

(Artículo sustituido por art. 7° de la ley 26.735 B.O. 28/12/2011)

### Apropiación indebida de recursos de la seguridad social

ARTÍCULO 9°.- Será reprimido con prisión de dos (2) a seis (6) años el empleador que no depositare total o parcialmente dentro de los diez (10) días hábiles administrativos de vencido el plazo de ingreso, el importe de los aportes retenidos a sus dependientes, siempre que el monto no ingresado superase la suma de veinte mil pesos (\$20.000) por cada mes.

Idéntica sanción tendrá el agente de retención o percepción de los recursos de la seguridad social que no depositare total o parcialmente, dentro de los diez (10) días hábiles administrativos de vencido el plazo de ingreso, el importe retenido o percibido, siempre que el monto no ingresado superase la suma de veinte mil pesos (\$20.000) por cada mes.

La Administración Federal de Ingresos Públicos o el organismo recaudador provincial o el correspondiente a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires habilitará, a través de los medios técnicos e informáticos correspondientes o en los aplicativos pertinentes, la posibilidad del pago por separado y en forma independiente al de las demás contribuciones patronales, de los aportes retenidos por el empleador a sus dependientes y de las retenciones o percepciones de los agentes obligados respecto de los recursos de la seguridad social.

(Artículo sustituido por art. 8° de la ley 26.735 B.O. 28/12/2011)

## TÍTULO III

### DELITOS FISCALES COMUNES

#### Insolvencia fiscal fraudulenta

ARTÍCULO 10.- Será reprimido con prisión de dos (2) a seis (6) años el que habiendo tomado conocimiento de la iniciación de un procedimiento administrativo o judicial tendiente a la determinación o cobro de obligaciones tributarias o de aportes y contribuciones de la seguridad social nacional, provincial o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, o derivadas de la aplicación de sanciones pecuniarias, provocare o agravare la insolvencia, propia o ajena, frustrando en todo o en parte el cumplimiento de tales obligaciones.

(Artículo sustituido por art. 9° de la ley 26.735 B.O. 28/12/2011)

#### Simulación dolosa de pago

ARTÍCULO 11.- Será reprimido con prisión de dos (2) a seis (6) años el que mediante registraciones o comprobantes falsos o cualquier otro ardid o engaño, simulare el pago total o parcial de obligaciones tributarias o de recursos de la seguridad social nacional, provincial o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, o derivadas de la aplicación de sanciones pecuniarias, sean obligaciones propias o de terceros.

(Artículo sustituido por art. 10 de la ley 26.735 B.O. 28/12/2011)

#### Alteración dolosa de registros

ARTÍCULO 12.- Será reprimido con prisión de dos (2) a seis (6) años el que de cualquier modo sustrajere, suprimiere, ocultare, adulterare, modificare o inutilizare los registros o soportes documentales o informáticos del fisco nacional, provincial o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, relativos a las obligaciones tributarias o de los recursos de la seguridad social, con el propósito de disimular la real situación fiscal de un obligado.

(Artículo sustituido por art. 11 de la ley 26.735 B.O. 28/12/2011)

ARTÍCULO 12 bis.- Será reprimido con prisión de uno (1) a cuatro (4) años, el que modificare o adulterare los sistemas informáticos o equipos electrónicos, suministrados u homologados por el fisco nacional, provincial o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, siempre y cuando dicha conducta fuere susceptible de provocar perjuicio y no resulte un delito más severamente penado.

(Artículo incorporado por art. 12 de la ley 26.735 B.O. 28/12/2011)

### TÍTULO IV

#### DISPOSICIONES GENERALES

ARTÍCULO 13.- Las escalas penales se incrementarán en un tercio del mínimo y del máximo, para el funcionario o empleado público que, en ejercicio o en ocasión de sus funciones, tomase parte de los delitos previstos en la presente ley.

En tales casos, se impondrá además la inhabilitación perpetua para desempeñarse en la función pública.

ARTÍCULO 14.- Cuando alguno de los hechos previstos en esta ley hubiere sido ejecutado en nombre, con la ayuda o en beneficio de una persona de existencia ideal, una mera asociación de hecho o un ente que a pesar de no tener calidad de sujeto de derecho las normas le atribuyan condición de obligado, la pena de prisión se aplicará a los directores, gerentes, síndicos, miembros del consejo de vigilancia, administradores, mandatarios, representantes o autorizados que hubiesen intervenido en el hecho punible inclusive cuando el acto que hubiera servido de fundamento a la representación sea ineficaz.

Cuando los hechos delictivos previstos en esta ley hubieren sido realizados en nombre o con la intervención, o en beneficio de una persona de existencia ideal, se impondrán a la entidad las siguientes sanciones conjunta o alternativamente:

1. Multa de dos (2) a diez (10) veces de la deuda verificada.
2. Suspensión total o parcial de actividades, que en ningún caso podrá exceder los cinco (5) años.
3. Suspensión para participar en concursos o licitaciones estatales de obras o servicios públicos o en cualquier otra actividad vinculada con el Estado, que en ningún caso podrá exceder los cinco (5) años.
4. Cancelación de la personería, cuando hubiese sido creada al solo efecto de la comisión del delito, o esos actos constituyan la principal actividad de la entidad.
5. Pérdida o suspensión de los beneficios estatales que tuviere.
6. Publicación de un extracto de la sentencia condenatoria a costa de la persona de existencia ideal. (Párrafo incorporado por art. 13 de la ley 26.735 B.O. 28/12/2011)

Para graduar estas sanciones, los jueces tendrán en cuenta el incumplimiento de reglas y procedimientos internos, la omisión de vigilancia sobre la actividad de los autores y partícipes, 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. (Párrafo incorporado por art. 13 de la ley 26.735 B.O. 28/12/2011)

Cuando fuere indispensable mantener la continuidad operativa de la entidad o de una obra o de un servicio en particular, no serán aplicables las sanciones previstas por el inciso 2 y el inciso 4. (Párrafo incorporado por art. 13 de la ley 26.735 B.O. 28/12/2011)

ARTÍCULO 15. - El que a sabiendas:

a) Dictaminare, informare, diere fe, autorizare o certificare actos jurídicos, balances, estados contables o documentación para facilitar la comisión

de los delitos previstos en esta ley, será pasible, además de las penas correspondientes por su participación criminal en el hecho, de la pena de inhabilitación especial por el doble del tiempo de la condena.

b) Concurrir con dos o más personas para la comisión de alguno de los delitos tipificados en esta ley, será reprimido con un mínimo de CUATRO (4) años de prisión.

c) Formar parte de una organización o asociación compuesta por tres o más personas que habitualmente esté destinada a cometer cualquiera de los delitos tipificados en la presente ley, será reprimido con prisión de TRES (3) años y SEIS (6) meses a DIEZ (10) años. Si resultare ser jefe u organizador, la pena mínima se elevará a CINCO (5) años de prisión.

(Artículo sustituido por art. 1º de la ley 25.874 B.O. 22/1/2004)

ARTÍCULO 16.- El sujeto obligado que regularice espontáneamente su situación, dando cumplimiento a las obligaciones evadidas, quedará exento de responsabilidad penal siempre que su presentación no se produzca a raíz de una inspección iniciada, observación de parte de la repartición fiscalizadora o denuncia presentada, que se vincule directa o indirectamente con él.

(Artículo sustituido por art. 14 de la ley 26.735 B.O. 28/12/2011)

ARTÍCULO 17.- Las penas establecidas por esta ley serán impuestas sin perjuicio de las sanciones administrativas fiscales.

## TÍTULO V

### DE LOS PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVO Y PENAL

ARTÍCULO 18.- El organismo recaudador formulará denuncia una vez dictada la determinación de oficio de la deuda tributaria o resuelta en sede administrativa la impugnación de las actas de determinación de la deuda de los recursos de la seguridad social, aun cuando se encontraren recurridos los actos respectivos.

En aquellos casos en que no corresponda la determinación administrativa de la deuda se formulará de inmediato la pertinente denuncia, una vez formada la convicción administrativa de la presunta comisión del hecho ilícito.

Cuando la denuncia penal fuere formulada por un tercero, el juez remitirá los antecedentes al organismo recaudador que corresponda a fin de que inmediatamente dé comienzo al procedimiento de verificación y determinación de la deuda. El organismo recaudador deberá emitir el acto administrativo a que se refiere el primer párrafo en un plazo de ciento veinte

(120) días hábiles administrativos, prorrogables a requerimiento fundado de dicho organismo.

(Artículo sustituido por art. 15 de la ley 26.735 B.O. 28/12/2011)

ARTÍCULO 19.- (Artículo derogado por art. 16 de la ley 26.735 B.O. 28/12/2011)

ARTÍCULO 20.- La formulación de la denuncia penal no suspende ni impide la sustanciación y resolución de los procedimientos tendientes a la determinación y ejecución de la deuda tributaria o de los recursos de la seguridad social, ni la de los recursos administrativos, contencioso administrativos o judiciales que se interpongan contra las resoluciones recaídas en aquéllos.

La autoridad administrativa se abstendrá de aplicar sanciones hasta que sea dictada la sentencia definitiva en sede penal. En este caso no será de aplicación lo previsto en el artículo 74 de la ley 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones o en normas análogas de las jurisdicciones locales.

Una vez firme la sentencia penal, la autoridad administrativa aplicará las sanciones que correspondan, sin alterar las declaraciones de hechos contenidas en la sentencia judicial.

(Artículo sustituido por art. 17 de la ley 26.735 B.O. 28/12/2011)

ARTÍCULO 21.- Cuando hubiere motivos para presumir que en algún lugar existen elementos de juicio probablemente relacionados con la presunta comisión de alguno de los delitos previstos en la presente ley, el organismo recaudador, podrá solicitar al juez penal competente las medidas de urgencia toda autorización que fuera necesaria a los efectos de la obtención y resguardo de aquellos.

Dichas diligencias serán encomendadas al organismo recaudador, que actuará en tales casos en calidad de auxiliar de la justicia, conjuntamente con el organismo de seguridad competente.

ARTÍCULO 22.- Respecto de los tributos nacionales para la aplicación de la presente ley en el ámbito de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, será competente la justicia nacional en lo penal tributario, manteniéndose la competencia del fuero en lo penal económico en las causas que se encuentren en trámite ante el mismo. En lo que respecta a las restantes jurisdicciones del país será competente la justicia federal.

Respecto de los tributos locales, serán competentes los respectivos jueces provinciales o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

(Artículo sustituido por art. 18 de la ley 26.735 B.O. 28/12/2011)

ARTÍCULO 23.- El organismo recaudador podrá asumir, en el proceso penal, la función de querellante particular a través de funcionarios designados para que asuman su representación.

ARTÍCULO 24.- Derógase la ley 23.771.

ARTÍCULO 25.- Comuníquese al Poder Ejecutivo.

DADA EN LA SALA DE SESIONES DEL CONGRESO ARGENTINO, EN BUENOS AIRES, A LOS DIECINUEVE DÍAS DEL MES DE DICIEMBRE DEL AÑO MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y SEIS.

— REGISTRADA BAJO EL N° 24.769 —

Alberto R. Pierri. — Carlos F. Ruckauf. — Esther H. Pereyra Arandía de Pérez Pardo — Edgardo Piuzzi.