



**UNSAM**  
UNIVERSIDAD  
NACIONAL DE  
SAN MARTÍN

# **Ley Penal Tributaria y Previsional**

*"Aspectos fundamentales desde el punto de vista Normativo, Doctrinario y Jurisprudencial. Infracciones y sanciones. Organismos de contralor. Aspectos básicos del Lavado de Dinero y su diferenciación de la Ley Penal Tributaria y Previsional. Consideración especial sobre la Responsabilidad del Contador Público."*

*Autor: Lic. Ríos, Christian Ariel.*

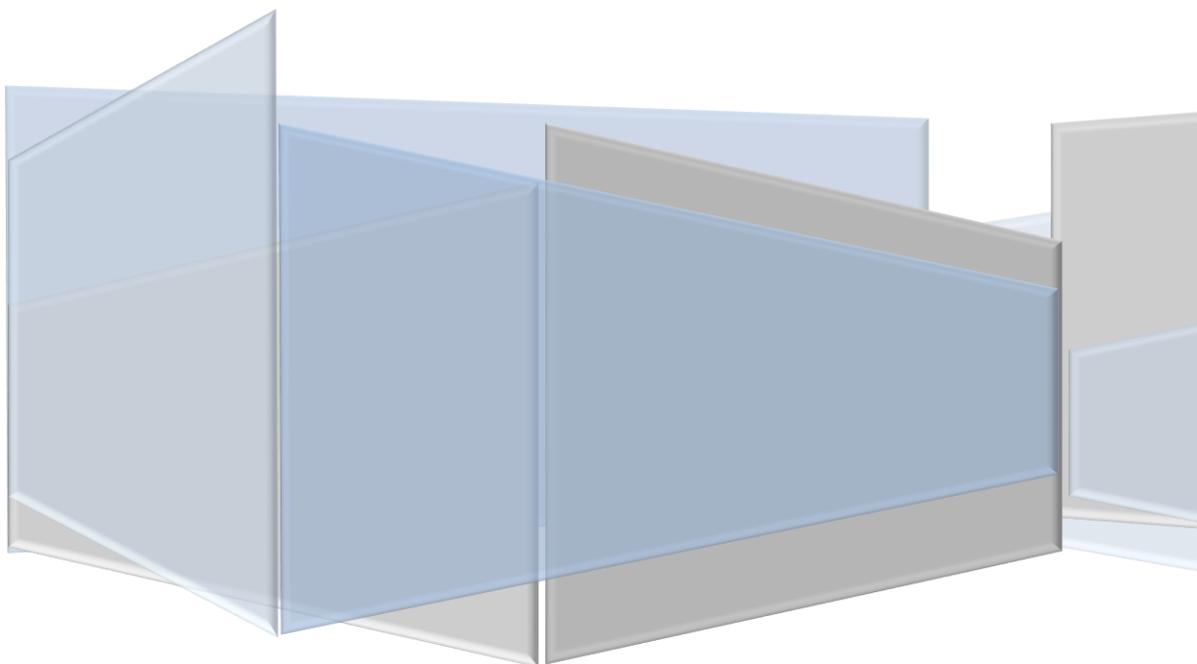
*Director de Tesis: Dr. Scherz, Jorge Marcelo.*

*Carrera: Contador Público Nacional.*

*"Trabajo presentado a los efectos de cumplimentar con los requisitos finales para la obtención del título de Contador Público Nacional"*

**UNSAM. Escuela de Economía y Negocios.**

**20 de Diciembre de 2018**



## **Agradecimientos**

*Han pasado casi 10 (diez) años ya de aquel febrero de 2009 cuando por primera vez ingrese a la Escuela de Economía y Negocios de la Universidad Nacional de San Martín, a quien dedico mi primer agradecimiento. Por la formación que he recibido tanto como Licenciado en Administración y Gestión Empresarial como también para Contador Público Nacional.*

*La Escuela de Economía y Negocios será siempre mi segunda casa, no solo por los 10 años que han transcurrido desde mis inicios como alumno, sino también por los valores, enseñanzas adquiridas y haber conocido personas extraordinarias, cuyo cariño ya es como el de un familiar. Muchas amistades que han nacido en estos años, muchas vivencias y momentos imborrables que perdurarán siempre en mi memoria y mi corazón.*

*Agradezco a cada docente de ambas carreras de grado por su enseñanza y por sobre todas las cosas, permitirme aprender de sus experiencias. Quiero destacar al Dr. Jorge Scherz por brindarme su apoyo y su seguimiento en este trabajo final. Al Dr. Carlos Lami por su sabiduría y por ser un ejemplo ético y profesional para mi persona.*

*Uno de mis anhelos como alumno, fue algún día tener la posibilidad de formar parte de la comunidad educativa, a los efectos de formar futuros profesionales. Hoy soy educador de la Universidad que me formó y me vio nacer como profesional, y esa es la retribución más grata que puedo tener, poder devolverle a la UNSAM lo que me ha dado.*

*Quiero destacar en estas líneas también a mis queridos amigos que han estado y me han apoyado en los momentos gratos como en los difíciles. Con algunos hemos compartido el camino, otros han llegado después, pero siempre brindándome la fortaleza, la calidez y ese aliento incondicional para que pueda llevar adelante mis proyectos.*

*Al Dr. Armando Ghirardotti, al Dr. Mariano Ghirardotti y a la Dra. Ana Morales, quienes considero mis formadores en materia laboral, profesional y también humana, y quienes me han dado la oportunidad y el apoyo para formarme y capacitarme en el plano tributario-contable.*

*A mi familia por el apoyo incondicional en cada etapa de mi vida y durante todo el trayecto de mi camino como alumno universitario, tanto en la carrera de Licenciatura en Administración y Gestión Empresarial como también en la carrera de Contador Público. Sin ellos no hubiera podido llegar hasta donde llegué.*

*No quiero finalizar estas líneas sin hacer mención y brindarle mis profundos agradecimientos a aquellas personas que hoy no tengo conmigo físicamente pero que su luz guiará mi camino por siempre.*

*Lic. Christian Ariel Ríos.*

*20 de diciembre de 2018.*

# Índice

<b>Introducción</b> .....	1
<b>Marco Teórico</b> .....	3
<b>CAPITULO I: Conceptos introductorios del Derecho Penal</b> .....	5
<i>Delito</i> .....	5
<i>Acción</i> .....	6
<i>Tipicidad</i> .....	6
<i>Antijuridicidad</i> .....	6
<i>Culpabilidad</i> .....	7
<i>Bien Jurídico Tutelado</i> .....	7
<i>Dolo</i> .....	8
<i>Diferenciación entre Culpa y Dolo</i> .....	9
<i>Principios y Garantías aplicables en el ámbito Penal</i> .....	9
<i>Pena</i> .....	10
<b>CAPITULO II: Antecedentes de la Ley Penal Tributaria y Previsional</b> .....	11
<i>Ley N° 23.771</i> .....	12
<i>El Dolo como elemento subjetivo de la Alteración de la Realidad Económica (ART 1)</i> .....	13
<i>Evasión Impositiva para el Aprovechamiento de Beneficios Fiscales (ART. 2).</i>	13
<i>Primera Tipicidad del Artículo 2° de La Ley 23.771: La Evasión</i> .....	15
<i>Segunda Tipicidad del artículo N°2 de la Ley 23.771: Aprovechamiento de Beneficios Fiscales</i> .....	16
<i>La contemplación de la Evasión de Aportes y Contribuciones Previsionales según la Ley 23.771</i> .....	17
<i>Modificación de la Ley 23.771: Ley 24.769</i> .....	18
<i>Modificación de la Ley 24.769: Ley 26.735 (2011)</i> .....	18
<i>Evasión Impositiva Simple: Ley 24.769 vs Ley 26.735</i> .....	21
<i>Evasión Impositiva Agravada: Ley 24.769 vs Ley 26.735</i> .....	21
<i>Evasión Previsional Simple: Ley 24.769 vs Ley 26.735</i> .....	22
<i>Evasión Previsional Agravada: Ley 24.769 vs Ley 26.735</i> .....	23
<b>CAPITULO III: Análisis de los Delitos Tributarios</b> .....	25
<i>Concepto de Delitos Tributarios</i> .....	25
<i>Concepto de Infracción Tributaria</i> .....	25
<i>La Evasión como Delito Tributario y Previsional</i> .....	26

<i>Principales causas de la Evasión Tributaria y/o Previsional .....</i>	29
<i>La Presión Tributaria y su vínculo con la Evasión Impositiva y/o Previsional ..</i>	39
<i>El impacto de la Presión Tributaria en los Impuestos Argentinos .....</i>	40
<i>Vinculación entre la Presión Tributaria y la Ley Penal Tributaria y Previsional</i>	42
<i>Ley Antievasión (L. 25.345) .....</i>	47
<b>CAPITULO IV: La Reforma del Régimen Penal Tributario 2017: Ley N°</b>	
<b>27.430 .....</b>	49
<i>La coyuntura que originó la nueva reforma .....</i>	49
<i>La nueva Ley Penal Tributaria y Previsional: Ley N° 27.430 .....</i>	50
<i>La creación de la Unidad de Valor Tributaria (UVT) .....</i>	50
<i>Análisis de las modificaciones .....</i>	56
<i>Modificaciones en las disposiciones generales .....</i>	62
<i>Modificaciones en la Ley de Procedimiento Fiscal (Ley N° 11.683) .....</i>	65
<i>Modificaciones de la figura de clausura de un establecimiento .....</i>	65
<i>Modificaciones a las sanciones de multa por omisión de impuestos y por</i>	
<i>defraudación .....</i>	66
<i>Demás modificaciones al régimen sancionatorio .....</i>	67
<b>CAPITULO V: Jurisprudencia – Pronunciamientos .....</b>	69
<i>Tribunal Fiscal de la Nación (TFN) .....</i>	69
<i>El significado de la Jurisprudencia en el ámbito sancionatorio .....</i>	73
<i>Tipos de jurisprudencia .....</i>	73
<i>Fallo N°1: Evasión Tributaria agravada y apropiación indebida de recursos de la</i>	
<i>Seguridad Social .....</i>	74
<i>Fallo n° 2: Simulación Dolosa de Pago. Aplicación de la Ley Penal más</i>	
<i>Benigna .....</i>	77
<i>Fallo N° 3: Retención indebida de recursos de la Seguridad Social. Art 9 de la</i>	
<i>Ley 24.769 .....</i>	79
<i>Fallo N° 4: Autos: Berni SA S/ Infracción Ley 24.769. Penal Tributaria. Evasión</i>	
<i>Simple. Prescripción. Delito Continuado .....</i>	80
<i>Fallo N° 5: Ley de Procedimiento Fiscal (11.683). Defraudación. Caso I.</i>	
<i>Configuración. Elementos. Presentación de declaraciones juradas en cero.....</i>	84
<i>Fallo N° 6: Aplicación de la Ley de Procedimiento Fiscal (11.683).</i>	
<i>Configuración. Dolo. Presentación de declaración jurada en cero: Caso II.</i>	
<i>Manzino, Silvia Blanca. Cámara Federal. Sala IV.....</i>	84
<i>Fallo n° 7: Rechazo al pedido de Ley Penal más Benigna ante el Nuevo</i>	
<i>Régimen Penal Tributario Ley 27.430. Juzgado Nacional en lo Penal</i>	
<i>Económico N° 5. 26 de marzo de 2018 .....</i>	85

<b>CAPITULO VI: Lavado de Activos y Enriquecimiento Ilícito vs Evasión ..</b>	<b>88</b>
<i>Lavado de Activos: Concepto y características .....</i>	88
<i>Proceso de Lavado de Activos .....</i>	90
<i>Etapas del Lavado de Dinero .....</i>	91
<i>Técnicas de Lavado de Dinero .....</i>	92
<i>La Unidad de Información Financiera (UIF) y el Lavado de Activos .....</i>	94
<i>La Unidad de Información Financiera (UIF) y el Grupo de Acción Financiera Internacional (GAFI) .....</i>	94
<i>Ley 25.246 .....</i>	95
<i>Nuevos Sujetos Obligados: Reforma Ley N° 26.683 .....</i>	98
<i>Normativa aplicable a los Sujetos Obligados. Criterio .....</i>	99
<i>Cambio de Enfoque a partir de 2018 .....</i>	101
<i>Pronunciamientos sobre Lavado de Activos .....</i>	102
<i>La Evasión Fiscal y el Lavado de Activos .....</i>	103
<i>La Evasión como delito antecedente al Lavado de Dinero .....</i>	106
<i>Evasión y Lavado de Dinero: Peligros e inconsistencias .....</i>	107
<i>Consideraciones actuales de las condenas .....</i>	108
<b>CAPITULO VII: Actuación y Responsabilidad del Contador Público .....</b>	<b>111</b>
<i>Responsabilidad del Contador .....</i>	111
<i>Principios Fundamentales .....</i>	113
<i>El Rol del Contador Público en la prestación de servicios de carácter Fiscal ...</i>	113
<i>La responsabilidad del Contador Público y la Ley Penal Tributaria y Previsional</i>	115
<i>La responsabilidad del Contador Público en el Lavado de Dinero .....</i>	116
<i>Deber de informar .....</i>	120
<i>Responsabilidades del Profesional frente al incumplimiento del deber de informar operaciones sospechosas .....</i>	121
<i>Mecanismos de Prevención por parte de los Profesionales .....</i>	122
<b>Consideraciones Finales .....</b>	<b>124</b>
<b>Bibliografía .....</b>	<b>130</b>
<b>Anexos .....</b>	<b>133</b>

## **Palabras Clave**

*Evasión Tributaria, Evasión Previsional, Ilícito Fiscal, Delito, Dolo, Culpa, Bien Tutelado, Antijuridicidad, Ley Penal Tributaria y Previsional, Sanción, Lavado de Activos, Actividad Lícita, Actividad Ilícita, Jurisprudencia, Responsabilidad Profesional, Normas, Contador Público.*

## Introducción

Cada Estado nacional recauda el tributo de los contribuyentes con el fin de devolver a estos servicios y bienestar social, es decir, el Estado actúa como agente de recaudación y los ciudadanos son sujetos pasivos en el pago de impuestos. No quedan dudas que cuando existe una relación se necesita una regulación, es por ello que existe la ley de procedimientos tributarios para aquellas faltas no agravadas provocadas por culpa y por dolo. Los incumplimientos graves y/o por dolo se encuentran penados por la Ley Penal Tributaria y Previsional.

El principal ilícito dentro del Régimen Penal Tributario Argentino es la Evasión Impositiva y Previsional, la cual se produce en una actividad lícita pero con el fin culposo o doloso de omitir o reducir el pago de impuestos por parte del contribuyente. Este hecho daña la hacienda pública, que es el bien tutelado en este marco.

Otro ilícito que se tratara a modo de diferenciarlo con la Evasión Impositiva y Previsional, es el Lavado de Activos, cuyo origen se da en Activos obtenidos a través de delitos que se integran al sistema financiero legal con apariencia de haber sido obtenidos de forma lícita. Es decir, surgen de una actividad ilícita para luego mostrarse como una actividad lícita, justificada a través del pago de tributos.

En el presente trabajo el cuestionamiento principal es encontrar las razones por las cuales las personas humanas y/o de existencia ideal incurren en acciones reprimidas por la Ley Penal Tributaria y Previsional, en otras palabras y debido a que el Régimen Penal Tributario encuentra su foco central tratamiento de la Evasión, el objetivo principal es hallar las razones por las cuales el contribuyente tiende a evadir o bien, eludir el pago de tributos o de aportes y/o contribuciones.

La hipótesis que se persigue a raíz del cuestionamiento planteado, es que las diversas normas de flexibilización, condonaciones, accesos a Planes de Facilidades, Blanqueos y/o Moratorias que se presentan regularmente en nuestro país sumado a la alta presión tributaria, son incentivos para que los contribuyentes evadan sus tributos o sus aportes y contribuciones de la Seguridad Social. Es decir, por un lado el pensamiento que tiende a formar el contribuyente que evade a raíz de las facilidades otorgadas por el Estado, como también, que dicho Estado no cumpla el fin de devolver a la sociedad en forma de servicios y bienestar los tributos recaudados.

Argentina es uno de los países del mundo en el que existe mayor presión tributaria, en otras palabras cada vez más tributos debe abonar el contribuyente.

Todas las aristas mencionadas anteriormente hacen que sean una respuesta probable al planteamiento realizado en el presente trabajo.

A través de una investigación comparativa se analizaran las modificaciones que tuvo la Ley Penal Tributaria y Previsional desde sus inicios hasta llegar a la normativa vigente, La Ley N° 27.430, producto de la última Reforma Tributaria de diciembre de 2017.

El escrito se iniciará brindando ciertos conocimientos jurídicos de diversos conceptos que se trataran a lo largo de su desarrollo.

Mediante una investigación descriptiva y analítica de doctrinas se buscara estudiar la tipificación y las características de la Evasión Impositiva y Previsional que encuadra la Ley en cuestión (Ley N° 27.430). Esbozando las causas y las formas que tienen actualmente los contribuyentes en este país, de regularizar el pago de sus tributos.

Debido que las normativas que regulan los delitos tributarios (Ley Penal Tributaria y Previsional y Ley de Procedimiento Fiscal) fueron reformadas a fin del año 2017, se expondrá un análisis, en el cual se reflejen las modificaciones realizadas.

Con la finalidad de evaluar también el sustento práctico de las cuestiones planteadas anteriormente, es que se procederá a investigar Fallos de la Corte Suprema de Justicia como también de la Cámara en lo Penal Económico y en lo Penal Tributario. El fin es conocer como se ha pronunciado la Justicia ante determinados comportamientos ilícitos por parte de personas humanas o jurídicas.

Uno de los objetivos que tendrá este trabajo, una vez estudiado el caso de la Evasión Impositiva y Previsional será conocer los aspectos diferenciales y la similitud con el Ilícito del Lavado de Activos. Motivo por el cual, se expondrán los aspectos dichos, seguido de un análisis conceptual y normativo de lo que expone la Ley N° 25.246 de Lavado de Activos y Financiación del Terrorismo con sus modificaciones. Brevemente se explicara el proceso, las etapas y las técnicas de Lavado de Dinero, como así también, los organismos de contralor que regulan la Normativa en este aspecto, tanto en la República Argentina como en el contexto Internacional. Resulta de suma importancia destacar en este acápite también, como se ha pronunciado la Corte Suprema de Justicia ante situaciones en donde un contribuyente se vea implicado en este Ilícito.

Para finalizar, se estudiará el rol del Contador Público ante situaciones de Evasión Fiscal y su accionar, alcance y limitaciones ante la detección de un caso de Lavado de Dinero. En cuanto a este último, se enunciaran mecanismos de prevención por parte de los profesionales.

Ante todo vale destacar las responsabilidades a cumplir que tienen los profesionales de la Contabilidad, Ética, Civil y Penalmente hablando. Por ello, se trabajará el accionar del Contador Público en base a lo que dispone el Código de Ética de la profesión y como la Ley dictamina el accionar ante un hecho punible que origine un delito de Evasión como también de Lavado de Dinero.

## Marco Teórico

Dentro del ámbito tributario, el pago de impuestos es resistido por muchos contribuyentes porque se lo considera fruto de desigualdad, privilegio e injusticia.

Muchos tratadistas han descripto al tributo como un mal sin hacer demasiado énfasis en la evasión y demás delitos impositivos. David Ricardo afirmaba que el impuesto cualquiera que fuese la forma que se estableciera, solo significaba la elección entre varios males.<sup>1</sup>

Antonio Vitti di Marco afirmaba en su teoría, que “el Impuesto es una parte de la renta del ciudadano, que el Estado percibe con el fin de proporcionarse los medios necesarios para la producción de los servicios públicos generales”.<sup>2</sup>

En definitiva, los fines de la tributación por parte de los sujetos pasivos tienen como objetivo para el Estado la redistribución del ingreso, la mejora de eficiencia económica, el proteccionismo a ciertos sectores muy importantes para la Nación, además del fomento y desarrollo económico. Es por ello que el incumplimiento del pago fiscal por parte de los ciudadanos está sancionado por la Ley Penal Tributaria en el caso de ilícitos agravados.

Muchos autores se han ocupado del tratamiento de las normas represivas fiscales, como lo es la Ley Penal Tributaria. Se ha dicho que las normas represivas fiscales constituyen un capítulo de derecho tributario destinado a establecer las consecuencias del incumplimiento en sus normas, o que la norma represiva fiscal es parte integrante del derecho represivo general representado por el derecho penal común, o bien que su estudio pertenece al campo de una ciencia jurídica autónoma denominada Derecho Penal Tributario, o que se trata de un conjunto de regulaciones que aún no se ha separado del derecho tributario.

Pese a las discrepancias doctrinales, los autores que han tocado este tema, a través de los incumplimientos impositivos de los contribuyentes que se producen recurrentemente, obligan a estudiar la problemática en forma particular. Tal es así, que anteriormente los recursos y apelaciones sobre la materia penal tributaria se discutían en el Fuero Penal Económico, luego del énfasis que se ha dado a este ámbito, hoy en día existen los Fueros Penal Tributarios.

Se puede hablar del derecho fiscal como un sistema, un todo orgánico, con diversos aspectos, pero interconectados. Las infracciones y sanciones pertenecen a una misma categoría jurídica: El ilícito fiscal. Este tipo de ilícito debe citarse en un plano distinto al ilícito común.

Dentro de este contexto se encuentra el análisis de este proyecto, cuyo fin tendrá estudiar los delitos tributarios, sus sanciones, consecuencias y organismos de contralor. Apoyándonos en la teoría que los principios generales de derecho penal común contenidos en el Código Penal no son aplicables a cuestiones tributarias ni aun en caso de silencios en la ley fiscal. Solo se puede aplicar la ley penal común si la ley tributaria remite expresamente a sus normas.

---

<sup>1</sup>Lucien, Mehl, Economía, “*Elementos de Ciencia Fiscal*”, Barcelona, 1964, p. 50.

<sup>2</sup>Flores Zavala, Ernesto. “*Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas*”, Ed. México D.F. 1946, p.33

La recaudación tributaria Argentina, hoy en día, está compuesta por diversos impuestos entre los que encontramos impuestos sobre ganancias, beneficios o ganancias de capital. Tal es el caso del Impuesto a las Ganancias o Ganancia Mínima Presunta, los aportes o contribuciones a la Seguridad Social, los impuestos sobre propiedad como por ejemplo los impuestos sobre Bienes Personales o impuestos sobre los débitos y créditos de cuentas bancarias, como además los impuestos internos sobre bienes y servicios tal como el IVA, impuestos sobre los combustibles líquidos y el gas natural, fondo especial del tabaco, impuesto a las entradas de espectáculos cinematográfico, entre otros.<sup>3</sup>

En el ámbito del derecho, una Ley es un precepto dictado por una autoridad competente. Es una regla o norma que exige o prohíbe algo en consonancia con la Justicia y para el bien de la sociedad en su conjunto. Teniendo en cuenta lo dicho, el objetivo que persigue la Ley Penal Tributaria y Previsional es aplicar sanciones penales a aquellas personas humanas o de existencia ideal que incurran en delitos dolosos que perjudiquen al bien tutelado, en este caso hablamos de la Hacienda Pública.

La normativa represiva fiscal se desprende del Código Penal, pero aplicado al ámbito impositivo, se la puede encuadrar dentro del derecho tributario. La primera ley fue la N° 23.771 sancionada por el honorable Congreso de la Nación el 07 de febrero de 1990. Esta Norma tuvo su antecedente en 1974 con la Ley 20.658, que fuera derogada dos años más tarde.

A raíz de la necesidad de esclarecer ciertos aspectos, se sanciona la ley 24.769 en diciembre de 1996, promulgándose la misma a partir del 13 de enero de 1997.

Debido al cambio de contexto que se produjo en los últimos 20 años en el país, y con la necesidad de actualizar los montos impuestos por la Ley 24.769, es que en 2017 se sanciona la Reforma Tributaria, y dicho acontecimiento dio origen al nacimiento de la nueva y hasta el momento, actual, Ley Penal Tributaria y Previsional N° 27.430 sancionada el 27 de diciembre de 2017 y promulgada el 29 de diciembre de ese mismo año.

---

<sup>3</sup> Informe de la Secretaria de hacienda, Ministerio de Economía y Finanzas Públicas. Presidencia de la Nación. 2016

# CAPITULO I

## Conceptos Introdutorios del Derecho Penal

El derecho se encarga de regular el comportamiento de los seres humanos que viven en sociedad y que se relacionan con el resto de los hombres. En otras palabras, el derecho busca proteger y garantizar la paz social con normas impuestas por la autoridad.

El principal objetivo del derecho penal es promover el respeto por los bienes jurídicos, es por ello, que prohíbe las conductas que están dirigidas a la alteración del orden jurídico, y que va en contra de los usos y las buenas costumbres, a través de leyes preventivas y represivas.

Según Semachowicz (2012) “Las conductas tipificadas por la ley se denominan Delitos. La pena funciona como la retribución a la culpabilidad del autor cuando se ha incurrido en la conducta determinada por la Ley Penal, pero a su vez, tiene como fin general la prevención, es decir, que la persona tenga conocimiento de que la conducta se encuentra tipificada como delito, y por lo tanto prescinda de realizar la acción antijurídica”<sup>4</sup>.

En los siguientes párrafos del presente capítulo se desarrollarán conceptos propios del Derecho Penal, ya que los mismos se encuadrarán luego, en el estudio objetivo de la Ley Penal Tributaria y Previsional.

### **Delito**

El Código Penal define al Delito como las acciones u omisiones dolosas o culposas penadas por Ley. Es decir, son hechos punibles típicamente antijurídicos y culpables según el Dogmatismo Penal.

El Código Penal de la Nación en su primer artículo, encuadra el ámbito de aplicación de la siguiente manera:

Delitos cometidos o cuyos efectos deban producirse en el territorio de la Nación Argentina, o en los lugares sometidos a su jurisdicción.

Delitos cometidos en el extranjero por agentes o empleados de autoridades argentinas en desempeño de su cargo.

Cabe destacar que, según nuestro Código Penal, si la Ley al momento de pronunciarse el fallo, ha sido modificada en relación a cuando se produjo el Delito, se aplicara la Ley más benigna, es decir, la Ley actualizada.

La teoría del Delito explica el concepto en cuestión a través de la Acción, Tipicidad, Antijurídica, Culpabilidad y Punibilidad. A continuación, se desarrollará una breve explicación de cada uno.

---

<sup>4</sup>Semachowicz, Esteban, *Introducción al derecho penal. Tipos penales de la ley 24.769* . Normas procesales. Doctrina y jurisprudencia aplicada. Casos Prácticos. Errepar, 2012.

## **Acción**

Existen dos doctrinas que tratan este tema, el Causalismo y el Finalismo, la primera se caracteriza por su sencillez para ubicar la culpabilidad, ya que para atribuir la responsabilidad a la persona solo se requiere la comprobación de la causa, tomándose al efecto como su consecuencia directa. Para el causalismo naturalista, acción es un movimiento voluntario del cuerpo que causa un resultado, una modificación en el mundo material.

En el caso del Finalismo, la acción es considerada siempre con una finalidad determinada de actuar conscientemente en función de un resultado propuesto voluntariamente. Para Hanz Welzel, la acción y la omisión, son dos subclases de la conducta típica, ambas a ser susceptibles de ser dirigidas por la voluntad final.

## **Tipicidad**

La Tipicidad será la adecuación de la conducta a la descripción prevista en la Norma Penal. De esta normativa se desprende la conclusión que el "tipo" es una conducta prohibida, que se desagrega en dos partes según la Ley:

La Descripción del hecho.

La Consecuencia Jurídica

El Presupuesto es la descripción de un comportamiento, y la Consecuencia Jurídica es la sanción. En nuestro Código Penal se cita a modo de ejemplo explicativo de lo dicho anteriormente, dentro del libro segundo, título primero, Artículo 79°:

- "Se aplicará reclusión o prisión de ocho a veinticinco años, al que matare a otro siempre que en este código no se estableciere otra pena".

La descripción del hecho se da cuando se explicita que "Al que matare a otro". La Consecuencia Jurídica es la pena por efectuar dicha acción, según el ejemplo "...Reclusión o prisión de ocho a veinticinco años".

## **Antijuridicidad:**

Este concepto determina que la conducta típica debe ser contraria a todo ordenamiento legal. Para que la conducta humana sea delictiva, se requiere que encuadre en el tipo penal y, que además sea Antijurídica.

Según Wenzel, la Antijuridicidad se define como "la contradicción de la realización del tipo de una norma prohibitiva con el ordenamiento jurídico en su conjunto. El injusto penal es la conducta antijurídica misma"<sup>5</sup>.

Existen dos tipos de Antijuridicidad:

Antijuridicidad formal: En este caso la conducta es contraria al ordenamiento jurídico y a las buenas costumbres.

---

<sup>5</sup>Roxin, C. *Derecho penal parte general. Tomo I. Fundamentos. La estructura de la Teoría del Delito*. Madrid, 1997.

Antijuridicidad material: Aquí, además de haber transgredido al ordenamiento jurídico, se ha lesionado o puesto en peligro un bien jurídico protegido o tutelado.

En el presente trabajo se ubicará a los ilícitos fiscales dentro de la Antijuridicidad formal.

Las causas de justificación son situaciones que reconoce el derecho, en las que la ejecución de un hecho típico se encuentra permitido. Lo que implica que las normas permisivas autorizan la realización de actos generalmente prohibidos. Como ejemplo se puede citar a la legítima defensa.

### **Culpabilidad:**

Más allá de todas las definiciones que rondan este concepto, se puede definir que una persona es culpable cuando pudiendo haberse conducido de una manera no lo hizo, alterando la moral, las buenas costumbres y el Derecho en sí. Por lo tanto, el Juez declara a este individuo merecedor de una pena, habiendo previamente, recabado todas las pruebas suficientes para el pronunciamiento de la sentencia. De lo contrario y según el derecho argentino, una persona es inocente hasta que se demuestre lo contrario.

El autor Carlos Machicado expuso en blog "Apuntes Jurídicos" en el año 2009, que la culpabilidad "tiene dos formas: el dolo y la culpa. La primera, es intención; la segunda, negligencia. Ambas tienen por fundamento la voluntad del sujeto activo. Sin intención o sin negligencia no hay culpabilidad, y sin esta, no hay delito, por ser la culpabilidad elemento del delito".

Machicado luego define que "Para que haya culpabilidad tienen que presentarse los siguientes elementos:

Imputabilidad.

Dolo o culpa (formas de culpabilidad)

La exigibilidad de una conducta adecuada a la prohibición o imperatividad de la norma. "

La Imputabilidad es la capacidad del ser humano para entender que su conducta lesiona los intereses de sus pares y para agionar su actuación a lo que establece la Ley.

Cuando se actúa por Dolo, una persona es consciente de lo que está realizando y de los perjuicios y consecuencias que traerá su accionar. Sin embargo, conociendo esto ejecuta igual su acción en contra de un tercero. En otras palabras, es la producción de un resultado típicamente Antijurídico, quebrantando el deber, con conocimiento de las circunstancias del hecho y con la voluntad de su realización.

### **Bien Jurídico Tutelado**

El Bien Jurídico hace referencia a los bienes, tanto materiales como inmateriales, que están bajo la "tutela", es decir, protegidos por el Derecho. En una democracia representativa es la sociedad, por intermedio de sus representantes, quien define aquellos bienes que tienen un valor relevante, y es por ello que deben ser protegidos mediante una norma penal.

Desde el Derecho Penal desde la prevención (ex ante), y la represión o el castigo (ex post), se encarga de darle un marco regulatorio a esos bienes. Esto lo realiza “tipificando” las conductas que ponen en peligro dichos bienes, y estableciendo las penas en forma racional.

El Bien Jurídico cumple dos funciones:

- Una función garantizadora, que surge del Artículo 19 de la Constitución Nacional en donde dicha carta magna establece que “Las acciones privadas de los hombres que de ningún modo ofendan al orden y a la moral pública, ni perjudiquen a un tercero, están solo reservadas a Dios, y exentas de la autoridad de los magistrados. Ningún habitante de la Nación será obligado a hacer lo que no manda la Ley, ni privado de lo que ella no prohíbe”.
- Una función teleológica, que da sentido a la prohibición manifestada en el tipo y la limita.

## **Dolo**

Nuestro Código Penal no posee una definición del concepto en cuestión, sin embargo, Hernando Grisanti definió a la acción dolosa como “La voluntad consciente, encaminada u orientada a la perpetración de un acto que la Ley tipifica como Delito”<sup>6</sup>, en otras palabras, alguien actúa dolosamente cuando sabe lo que está haciendo y conoce las consecuencias derivadas de su acción. El dolo implica que alguien quiere ocasionar un daño a otra persona y, por lo tanto, no lo hace de forma inconsciente o involuntaria sino con toda la intención.

El dolo conlleva un delito y para que sea considerado jurídicamente como tal, debe incorporar dos requisitos: uno intelectual y otro volitivo.

El elemento intelectual está dado por el conocimiento del hecho y de las circunstancias que fundamentan el tipo delictivo y su Antijuricidad. En cambio, el elemento Volitivo es la libre aceptación de la acción Antijurídicamente típica. Es decir, la persona que comete un delito, tiene la voluntad de realizarlo.

Existen diferentes tipos de Dolo, que a continuación se conceptualizaran:

**Dolo Directo:**

El autor desea un resultado y en función de eso, actúa. En el dolo directo el Autor tiene pleno control de su conducta y sabe cuál es su objetivo.

**Dolo Indirecto:**

El autor tiene como fin lograr un resultado que es violatorio de una norma penal, sin embargo, para lograr su acción produce otros hechos antijurídicamente típicos.

**Dolo Eventual:**

En este caso, alguien pretende ocasionar un delito, lo realiza y al mismo tiempo es consciente de que su acción va a tener otras consecuencias de manera muy probable.

---

<sup>6</sup><http://estudios-juridicos.blogspot.com/p/derecho-penal.html>

Los delitos previstos por la Ley Penal Tributaria y Previsional 24.769 y su modificación de la Ley 27.430, son tipos dolosos. Es decir, el autor debe actuar con la intención y la voluntad de realizar el acto prohibido por la norma.

En el caso de la evasión simple el contribuyente tiene el conocimiento y la intencionalidad suficiente de evadir el pago del tributo dispuesto por la Ley. Los ejemplos de este caso son: Declaraciones juradas falsas, Facturas Apócrifas, entre otros.

Otro caso a modo de ejemplo, ocurre con la simulación dolosa de pago, cuyo requerimiento para ser considerada tal, es que el sujeto activo tenga pleno conocimiento e intencionalidad de simular el pago de obligaciones impositivas o de la seguridad social.

No se considera accionar doloso quien, por ejemplo, se equivoca en la determinación de un impuesto, o bien, su determinación no coincide con la del fisco nacional o provincial según el caso, sin embargo, el razonamiento de la norma es plenamente válido. Este último caso se considera que el contribuyente fue negligente.

### **Diferenciación entre CULPA y DOLO**

Dentro de la esfera penal del derecho se hace una distinción entre la culpa y el dolo. Mientras la culpa significa que la acción delictiva que se comete no tiene una intención expresa, la singularidad jurídica del dolo consiste en que el delito se realiza deliberadamente y ex profeso. Como es lógico, esta distinción no siempre es fácil de precisar, aunque tiene relevancia a la hora de imponer el correspondiente castigo. En consecuencia, los delitos son descritos como culposos o dolosos.

La diferencia entre el dolo y la culpa es la mala fe que caracteriza al dolo. La culpa puede ser consciente o no, pero el que incurre en culpa no persigue el fin que tiene como resultado la falta de observancia del cuidado necesario en la realización de su obligación; bien sea causada por el mero descuido y no prever consecuencias, o bien sea por sí prever el resultado y despreocuparse de ello.

Sin embargo, en el caso del dolo hay una intención de producir el fin, es una actuación deliberada para conseguir, en este caso, que el cumplimiento de la obligación no se lleve a cabo.

### **Principios y Garantías aplicables en el ámbito Penal**

A continuación, se detallan principios y garantías aplicables en materia penal, mencionados en la Constitución Nacional, leyes y tratados internacionales.

Principio de legalidad: significa que no puede haber delito ni pena sin una ley que lo establezca. Con esto se busca limitar el poder punitivo del Estado y garantizar la seguridad jurídica de la persona frente a éste. Con la aplicación de este principio, se deja sin castigo a muchos comportamientos que son perjudiciales para la sociedad, sin embargo, en este caso se prima la seguridad jurídica. Este principio, que es la base fundamental por el cual se construye nuestro derecho penal, no sólo queda plasmado en el artículo 18º de nuestra Constitución Nacional donde establece que “ningún habitante de la Nación puede ser penado sin juicio previo fundado en ley anterior al hecho del proceso”, sino también en el artículo 19º de la misma, añadiendo que “ningún habitante de la Nación será obligado a hacer lo que no manda la ley, ni privado de lo que ella no prohíbe.”

Aplicación de la ley penal más benigna: en el principio de legalidad se observó que la aplicación de la norma penal no puede ser retroactiva, es decir, no puede aplicarse una sanción penal a un sujeto que ha realizado una conducta, si en el momento de realización no se encontraba tipificada como delito por una norma legal. Esto quiere decir que las normas penales no pueden ser aplicadas en forma retroactiva. Esta garantía tiene una excepción que se da cuando la norma resulta más benigna para el sujeto. El Código Penal Argentino define este principio diciendo: "Si la ley vigente al tiempo de cometerse el delito fuera distinta de la que exista al pronunciarse el fallo o en el tiempo intermedio, se aplicará siempre la más benigna. Si durante la condena se dictare una ley más benigna, la pena se limitará a la establecida por esta ley. En todos los casos del presente artículo, los efectos de la nueva ley se operarán de pleno derecho".

Principio de reserva: este principio apunta a limitar al poder público y a garantizar la libertad de los individuos. Aparece en nuestra Constitución Nacional en su artículo 19º el cual determina que "las acciones privadas de los hombres que de ningún modo ofendan al orden y a la moral pública, ni perjudiquen a un tercero, están sólo reservadas a Dios, y exentas de la autoridad de los magistrados. Ningún habitante de la Nación será obligado a hacer lo que no manda la ley, ni privado de lo que ella no prohíbe".

Principio de culpabilidad: el hombre es un ser libre y responsable por sus propios actos, con la correspondiente capacidad para motivarse en las normas jurídicas. Para que pueda atribuírsele una acción delictiva, es necesario que el sujeto haya tenido la posibilidad de elegir entre infringir la norma y no hacerlo, optando por la primera opción.

La culpabilidad como garantía constitucional apunta a evitar la vulneración de la dignidad humana y del libre desarrollo de su personalidad. Esto se hace a través de la subjetivación y la individualización de la responsabilidad penal. Entonces se niega la responsabilidad objetiva, es decir, a la responsabilidad por un determinado resultado.

## **Pena**

El término pena proviene latín "poena" y comprende una connotación de dolor causado por un castigo.

La pena es la facultad que tiene el Estado para intentar evitar las conductas ilícitas. La pena también puede considerarse como una sanción que produce la pérdida o restricción de derechos personales, contemplada en la ley, e impuesta por el órgano jurisdiccional mediante un proceso al individuo responsable de la comisión de un delito.

La pena es un castigo que se impone por las autoridades facultadas por la propia ley, con el objetivo de sancionar al sujeto que comete un delito o falta.

Existen distintos tipos de pena. Las penas privativas de la libertad que incluye la prisión, el arresto domiciliario y el destierro; las penas privativas de derechos, que eliminan una determinada facultad del sujeto castigado (por ejemplo, imposibilidad de residir en un determinado lugar); las penas corporales son aquellas que incluyen torturas o la pena de muerte y las penas pecuniarias que afectan el patrimonio del penado como multas, cauciones, confiscación de bienes, etc. Este último tipo y las

penas privativas de la libertad, serán las que estarán presentes en los próximos capítulos cuando analizaremos las sanciones que le corresponden a los Delitos fiscales según la normativa correspondiente.

## **CAPITULO II**

### ***Antecedentes de la Ley Penal Tributaria y Previsional***

A través del capítulo anterior, se dieron a conocer diversos conceptos del Derecho Penal, que luego se vincularan en el análisis de la Ley Penal Tributaria y Previsional junto a sus modificaciones. Tema a tratar en el presente capítulo.

Se explicará a continuación, cómo contempla la Ley en cuestión al ilícito fiscal de la Evasión, y cuáles fueron sus reformas en relación a la sancionada en 1990, es decir la Ley 23.771, para luego llegar a la reforma de la Ley 26.735 de diciembre de 2011.

El objetivo de esta sección es recapitular las modificaciones que se fueron presentando a lo largo de los años en cuanto a la evasión tributaria y previsional, su tipificación como delitos tributarios y como (a través de cambios que se expondrán) el Régimen Penal Tributario se fue conformando y adaptando en ciertas medidas, a la actualidad económica del país de cada momento, desde el surgimiento de la normativa en 1974 hasta la modificación del año 2011.

#### ***Surgimiento: Ley 20.658***

El sistema del derecho penal tributario no tuvo su origen en la ley 23.771 (1990), inmediata antecesora de la reconocida Ley 24.769, cuya normativa significara un cambio de rumbo en la política de recaudación por parte del Estado Nacional. Ya en el año 1974 regía la ley 20.658. Esta Ley fue la primera normativa autónoma en materia penal tributaria que establecía penas privativas de la libertad de un mes a cuatro años a quien mediante el ocultamiento malicioso o engañoso evadiera total o parcialmente obligaciones tributarias a cargo de la Dirección General Impositiva por un monto superior a los cien mil "pesos ley" en un año, o ciento cincuenta mil pesos de igual moneda en lapsos de hasta cuatro años.

En otro aspecto, la Ley 20.658 abarcaba la conducta de los agentes de retención y percepción que no ingresaran el impuesto retenido o percibido dentro de los 30 días corridos inmediatos siguientes al vencimiento de los plazos establecidos para el pago. Para este caso de no cumplirse lo que la norma establecía, se reprimía con prisión de uno a seis años.

Había una tercera figura agravada que contemplaba la aplicación de prisión de uno a seis años cuando para cometer el delito de evasión, por los montos antes mencionados, se recurriera a la simulación de documentos o figuras societarias, o bien existieran pasivos ficticios o se simulare la existencia de inversiones para obtener desgravaciones tributarias.

Esta norma fue derogada por la Ley 21.344 del año 1976, resultando así que cualquier acción u omisión del contribuyente en sus obligaciones fiscales, se consideraran dentro del campo infraccional.

En la corta vigencia de la ley 20.658 nadie resultó condenado penalmente. Ello obedeció a un sistema de prejudicialidad por el que se supeditaba el proceso penal a la resolución del procedimiento administrativo, es decir, la determinación de oficio, y siendo que, este en la práctica se hacía demasiado extenso, resultaba la prescripción de la figura o bien que el monto evadido no ameritaba la persecución del Estado.

La Ley 23.771 como se analizará luego, eliminara la prejudicialidad, siendo reinstaurada en la nueva reforma de la Ley 27.430, pero esta vez, asegurando en el futuro no repetir lo que muchos tratadistas han considerado un grueso error.

A continuación, el análisis se adentrará en el estudio de la normativa 23.771, sancionada, publicada en el Boletín Oficial el 27 de febrero de 1990.

La Norma fue un mecanismo para intensificar la lucha contra la evasión fiscal, es por ello que se recurrió al Derecho Penal consagrando estas conductas defraudadoras al fisco, no como meras infracciones sino como verdaderos delitos, es decir como acciones disvaliosas merecedoras de penas. Se ideó así una significativa política de represión tributaria y se tipificaron diversas conductas que atentaban contra la actividad financiera del Estado. Pese a los esfuerzos, esta ley no obtuvo el resultado esperado, sin perjuicio de que se registran numerosas causas en todo el país de ilicitud impositiva y previsional.

### ***Ley 23.771***

La citada Ley no distinguía en forma taxativa a qué tributos extendía su protección, dando así sustento a la poca contundente afirmación de que quedaban comprendidos tanto los impuestos nacionales como los provinciales.

La normativa en cuestión, contenía un régimen tributario delictual, mientras que la Ley 11.683, contenía un régimen tributario contravencional.

La Ley 23.771 fue la primera que se ocupó de tratar las sanciones a los delitos fiscales y previsionales. Fue la primera norma que separó al derecho penal del penal tributario, ya que el contexto social a lo largo de los años ha cambiado y se ha pasado de una concepción benévola y complaciente de la evasión a la formulación de juicios mucho más incriminatorios a empresas y personas humanas que infringían las reglas. Producto de esta evolución, es el hecho de que en la República Argentina el legislador haya tomado intervención y convertido en delitos, ciertos ilícitos respecto a los cuales se discutía años atrás, su naturaleza jurídica. De esto se ocupó la norma 23.771 que, en su primer artículo, el primer ilícito del que habla es el de Alteración de la Realidad Económica, cuya sanción la define la Ley de la siguiente manera:

“Será reprimido con prisión de un mes a tres años el responsable por deuda propia o ajena que mediante doble contabilidad, o declaraciones, liquidaciones, registraciones contables o balances engañosos o falsos, o la no emisión de facturas o documentos equivalentes cuando hubiere obligación de hacerlo, o efectuando facturaciones o valuaciones en exceso o en defecto o valiéndose de cualquier otro ardid o engaño, ocultare, modificare, disimulare o no revelare la real situación económica o

patrimonial, con el objeto de dificultar o impedir la fiscalización o la percepción de tributos, siempre que pueda importar un perjuicio patrimonial al fisco, cuando el hecho no importe un delito más severamente penado”

Como se puede apreciar, se amenaza con prisión de un mes a tres años a quienes cometan este ilícito. El hecho punible consiste en dificultar o impedir la normal actividad de recaudación y fiscalización de tributos, a través de un ocultamiento de la situación económica real, mediante el uso de medios engañosos.

José O. Casas, en “Doctrina Tributaria”, expresa que “Esta norma se convierte en el principal instrumento de la ley como receptora residual de todas las conductas disvaliosas que no puedan ser recogidas en los restantes tipos que se definen en su articulado”<sup>7</sup>.

### ***El Dolo como elemento subjetivo de la Alteración de la Realidad Económica (ART 1)***

En el caso del Artículo 1, el elemento subjetivo es genéricamente el Dolo, mientras que específicamente la finalidad es la de estorbar el accionar del organismo recaudador introduciendo trabas, condicionamientos o inconvenientes que naturalmente no se presentan.<sup>8</sup> Este elemento se halla expresado al decir la norma “con el objeto de dificultar o impedir la fiscalización o la percepción de tributos”. Esta expresa mención en el tipo, impide que se pueda presumir el dolo por la simple constatación de irregularidades contables. El dolo debe ser directo, excluyéndose la posibilidad de dolo eventual.

Quien dificulta, pone impedimentos o inconvenientes, mientras que quien impide, imposibilita el cumplimiento del acto. Aquí lo que se trata es de dificultar o impedir el control por parte del Estado a los efectos de la determinación o no del cumplimiento las obligaciones tributarias del contribuyente. Lo que puede ser dificultado o impedido es la percepción del tributo, es decir, el cobro en debida forma y tiempo por el fisco.

Al tratarse de un delito doloso, el autor debe tener conocimiento de su real situación patrimonial que trata de alterar por medio de la acción típica<sup>9</sup> (Conf. Edwards, ob. Cit., p. 26). Ante esto, el error elimina la culpabilidad siempre que sea decisivo y esencial, aun cuando sea imputable al contribuyente, es decir, cuando provenga de su falta de criterio de prudencia.

### ***Evasión Impositiva para el Aprovechamiento de Beneficios Fiscales (ART. 2)***

Antes de proceder al análisis del artículo en cuestión, debo definir a la "evasión impositiva" como una acción fraudulenta cuyo objetivo es reducir u omitir el pago de impuestos provenientes de una actividad lícita, a través de estrategias y/o medios ilegales. En cuanto al aprovechamiento de Beneficios Fiscales, se da cuando una persona jurídica o una persona humana evade, con el fin de

---

<sup>7</sup> Casas, José Osvaldo; *La ley penal tributaria y previsional. Sus antecedentes, trámite y debate parlamentario, en rev. "Doctrina Tributaria"*, Errepar.

<sup>8</sup> Soler, Osvaldo; Frohijch, Ricardo y Andrade, Jorge, *Régimen Penal Tributario*, Editorial La Ley. Buenos Aires.

<sup>9</sup> Edwards, Carlos Enrique: *Régimen penal tributario, Ley 23.771*. Editorial Astrea.

obtener una ventaja fiscal en cuanto a reducir su carga impositiva a través de exenciones, deducciones o bonificaciones tributarias.

*Hecho Punible.*

El art. 2 de la Ley 23.771 define estas figuras de la siguiente manera:

“Sera reprimido con prisión de seis meses a seis años, el que mediante cualquiera de las maniobras mencionadas en el capítulo anterior evadiere total o parcialmente el pago de tributos o aprovechar indebidamente de beneficios fiscales y siempre que durante el ejercicio o periodo fiscal hubiere evadido:

Obligaciones tributarias por un monto que exceda de diez millones de australes.

Más del 40% de su obligación tributaria si este porcentaje superase la suma de quinientos mil australes.

La misma pena se aplicará si registrare dos condenas anteriores por infracción al presente artículo, cualquiera sea el monto evadido.

Los montos establecidos en este artículo se actualizarán mensualmente conforme a la variación que experimente el índice de precios mayoristas, nivel general, que publique el Instituto Nacional de Estadísticas y Censos, tomando como base el Índice de diciembre de 1989.

El Ministerio de Educación y Justicia será la autoridad de aplicación a los fines de la actualización mensual de los montos establecidos en el presente artículo. Ante la omisión administrativa, el juez de la causa practicara la actualización en cada caso”.

Se puede analizar que el Artículo 2 de la Ley 23.771 comprende dos hechos punibles diferentes. En primer lugar, dejar de ingresar, en todo o parte, tributos adeudados (evadir), y, por otro lado, Dañar patrimonialmente al fisco mediante el aprovechamiento de Beneficios Fiscales.

Esta Ley pone de manifiesto deficiencias de técnicas legislativas, debido que une en un solo artículo dos hechos típicos diferentes. Esto es así, ya que la Evasión en el pago de impuestos (primera acción típica) tiene como elemento distintivo el hecho de privar al fisco de ingresos tributarios.

En cambio, como segunda acción típica tenemos el aprovechamiento de beneficios fiscales, que a falta de definición legal puede estar referido a:

Exenciones.

Liberaciones de Pago.

Desgravaciones.

Devoluciones.

Diferimientos de pago.

Reintegros.

Reembolsos.

Créditos de impuestos.

Facilidades para el pago.

Estos beneficios pueden provocar, en algunos casos, la disminución o anulación de la carga del tributo para el contribuyente, como anteriormente se mencionó en este acápite.

### *Acciones Típicas.*

La primera acción típica se refiere la Ley a los sujetos tributarios que evaden el pago de tributos. Es aplicable aquí la diferencia que hace la doctrina entre estafa común y fraude fiscal. La doctrina en cuestión afirma que no se debe confundir la evasión fraudulenta con el delito de estafa, porque en esta se castiga el engaño que determina en la víctima una disposición patrimonial perjudicial, en tanto que, en la evasión al fisco, es que no realiza acto dispositivo patrimonial, sino que el engaño solo sirve para no ingresar, ocultando el verdadero estado patrimonial o la magnitud de los actos gravados<sup>10</sup>. También se sostiene que la Defraudación Fiscal tipificada en el art. 2 de la Ley 23.771, se distingue de la estafa del art. 172 del Código Penal en tanto no implica un desapoderamiento de dinero ya percibido por el Estado, sino un perjuicio derivado de la conducta ardidosa desplegada por el obligado<sup>11</sup>

La segunda acción típica, comprende a aquellos que aprovechan beneficios fiscales. En algunos casos, el fisco no realiza disposición de tipo patrimonial y el daño se produce por la falta de pago o por el pago en menor medida que el correspondiente. En tales casos es válida la mencionada diferencia con la estafa en el párrafo anterior.

Sin embargo, existen situaciones dentro de esta segunda acción típica, en las cuales se da el desapoderamiento de bienes ya poseídos por el Estado, por ejemplo, cobrar un reembolso ilegal. En este caso se perjudica directamente la propiedad de la Administración Pública, no entrando en vigencia la diferencia que hacen notar los autores antes mencionados.

### *Sujetos Alcanzados*

Pueden ser los contribuyentes y responsables indicados en la Ley de Procedimientos Tributarios 11.683 o en leyes que regulen tributos en particular, ya sea que se trate de la evasión de tributos adeudados o del aprovechamiento de beneficios fiscales.

Sin embargo, el aprovechamiento del segundo caso, puede ser realizado también por sujetos que no sean necesariamente contribuyentes ni responsables, por ejemplo, un diplomático con misión en el exterior, al cual se le debe reintegrar el IVA (Impuesto al Valor Agregado) que paga en el extranjero y mediante engaño obtiene un beneficio indebido<sup>12</sup>.

---

<sup>10</sup> Caballero, José Severo. "Evasión tributaria, maliciosa y prisión. Publicación en "J.A"

<sup>11</sup>Yacobucci,Guillermo."Principios de la Ley Penal Tributaria", "E.D" del 4/06/1990. Trabajo citado por Carlos Enrique Edwards, ob, cit, p.28.

<sup>12</sup> Ley de Impuesto al Valor Agregado N° 23.349. Texto Ordenado en 1997. Título I. Artículo 4°.

### **Primera Tipicidad del Artículo 2 de La Ley 23.771: La Evasión.**

Según el análisis doctrinario que realizó Héctor B. Villegas en su análisis acerca del Régimen Penal Tributario<sup>13</sup> que encuadra la Ley 23.771, establece que hay Evasión ante toda eliminación o disminución de un monto tributario mediante conductas fraudulentas u omisivas.

Ahora bien, si esta acción de evitar o esquivar se produce mediante el empleo de las maniobras descritas por el art. 1 de la normativa 23.771, nos encontramos ante la conducta delictual prevista por uno de los tipos contemplados en el art. 2 de la mencionada Ley. Es decir, el ilícito al cual estoy haciendo mención. Esto significa, que la Evasión es fraudulenta y para su consumación son necesario el fraude o el engaño.

Según Villegas, en lo referente a la Elusión Tributaria, se trata de un fraude antijurídico por abuso de formas. Ante la creación de la evasión fraudulenta de tributos del art. 2, Ley 23.771, la Elusión ha pasado de estar encuadrada en esta figura por cuanto hay una eliminación o disminución de un monto impositivo debido, ello se obtiene por el método fraudulento de abuso de formas. Los medios comisivos para llevar a cabo la Evasión fraudulenta son los mencionados en el art 1, de la normativa en cuestión.<sup>14</sup>

El momento consumativo se cumple en el momento en el que se ha logrado la acción de Evadir. Si esta no se logra, por haber sido descubierta la maniobra, la conducta queda encuadrada en el art. 1, ya que, en ese caso, se sancionaría por cometer un delito que produce un mero peligro de daño.

### **Segunda Tipicidad del artículo n° 2 de la Ley 23.771: Aprovechamiento de Beneficios Fiscales.**

La acción punible consiste en hacer uso de maniobras engañosas ara mostrar una situación patrimonial diferente de la real, lo cual permite al sujeto acceder al beneficio fiscal. El error en el que incurre el Fisco permite que se le reconozcan estos beneficios, que legalmente no corresponden. Otra alternativa que puede suceder, es que la persona jurídica o humana que sea titular legítimo de un beneficio fiscal lo utilice indebidamente.

En resumen, el aprovechamiento indebido de beneficios fiscales puede tener las siguientes modalidades:

Puede evitarse el pago por el uso indebido de beneficios legítimamente obtenidos, tales como exenciones, desgravaciones, deducciones o diferimientos.

Puede tratarse de beneficios fiscales, también obtenidos legítimamente, pero utilizados incorrectamente, que provocan egresos de las arcas fiscales, tales como reintegros, reembolsos o devoluciones.

---

<sup>13</sup>Villegas, Héctor, *Régimen Penal Tributario Argentino*, Editorial Depalma, Primera edición. Buenos Aires.

<sup>14</sup>Villegas, Héctor, *Régimen Penal Tributario Argentino*, Editorial Depalma, Primera edición. Buenos Aires.

Puede darse el caso de beneficios tanto que anulan o disminuyen la carga tributaria, como que provocan egresos por parte del Fisco y que no son legítimos, debido que en realidad su otorgamiento no corresponde, pero son obtenidos indebidamente mediante acciones fraudulentas.

### ***La contemplación de la Evasión de Aportes y Contribuciones Previsionales según la Ley 23.771***

El artículo 3° de la Ley 23.771 establecía en estos aspectos, lo siguiente:

“Sera reprimido con prisión de dos a seis años el que mediante declaraciones juradas engañosas o falsas, registraciones contables o balances inexactos, presentación de liquidaciones que no correspondan a la totalidad del personal que presta servicios en relación de dependencia o que no revelen el verdadero monto de las remuneraciones que efectivamente se pagan, o mediante cualquier otro ardid o engaño, evadiera total o parcialmente el pago de los aportes o contribuciones a que estuviere obligado con los organismos nacionales de seguridad social, considerándose incluidos los que corresponden al régimen nacional de previsión social, asignaciones familiares, obras sociales o fondos especiales cuyo descuento este legalmente autorizado, incluidos los convenios de corresponsabilidad gremial, siempre que durante el periodo mensual hubiere evadido:

Obligaciones por un monto que exceda de 2.000.000 de australes;

Más del 40% de sus obligaciones si este porcentaje superase la suma de 500.000 australes.

La misma pena se aplicará si registrare dos condenas anteriores por infracción al presente artículo, cualquiera fuese el monto evadido.

Los montos establecidos en el presente artículo se actualizarán mensualmente conforme a la variación que experimente el índice de precios mayoristas, nivel general, que publique el Instituto Nacional de Estadísticas y Censos, tomándose como base el índice de diciembre de 1989.

El Ministerio de Educación y Justicia será la autoridad de aplicación a los fines de la actualización mensual de los montos establecidos en el presente artículo. Ante la omisión administrativa, el juez de la causa practicara la actualización en cada caso”.

De lo que se habla en este artículo es de un no ingreso total o parcial de aportes y contribuciones, pero acompañado de maniobras cuyo objetivo es hacer creer a los organismos pertinentes que el obligado está actuando en forma correcta.

Como vimos anteriormente, la Ley 23.771 establecía la pena de seis meses a seis años en cuanto a la evasión de tributos, en este caso la sanción coincide en el máximo, pero es mucho más grave en el mínimo, ya que en este caso alcanza los dos años de prisión. La diferencia se encuentra en la coyuntura del país en esa época. La situación de los organismos de seguridad social era precaria y su situación financiera crítica, es por ello, que el legislador optó por otorgar mayor importancia a la evasión a los sistemas de seguridad social.

El acierto de la Ley 23.771, una Norma que originalmente era Penal Tributaria, fue incorporar los ilícitos referentes a la seguridad social, puesto que frecuentemente se produce la doble situación los evasores tributarios lo son también, respecto al sistema previsional. Esto permite, la investigación conjunta por los tribunales intervinientes.

### ***Modificación de la Ley 23.771: Ley 24.769***

El Régimen Penal Tributario en la República Argentina fue regulado de manera sistemática y ordenada por primera vez por la Ley 23.771, que fue sustituida por la N° 24.769, esta última sancionada el 19 de diciembre de 1996, y promulgada el 13 de enero de 1997.

Ambas contemplaron como bien tutelado, la Hacienda Pública Nacional, y consecuentemente, delitos tributarios y previsionales relativos a impuestos, tasas, contribuciones y obligaciones de la Seguridad Social, exclusivamente federales.

#### *Aclaración de la Ley 24.769 con respecto a la Normativa 23.771*

La Ley 23.771 se trató de una Ley “mixta” que contenía disposiciones de carácter federal, común y local. Algunas jurisdicciones y ciertas prestigiosas doctrinas avalaron su aplicación a la materia tributaria local.

La citada Ley no distinguía en forma taxativa a que tributos extendía su protección, dando así sustento a la poca contundente afirmación de que quedaban comprendidos tanto los impuestos nacionales como los provinciales.

Solo algunas posiciones aisladas postularon que la naturaleza específica de la normativa 23.771 no permitía sostener su aplicación a tributos provinciales, en consecuencia, a ello implicaba un avance de la Nación sobre facultades reservadas por las provincias en el pacto constitucional. Esta posición fue avalada por los fallos judiciales de esa época, predominantes a favor de la inaplicabilidad del régimen por ir contra las autonomías provinciales.

La Ley 24.769 ante su aplicabilidad, estableció inequívocamente que el Bien Jurídico Tutelado refiere a impuestos nacionales, razón por la cual, la hipótesis de resguardo de la Hacienda Pública quedo desterrada de la discusión. El legislador acertó en asumir lo que era y es una limitación constitucional.

A diferencia de la primera normativa ordenada (23.771), la Ley 24.769 en su primer artículo aclara que el ejercicio a que se remite es anual y los montos actualizados son a pesos, moneda en curso actual y de esa época.

### ***Modificación de la Ley 24.769: Ley 26.735 (2011)***

En 2011 el Poder Ejecutivo elevo al congreso un proyecto de reforma de la Ley 24.769, a los efectos de aplicar la devaluación de nuestra moneda nacional con respecto al dólar estadounidense, a las cuantías de punibilidad. Además de la reforma del artículo N° 76 bis del Código Penal (Código Aduanero, B.O. 23/03/1981) y la mencionada normativa 24.769 del beneficio de la suspensión del Beneficio a Prueba.

Bajo este contexto, el 22 de diciembre de 2011 es sancionada la Ley 26.735, cuya promulgación se realizó el 27 de diciembre de ese mismo año.

La reforma del 2011 se relacionó con los ilícitos de Evasión, analizados en este trabajo, como también otros aspectos en general, a saber:

Aumentos de los montos de punibilidad.

Ámbito de Aplicación.

Inclusión de Delitos de Peligro.

Extinción de la Acción Penal “anticipada”.

Extensión del plazo para el dictado del acto administrativo por parte de la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP).

Prohibición de la ejecución de la deuda tributaria previo dictado de la sentencia en sede penal.

Punibilidad de los entes ideales.

A continuación, se explicará brevemente en que consistieron estos de la reforma de la Ley 24.769 por la normativa 26.735.

*Aumentos de los montos de punibilidad.*

Se incrementó a \$ 400.000 la evasión simple del artículo 1 de la Ley, y a \$400.000 la evasión agravada del artículo 2, por cada tributo y por cada ejercicio anual.

Incorporo como figura a la evasión agravada (art. 2) la utilización total o parcial de facturas falsas (tanto ideológica como materialmente falsas), sin justificación de monto alguno.

Se elevaron los montos para las siguientes conductas: aprovechamiento indebido de subsidios (art. 3) de \$ 100.000 a \$ 400.000, en un ejercicio anual; apropiación indebida de tributos (art. 6) de \$ 10.000 a \$ 40.000, por cada mes y apropiación.

*Ámbito de Aplicación*

La Ley modificativa 26.735 extendió la representación penal al ámbito de los tributos provinciales y a los de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (CABA).

Incorporo como conductas punibles, los casos de Evasión simple superiores a \$400.000 (art 1) únicamente, no así los de Evasión agravada.

Tipifico las conductas del obligado que dolosamente, aproveche en forma indebida reintegros o cualquier otro subsidio (art. 3); obtenga un reconocimiento, certificación o autorización para gozar de alguna exención, desgravación, diferimiento, reintegro recuperado o devolución tributaria (art.4); no deposite los fondos cobrados como agente de retención o percepción (art. 6); no ingrese el pago parcial o total de aportes o contribuciones, o ambas (art. 12).

*Inclusión de Delitos de Peligro*

Se incluyó un delito que no estaba tipificado hasta ese momento en la Ley 24.769. Dicho ilícito es el de la adulteración de los sistemas informáticos o controladores fiscales homologados por el Fisco Nacional, Provincial, o el de CABA, con amenaza de 1 a 4 años de prisión (Art. 12 bis incorporado en la modificatoria 2011)

### *Extinción de la Acción Penal “anticipada”*

Se eliminó la posibilidad de extinguir la acción penal en forma “anticipada” mediante el pago íntegro de la presentación fiscal para casos de evasión simple de los artículos 1 y 7 (texto del anterior art. 16), admitiéndola a partir de la promulgación de la Ley 26.735, para todos los delitos si el pago se producía “espontáneamente” por parte del obligado, en tanto dicha regularización no se realice a raíz de una inspección iniciada.

Extensión del plazo para el dictado del acto administrativo por parte de la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP)

Aumenta el plazo para el dictado del acto administrativo respectivo por parte de la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) a 120 días hábiles administrativos, prorrogables a requerimiento fundado de dicho organismo (art. 18).

### *Prohibición de la ejecución de la deuda tributaria previo dictado de la sentencia en sede penal*

El artículo 20° incorporado en la Ley en cuestión (26.735) establece que “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 de los recursos administrativos, contencioso administrativos o judiciales que se impongan contra las resoluciones recaídas en aquellos”. Aquí resulta oportuno advertir acerca del peligro de caer en un supuesto de “escándalo jurídico” (“strepitusfori”, en latín), ya que pueden existir sentencias contradictorias dictadas en jurisdicciones diferentes.

### *Punibilidad de los Entes Ideales*

Dejando obsoleto al antiguo postulado penal que consagraba la inimputabilidad de las personas jurídicas (societas delinquere non potest). La reforma del 2011 (en el segundo párrafo del artículo 14) conmina con severas penas cuando algunos de los hechos previstos en esta ley se hayan realizado en nombre, con la intención o en beneficio de una empresa de existencia ideal, y sin perjuicio de las penas de prisión impuestas a sus directivos que hubieren intervenido en el hecho punible. Las sanciones que se establecieron en la reforma de diciembre de 2011, conjunta o alternativamente son:

Multa de hasta el cincuenta por ciento de la deuda verificada.

Suspensión total o parcial de actividades que en ningún caso podrá exceder los 5 años.

Suspensión para participar en licitaciones, obras, servicios públicos o cualquier otra actividad vinculada con el estado, que en ningún caso podrá exceder los 5 años.

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.

Pérdida o suspensión de beneficios estatales.

Autoría periódica.

Publicación de un extracto de la sentencia condenatoria a costa de la persona jurídica.

### ***Evasión Impositiva Simple: Ley 24.769 vs Ley 26735***

A continuación a través de un cuadro comparativo se expondrá las diferencias relevantes que existieron entre la Ley 24.769 y la reforma del régimen penal tributario de 2011 en referencia a la evasión simple, tema tratado en el artículo primero de la normativa.

Ley 24.769	Ley 26.735
<p>TITULO I - Delitos Tributarios</p> <p>ARTICULO 1° - Sera 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 <u>Fisco Nacional</u>, siempre que el monto evadido excediere la <u>suma de cien mil pesos (\$100.000)</u> por cada tributo y por cada ejercicio anual, aun cuando se tratase de un tributo instantáneo o de periodo fiscal inferior a un año.</p>	<p>TITULO I - Delitos Tributarios</p> <p>ARTICULO 1°- Sustituyese el artículo 1° de la ley 24.769 y sus modificaciones, por el siguiente:</p> <p>Artículo 1°: Sera 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, <u>al Fisco Provincial o a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires</u>, siempre que el monto evadido excediere <u>la suma de cuatrocientos mil pesos (\$400.000)</u> por cada tributo y por cada ejercicio anual, aun cuando se tratase de un tributo instantáneo o de periodo fiscal inferior a un (1) año.</p>

En la reforma de 2011 (Ley 26.735) el Legislador, ha mantenido la técnica de la ley 24.769 en considerar los umbrales mínimos de punibilidad por impuesto y por periodo fiscal.

El proyecto de reforma enviado por el Poder Ejecutivo Nacional enviado el 17 de Marzo de 2010 contemplaba la condición objetiva de punibilidad integrando la sumatoria de todos los impuestos evadidos en un ejercicio fiscal, lo cual generaba complicaciones en su aplicación práctica.

### ***Evasión Impositiva Agravada: Ley 24.769 vs Ley 26.735***

En este caso, se podrán visualizar las modificaciones realizadas en el régimen penal tributario del año 2011 (Ley 26.735) en base a la norma de 1996 (Ley 24.769) en su segundo artículo. El cual habla de la Evasión Impositiva Agravada.

Ley 24.769	Ley 26.735
<p data-bbox="229 170 616 203">TITULO I - Delitos Tributarios</p> <p data-bbox="135 271 767 454">ARTICULO 2° - La pena será de tres años y seis meses a nueve años de prisión, cuando en el caso del artículo 1° se verificare cualquiera de los siguientes supuestos:</p> <p data-bbox="135 521 767 607">Si el monto evadido superare <u>la suma de un millón de pesos (\$1.000.000)</u></p> <p data-bbox="135 622 767 857">Si hubieren intervenido persona o personas interpuestas para ocultar la identidad del verdadero sujeto y el monto evadido superare <u>la suma de doscientos mil pesos (\$200.000)</u>.</p> <p data-bbox="135 875 767 1160">Si el obligado utilizare fraudulentamente exenciones, desgravaciones, diferimientos, liberaciones o cualquier otro tipo de beneficios fiscales, y el monto evadido por tal concepto superare <u>la suma de doscientos mil pesos (\$200.000)</u></p>	<p data-bbox="890 170 1276 203">TITULO I - Delitos Tributarios</p> <p data-bbox="794 271 1428 405">ARTICULO 2° - Sustituyese el artículo 2° de la ley 24.769 y sus modificaciones, por el siguiente:</p> <p data-bbox="794 472 1428 656">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:</p> <p data-bbox="794 723 1428 808">Si el monto evadido superare <u>la suma de cuatro millones de pesos (\$4.000.000)</u>;</p> <p data-bbox="794 824 1428 1059">Si hubieren intervenido persona o personas interpuestas para ocultar la identidad del verdadero sujeto obligado y el monto evadido superare <u>la suma de ochocientos mil pesos (\$800.000)</u>;</p> <p data-bbox="794 1077 1428 1361">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 <u>la suma de ochocientos mil pesos (\$800.000)</u>;</p> <p data-bbox="794 1379 1428 1514"><u>Si hubiere mediado la utilización total o parcial de facturas o cualquier otro documento equivalente, ideológica o materialmente falsos.</u></p>

### ***Evasión Previsional Simple: Ley 24.769 vs Ley 26.735***

Para este caso observaremos que la reacción institucional es la misma que el delito de Evasión Impositiva Simple y Agravada. Ya que un resultado de la modificación de la Ley 24.769 en 2011 fue que se aumentó el espacio de punibilidad que paso de \$20.000 a \$ 80.000. Por lo cual la evasión de recursos por un importe inferior no resulta alcanzada por la norma según la reforma del 2011.

Otra modificación que surgió de la reforma del Régimen Penal de 2011 fue extender la represión penal al ámbito del fisco provincial y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (CABA).

La normativa 26.735 aclaro un concepto de difícil interpretación en la Ley 24.769, que fue el de reemplazar el término "por cada periodo" a "por mes".

Como consiguiente a lo dicho, se expondrá un cuadro comparativo en donde se podrán visualizar dentro del artículo 7 de cada Ley, lo expuesto anteriormente.

Ley 24.769	Ley 26.735
<p>TITULO II - Delitos relativos a los recursos de la Seguridad Social.</p> <p>ARTÍCULO 7°- Evasión Simple. Sera reprimido con prisión de dos (2) a seis (6) años al obligado que, mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño sea por acción o por omisión, evadiere parcial o totalmente <u>al Fisco Nacional</u>, el pago de aportes o contribuciones o ambos conjuntamente, correspondientes al Sistema de la Seguridad Social, siempre que el monto evadido excediere <u>la suma de veinte mil pesos (\$20.000) por cada periodo.</u></p>	<p>TITULO II - Delitos relativos a los recursos de la Seguridad Social.</p> <p>ARTÍCULO 7°- Evasión Simple. Sera reprimido con prisión de dos (2) a seis (6) años al obligado que, mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño sea por acción o por omisión, evadiere parcial o totalmente <u>al Fisco Nacional, Provincial o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires</u>, el pago de aportes o contribuciones, o ambos conjuntamente, correspondientes al Sistema de la Seguridad Social, siempre que el monto evadido excediere <u>la suma de ochenta mil pesos (\$80.000) por cada mes.</u></p>

***Evasión Previsional Agravada: Ley 24.769 vs Ley 26.735***

A los efectos de realizar una comparación en cuanto a la modificación del artículo 8 de la Ley 26.735 vs Ley 24.769, en referencia a la Evasión Previsional Agravada (tema tratado en este artículo).

Las modificaciones fueron las mismas que en el artículo 7, visto anteriormente. Es decir, se modificó el monto de punibilidad, el ámbito de represión penal, y el esclarecimiento del periodo a aplicar la sanción.

A continuación se expone un cuadro comparativo de lo expresado.

Ley 24.769	Ley 26.735
<p data-bbox="134 172 817 255">TITULO II - Delitos relativos a los Recursos de la Seguridad Social.</p> <p data-bbox="134 322 817 510">ARTÍCULO 8° - Evasión Agravada. La prisión a aplicar se elevara a 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:</p> <p data-bbox="134 577 817 660">Si el monto evadido superare <u>la suma de cien mil pesos (\$100.000) por cada periodo;</u></p> <p data-bbox="134 678 817 864">Si hubieren intervenido persona o personas interpuestas para ocultar la identidad del verdadero sujeto obligado y el monto evadido superare <u>la suma de cuarenta mil pesos (\$40.000).</u></p>	<p data-bbox="842 172 1524 255">TITULO II - Delitos relativos a los Recursos de la Seguridad Social.</p> <p data-bbox="842 322 1524 510">ARTÍCULO 8° - Evasión Agravada. La prisión a aplicar se elevara a 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:</p> <p data-bbox="842 577 1524 660">Si el monto evadido superare <u>la suma de cuatrocientos mil pesos (\$400.000) por cada mes;</u></p> <p data-bbox="842 678 1524 864">Si hubieren intervenido persona o personas interpuestas para ocultar la identidad del verdadero sujeto obligado y el monto evadido superare <u>la suma de ciento sesenta mil pesos (\$160.000).</u></p>

## CAPITULO III

### *Análisis de los Delitos Tributarios*

En el capítulo anterior, se habló acerca de las modificaciones en sus artículos correspondientes al ilícito más renombrado, que es la Evasión Fiscal Simple y Agravada, como asimismo también la Evasión Previsional Simple y Agravada que tuvo la Ley Penal Tributaria y Previsional a lo largo de los años. En el presente capítulo, se analizará en primer lugar, la diferenciación y la similitud entre el concepto de Delito Tributario e Infracción Tributaria. Luego haremos hincapié en el análisis del delito tributario y previsional en el que más énfasis pone el Régimen Penal Tributario Argentino, el ilícito de la Evasión. Se realizará un análisis doctrinario en base al concepto, además de analizar las características principales de este delito y las principales causas que lo generan. Dentro de estas, se destaca la posibilidad que tienen los contribuyentes de regularizar sus deudas con el fisco, a través de planes de facilidades de pago. A su vez, otra de las causas que más se destacara es la incidencia de la Presión Tributaria en nuestro país. Para finalizar el presente capítulo expondremos un esquema resumen en donde se pueda apreciar la diferenciación en cuanto a concepto y tratamiento se refiera, de los conceptos de Elusión y Evasión Impositiva y Previsional.

En última instancia explicaremos la aplicación de la Ley Antievasión N° 25.345, que surgió con el objetivo de reducir los casos de Evasión Fiscal y Previsional.

#### ***Concepto de Delitos Tributarios***

El delito Tributario es aquel consistente en defraudar a la Hacienda Pública por un importe superior al fijado por la Ley. Se entiende que defrauda quien omite ingresos tributarios y deja de ingresar la cuota correspondiente.

El incumplimiento de las obligaciones fiscales normalmente constituye una infracción administrativa, sancionada por la Administración Tributaria mediante multa que puede ser recurrida en distintos órdenes incluido el jurisdiccional. Pero junto a esta forma de sancionar las actuaciones ilícitas de carácter tributario, los ordenamientos jurídicos con un cierto grado de desarrollo, para una mayor protección de la Hacienda Pública, consideran delitos y no meras infracciones administrativas, los incumplimientos fiscales de mayor gravedad, correspondiéndole a los Juzgados penales instruir estos procedimientos y condenar, en su caso, estas actuaciones mediante las correspondientes penas<sup>15</sup>.

#### ***Concepto de Infracción Tributaria***

Se entiende como infracción tributaria a aquella acción dolosa que este tipificada y sancionada en las leyes. Para que la conducta de un contribuyente u obligado se pueda calificar como infracción y recibir la sanción correspondiente, deben cumplimentarse los siguientes hechos:

La existencia de una Norma que tipifique y describa a la conducta como sancionable.

---

<sup>15</sup>[https://es.wikipedia.org/wiki/Delito\\_fiscal](https://es.wikipedia.org/wiki/Delito_fiscal)

Cuando se cometan los hechos que determinen esa infracción, estará prevista una sanción para la misma.

La existencia de culpabilidad por parte del infractor. La culpa puede estar determinada por la intencionalidad de la misma, es decir, el infractor podrá ser culpable por dolo (intencionalidad) o por simple negligencia del acto cometido.

Las infracciones tributarias pueden calificarse como leves, graves o muy graves. La Norma que describe la infracción también debe clasificarla en el grupo que le corresponda siguiendo el criterio de la existencia de ocultación o de medios fraudulentos.

Se entiende que existe ocultación cuando:

- No se presenten las declaraciones juradas correspondientes.
- Cuando se presenten declaraciones juradas en las que se incluyan operaciones inexistentes o con importes falsos.
- Cuando se presenten declaraciones juradas en las que se omitan total o parcialmente operaciones, ingresos, productos, bienes, rentas o cualquier otro dato que altere la deuda tributaria.

Se entiende que se han utilizado medios fraudulentos en la presentación y liquidación de los tributos cuando:

- Existan anomalías en la contabilidad o en los libros establecidos por la normativa contable.
- Cuando se empleen facturas, justificantes u otros documentos falsos o falseados.
- Cuando se utilicen personas o entidades interpuestas para ocultar la identidad del infractor.

No hay grandes diferencias entre el delito tributario y las infracciones del mismo tenor. Ambos se diferencian en la gravedad que alcanzan, según la cuantía del resultado. Para que exista delito y no infracción administrativa no es suficiente con dejar de ingresar la cantidad mínima fijada por la Ley, sino que es necesario que, exista también una actuación del sujeto tendente a evitar el pago. Es decir, dolo.

El delito tributario exige la existencia de una conducta intencional y deliberadamente dirigida a defraudar. El autor debe tener conocimiento de la existencia de una deuda o el deber de ingreso tributario, omitiendo el ingreso mediante la infracción de los deberes formales.

### ***La Evasión como Delito Tributario y Previsional***

Como se expuso en el capítulo introductorio, la Evasión impositiva se produce cuando el contribuyente no efectúa u omite, o bien altera, el pago de impuestos o aportes y/o contribuciones de la Seguridad Social derivados de actividades lícitas.

La tratadista Teresa Gómez expone que en el delito de Evasión se observa que el obligado al pago del tributo se resiste a tributar. Para ello intenta despojarse de su obligación de pagar el tributo utilizando, a tal fin, conductas engañosas, maliciosas y ardidosas. Esto conlleva a que el sujeto activo (El Estado) resulte lesionado, plasmándose ese daño a través de un menor ingreso público o de un injustificado gasto público

Si se ubica al delito de Evasión Fiscal como una modalidad de "resistencia a la imposición", se puede observar que, sin mayor dificultad, con intención defensiva el sujeto obligado realiza, u omite realizar, determinadas conductas con las cuales intentara resistir activamente el pago de los tributos<sup>16</sup>.

Según el análisis doctrinario de la Dra. Teresa Gómez, las resistencias a la imposición son de dos tipos diferenciados: a) las pasivas y b) las activas.

Las resistencias pasivas: se advertirán como disminuciones de demanda de productos gravados con impuestos a los consumos, continuos cambios de domicilio de los contribuyentes para desbaratar los impuestos que gravan propiedades; ciertas formas de organización societaria para eliminar la carga tributaria sobre las personas físicas y, por sobre todo, ambiente poco propicio, de la población, a la colaboración fiscal.

Las resistencias activas: se manifiestan a través de diversas modalidades:

Evitación del impuesto en forma de rechazo absoluto, abstención absoluta de demanda de productos gravados, ubicación de las empresas en paraísos fiscales, etcétera.

Cierta doctrina considera que este tipo de resistencia activa será la resultante del ejercicio de medidas tendientes a:

1.1) La elisión (del latín "elidere"), es decir, la frustración del impuesto a través de evitar la realización del hecho imponible.

1.2) La elusión (del latín "eludere"), es decir, evitar el impuesto a través del aprovechamiento de las imperfecciones o vacíos de la norma legal. Para algunos puede tratarse del ejercicio lícito de la economía de opción. En cambio, doctrinarios de escuelas españolas lo estudian como una reducción inaceptable de la obligación impositiva<sup>17</sup>

La hipótesis de la Doctrina de la Dra. Teresa Gómez fue que "el dictado de la Ley de Sinceramiento Fiscal y Moratoria N° 27.260, estímulo al contribuyente a tributar conforme a derecho, presentando, declarando y pagando toda su carga tributaria"

"Creemos, también, que el contribuyente informado se verá estimulado a cumplir con sus tributos, pues sabe que el Fisco Nacional, a partir de 2017, recibe información de todos los países que adhirieron y que adherirán al régimen de intercambio automático de información"<sup>18</sup>.

Según la doctrina de Héctor B. Villegas, hay Evasión ante toda eliminación o disminución de un monto tributario mediante conductas fraudulentas u omisivas<sup>19</sup>.

En cambio según este mismo autor, la Elusión Tributaria se trata de un fraude antijurídico por abuso de formas<sup>20</sup>. Es decir, lo que Villegas trata de exponer es que quien elude un tributo está amparado por la Ley, pero abusa de ella para realizar su cometido.

Para la Dra. Silvia Mariana Lobo "La evasión fiscal consiste en sustraer la actividad al control fiscal y, por tanto, no pagar impuestos. Por lo tanto se configura como una figura delictiva, ya que el

---

<sup>16</sup>Gómez, Teresa, *Doctrina Penal Tributaria y Económica*, Editorial Errepar, N° 42. Buenos Aires. 2016

<sup>17</sup>Gómez, Teresa, *Doctrina Penal Tributaria y Económica*, Editorial Errepar, N° 42. Buenos Aires. 2016

<sup>18</sup>Gómez, Teresa, *Doctrina Penal Tributaria y Económica*, Editorial Errepar, N° 42. Buenos Aires. 2016

<sup>19</sup>Villegas, Héctor, *Régimen Penal Tributario Argentino*, Editorial Depalma, Primera edición. Buenos Aires

<sup>20</sup>Villegas, Héctor, *Régimen Penal Tributario Argentino*, Editorial Depalma, Primera edición. Buenos Aires

contribuyente no cumple con sus obligaciones tributarias, convirtiendo su conducta en una infracción que debe ser sancionada. Intenta reducir los costos tributarios, utilizando para ello medios ilícitos y vedados por las leyes, como el contrabando, fraude, etc. contra los que las autoridades deben luchar con todos sus medios legales para conseguir recuperar los ingresos perdidos"<sup>21</sup>.

Giorgetti en su libro "La Evasión Tributaria", indica que:

"Cualquier hecho, comisivo u omisivo, del sujeto pasivo de la imposición que contravenga o viole una norma fiscal y en virtud del cual una riqueza imponible en cualquier forma resulte substraída, total o parcialmente, al pago del tributo previsto por la ley, constituye una evasión tributaria." 1. (Blog Tributación Argentina.)<sup>22</sup>

Alejandro Catania entiende que la evasión fiscal comprende actos y omisiones ardidosas que desembocan en la omisión del pago de tributos. Este autor considera que la evasión no es un delito de resultado; dentro de esta interpretación se entiende a la evasión como un delito de corte omisivo, "si el tipo penal no requiere un resultado (en sentido jurídico-dogmático) y, por el contrario se conforma como el desarrollo de una pura actividad seguida por una mera omisión, se concluye que no es posible aseverar, racionalmente, que la omisión es el "resultado" de aquella acción mencionada".<sup>23</sup>

Según Catania no resulta posible vincular materialmente al despliegue de actos ardidosos con la obtención de un perjuicio patrimonial porque éste, en primer lugar, no resulta una circunstancia que pueda ser conceptualizada con independencia de la omisión misma de pago, y en segundo término, porque no sería posible demostrar ningún tipo de relación de causalidad entre un evento y otro.

Con este entendimiento, la evasión fiscal, como delito de corte omisivo, encuentra afinidad con la tesis que considera a los montos mínimos previstos en los arts. 1° y 2° de la ley como condiciones objetivas de punibilidad. En Argentina, la doctrina y la jurisprudencia mayoritaria se inclinan por esta posición. Ello significa que no resulta necesario que el sujeto activo del delito haya conocido esa circunstancia, o que haya dirigido su voluntad hacia la consecución de aquélla.

Mariano Borinsky explica que entender que la cuantía no es un elemento del tipo, sino una condición objetiva de punibilidad, implica afirmar que todo acto de fraude tributario es constitutivo de una acción típica, antijurídica y culpable, pero únicamente se castiga cuando alcanza un monto legalmente previsto.<sup>24</sup>

Mieres y Crede definen a la Evasión Fiscal como Delito de resultado lesivo y exponen: "si aquello no se tratase de un resultado lesivo, el texto del mencionado tipo legal se encontraría (según la doctrina que considera a esta figura como delito de peligro) incorrectamente redactado, pues en lugar de reprimirse la evasión de un pago, debería haberse contemplado únicamente la punición de las maniobras que pudiesen poner en peligro concreto aquella recaudación, es decir, establecerse la

---

<sup>21</sup><http://tributacionargentina.blogspot.com/2011/01/elusion-y-evasion-fiscal.html>

<sup>22</sup>Giorgetti, Armando. "La evasión tributaria". Editorial: Depalma. Buenos Aires. 2009

<sup>23</sup>CATANIA, Alejandro, "Régimen penal tributario. Estudio sobre la ley 24.769", segunda edición, ed. del Puerto, 2007. p. 59

<sup>24</sup><http://thomsonreuterslatam.com/2015/10/doctrina-del-dia-evasion-fiscal-discusiones-sobre-la-tipicidad-autor-robertino-d-lopetegui/>

punición de la presentación de una declaración jurada engañosa, o de una omisión maliciosa, o cualquier otro ardid o engaño con prescindencia de la efectiva producción de algún resultado perjudicial para la recaudación"<sup>25</sup>.

En oportunidad de analizar la naturaleza jurídica de los montos mínimos de la ley penal tributaria, García Berro expresa: "el monto evadido constituye el concreto resultado causalmente conectado con el obrar del autor, pues, de lo contrario, habría que pensar que el autor planifica su obrar, selecciona los medios pertinentes para lograr la finalidad propuesta y desarrolla su conducta orientándose hacia una suerte de destino azaroso, incierto e ignorado, o a una especie de resultado indeterminado y sin circunstancias (hacia una evasión abstracta), que finalmente ocurre o se concreta en la realidad sin mediar conexión alguna con su conducta, lo cual no parece admisible".<sup>26</sup>

Los autores que entienden a la evasión fiscal como delito de resultado lesivo, encuentran afinidad con la teoría que sostiene que los montos mínimos constituyen elementos del injusto, abarcados por el dolo del autor. De esta manera, no se puede prescindir de la relación de causalidad que surge entre el resultado cuantificable en dinero y la acción.

Características propias de la Evasión Tributaria y/o Previsional

El elemento primordial para que se produzca el fraude es el hecho imponible.

La evasión requiere de una acción o acto que pueda calificarse como engañoso o fraudulento.

Frente al hecho imponible se encuentra el hecho engañoso o ardidoso, que trata de transformar sus efectos, es decir, pagar el impuesto.<sup>27</sup>

### ***Principales causas de la Evasión Tributaria y/o Previsional***

Cuando de causas se trata, se logra encontrar diversos autores opinando sobre el tema, es por ello que solo se cita a algunos de los mismos, con las que se consideren principales causas.

¿Cuáles son los motivos por los que se incurren en delitos fiscales? Empezamos planteándonos en este trabajo como cuestión del mismo. Este interrogante está ligado con la disconformidad de los mismos en relación con el destino de esos fondos recaudados dando origen a una causa política, ya que el ciudadano no está complacido con la distribución o el ordenamiento legal de dichos ingresos, o a una causa de índole administrativa ya que el contribuyente no está satisfecho con el reembolso, de ese impuesto pagado, en forma de servicio. Otra respuesta que se le puede atribuir al mencionado interrogante, puede estar relacionada con la equidad horizontal ya que la presión fiscal puede no ser la misma para sujetos con la misma capacidad contributiva, es decir que existen personas con los mismos ingresos que pagan menos tributos. También el mismo puede estar ligado íntimamente con la economía del contribuyente, ya que le resulta antieconómico o de poca salud para su renta abonar tantos impuestos. Otra de las posibles alternativas, es la ignorancia

---

<sup>25</sup><http://thomsonreuterslatam.com/2015/10/doctrina-del-dia-evasion-fiscal-discusiones-sobre-la-tipicidad-autor-robertino-d-lopetegui/>

<sup>26</sup> García Berro, Diego. "La tentativa de evasión tributaria". E.D. Suplemento de Derecho Penal y Política Criminal, 06/10/2000

<sup>27</sup> Noya, Norma; Fernández, Néstor; González, Daniela; Ricotta Nicolás. "Finanzas públicas. Temas de cátedra". Editorial de la Universidad Nacional del Comahue. Neuquén. 2014.

tributaria que tienen muchos sujetos pasivos, es decir que se encuentran con demasiadas dificultades al momento de cumplir con sus obligaciones tributarias.

*Las causas de la Evasión se sustentan en los siguientes aspectos:*

1) Carencia de conciencia tributaria, es decir que el individuo que evade sus impuestos, no tiene en cuenta que el Estado es conformado por todos los ciudadanos y que todos deben contribuir para brindarle los fondos necesarios para que este cumpla con sus funciones públicas. La formación de la conciencia tributaria se apoya en dos columnas, una de ellas es que el individuo debe entender que el forma parte de la sociedad, que le otorga un impuesto que debe pagar como un aporte necesario, justo y útil para retribuir a los servicios públicos que el utiliza; la otra columna establece que este contribuyente evasor debe considerarse un ser social y no individual, ya que al no pagar sus tributos, agrade a la sociedad que si lo hace.

2) Bajo riesgo de ser detectado: El contribuyente al saber que existen operaciones que no pueden ser detectadas, o que son difíciles de detectar, incitan a cometer estos delitos fiscales. Esta causa está muy ligada a uno de los motivos que se nombraron en párrafos precedentes, en donde se explicó la equidad horizontal de los tributos, ya que si un contribuyente puede pagar menos tributos con más capacidad tributaria y no es detectado, el resto de la sociedad también puede hacerlo<sup>28</sup>.

3) Inestabilidad Normativa: Esto se genera cuando existen sistemas tributarios caracterizados por una excesiva complejidad a raíz de un círculo vicioso que se nutre de:

- a) Gravámenes que se enfrentan a los principios tradicionales de la tributación.
- b) Gran cantidad de normas que regulan tributos en constante cambio.
- c) Gravámenes contra los principios de la Administración: La teoría de la capacidad contributiva dispone que los tributos deben recaer sobre alguna de las tres manifestaciones de dicha capacidad: la rentabilidad, el consumo y el patrimonio. Cuando un Estado comienza a imponer tributos que no respetan estos principios, gravando situaciones no consideradas como indicadores de la capacidad contributiva, se violan principios básicos como la equidad (el impuesto debe recaer en forma equitativa sobre todos los que tienen igual capacidad de pago) o la igualdad (para iguales condiciones, igual situación impositiva).
- d) Complejidad en la Liquidación del Impuesto: Esta situación se da cuando el sistema de normas que regula un determinado impuesto es tan complejo e intrincado que el contribuyente no puede determinar por sí mismo la obligación tributaria y necesita recurrir a un profesional especializado a fin que le liquide el impuesto. Lo anterior implica un coste adicional por parte del contribuyente ya que, además de tener que abonar la obligación tributaria, debe afrontar el

---

<sup>28</sup> Del Valle Santander, Estela. "Factores de la evasión fiscal". Revista científica de Ciencias Económicas. Año 1, volumen 2. La Rioja. 2010

costo del asesoramiento profesional, lo cual eleva sus costos de cumplimiento y motiva el incumplimiento.

e) Fondos Marginales: Los fondos marginales son generados por el circuito marginal o informal de la economía, el cual evade el cumplimiento de las obligaciones tributarias ignorando la reglamentación vigente. El circuito marginal se nutre con operaciones marginales es decir, transacciones que no tienen respaldo probatorio o documental (operaciones que no cumplen con las disposiciones legales) como por ejemplo operaciones sin documentación respaldatoria (ventas en negro) o contratación de personal sin la correspondiente documentación (empleo en negro).

f) Sistemas Tributarios pocos transparentes: Para que un sistema tributario sea transparente, es necesario que se dé el cumplimiento de los requisitos indispensables para la existencia de un sistema como tal. Un sistema es un conjunto armónico y coordinado de partes de un todo que interactúan, dependiendo unas de las otras recíprocamente, para la consecución de un objetivo común. El sistema tributario es el conjunto de leyes tributarias que rigen en un país en un momento determinado. Un sistema tributario experimenta falta de transparencia, cuando no existe una correcta definición de las funciones del impuesto y de la Administración tributaria respecto a las exenciones, subsidios, promociones industriales etc.<sup>29</sup>. Esta falta de definición, provoca en los contribuyentes desorientación al momento de cumplir con la obligación tributaria y en la Administración falta de gestión eficiente. Por tal motivo, es sumamente importante no solo un esquema tributario acorde con la realidad sino una gestión tributaria eficiente. Puesto que si bien un inadecuado sistema tributario puede constituir una causa de evasión, tampoco puede considerarse como la causa principal y exclusiva, ya que de ser así solo bastaría con modificar el sistema tributario y todo estaría resuelto, lo que es muy lejano a la realidad. Este principio exige que tanto las leyes tributarias, los decretos reglamentarios, las circulares, etc. , sean estructurados de manera que presente técnica y jurídicamente el máximo posible de inteligibilidad, que su contenido sea tan claro y preciso, que no permita la existencia de ningún tipo de dudas para la Administración Tributaria que debe aplicarlo.

g) La disponibilidad regular de accesos a moratorias o planes de facilidad de pagos: En la tributación Argentina permanentemente existen planes de facilidades o moratorias extraordinarias cuyo fin se oriente a que los contribuyentes regularicen su situación ante el Fisco Nacional, de esta forma ante una inminente intimación o notificación por parte del ente regulador, el obligado al pago de tributos, en muchos casos accede a los planes o moratorias extraordinarias en cuestión ya que permanentemente se encuentran a disposición de los contribuyentes.

En la actualidad se encuentran vigentes los siguientes Planes de Facilidades dentro del portal de la Administración Federal de Ingresos Públicos:

---

<sup>29</sup> Círculo de Lectores. "EnciclopediaLexis 22" (Biblograf S.A. , Barcelona, 1986) p. 5420

*Plan de Pagos Permanente, Resolución General N° 4.268/2018:*

Este plan de facilidades de pago incluye un sistema de calificación "scoring" que permitirá definir el interés, las cuotas y la cantidad de planes disponibles, en base al SIPER (Sistema de Perfil de Riesgo).

A mayor nivel de cumplimiento, mejor calificación y, por lo tanto, más beneficios. Por ejemplo, el máximo de cuotas pasará de 6 a 8 y la cantidad de planes por persona será de 4 a 6.

*Requisitos*

Para acogerse al plan de facilidades de pago, el contribuyente deberá cumplir con los siguientes requisitos:

- Tener el Domicilio Fiscal Electrónico constituido. Previamente tener declarado una dirección de correo electrónico y un número de teléfono celular.
- Tener presentadas las declaraciones juradas determinativas de las obligaciones impositivas y de los recursos de la seguridad social, por período fiscal y establecimiento a regularizar, con anterioridad a la solicitud de adhesión al régimen, en caso de corresponder.
- Declarar en el servicio de AFIP "Declaración de CBU" la Clave Bancaria Uniforme (CBU) de la cuenta corriente o de la caja de ahorro de la que se debitarán los importes correspondientes para la cancelación de cada una de las cuotas.

*Obligaciones que pueden incluirse en este plan:*

- Las obligaciones impositivas y de los recursos de la seguridad social, sus intereses resarcitorios y multas, vencidas a la fecha de presentación del plan, inclusive.
- Multas impuestas, cargos suplementarios por tributos a la importación o exportación y liquidaciones de los citados tributos comprendidas en el procedimiento para las infracciones, así como sus intereses.
- Los saldos pendientes de cancelación por obligaciones incluidas en planes de facilidades de pago caducos (excepto los detallados en el inciso o) de "excluidos")
- Los aportes personales de los trabajadores autónomos.
- Los aportes personales de los trabajadores en relación de dependencia con destino al Sistema Integrado Previsional Argentino (SIPA) y al Instituto Nacional de Servicios Sociales para Jubilados y Pensionados (INSSJP).
- El impuesto integrado y las cotizaciones previsionales fijas correspondientes a los sujetos adheridos al Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes (RS).
- Los ajustes y/o multas formales y materiales resultantes de la actividad fiscalizadora de esta Administración Federal, siempre que los mismos se encuentren conformados por el responsable y registrados en los sistemas de este Organismo.

- Las deudas en discusión administrativa, contencioso-administrativa o judicial, así como en ejecución judicial, en tanto el demandado se allane incondicionalmente y/o desista de toda acción y derecho, incluso el de repetición, y, en su caso, asuma el pago de las costas y gastos causídicos.
- Las retenciones y percepciones impositivas (practicadas o no) correspondientes a sujetos alcanzados por el estado de emergencia y/o desastre declarado en determinadas zonas del país por leyes, decretos (ambos nacionales) y/o normas emitidas por la Administración Federal, donde se otorguen plazos especiales de cumplimiento de obligaciones y/o facilidades de pago, que cuenten con la caracterización correspondiente en el “Sistema Registral”, o aquellas incluidas en acciones de inspección conformadas por los responsables y registrados en los sistemas del Organismo Recaudador.
- El impuesto establecido en el Artículo 37° de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones, que recaee sobre las erogaciones no documentadas.
- Las obligaciones correspondientes a sujetos alcanzados por el estado de emergencia y/o desastre declarado en determinadas zonas del país por leyes, decretos -ambos nacionales- y/o normas emitidas por la Administración Federal, donde se otorguen plazos especiales de cumplimiento de obligaciones y/o facilidades de pago, siempre que cuenten con la caracterización correspondiente en el “Sistema Registral”.
- Las obligaciones que correspondan a sujetos que hayan adherido a un régimen de cancelación de deudas impositivas, previsionales y aduaneras mediante un sistema de dación en pago de espacios publicitarios o la utilización de servicios conexos, caracterizados como tales en el “Sistema Registral” y siempre que la medida surja de normas dictadas en las que se otorguen plazos especiales de cumplimiento.

*Plan de pagos para Ganancias y Bienes Personales, Resolución General N° 4.057/2017*

El plan de facilidades de pago deberá reunir las siguientes condiciones:

- ✓ El monto del pago a cuenta y de cada cuota deberá ser igual o superior a \$ 1.000.-
- ✓ Para efectuar el ingreso del importe del pago a cuenta se deberá generar un Volante Electrónico de Pago (VEP), que tendrá validez hasta la hora 24 del día de su generación.
- ✓ La fecha de consolidación de la deuda será la correspondiente a la fecha de cancelación del pago a cuenta.
- ✓ Con la confirmación de la cancelación del pago a cuenta se producirá, en forma automática, el envío de la solicitud de adhesión del plan.
- ✓ La presentación del plan será comunicada al contribuyente a través del servicio “Domicilio Fiscal Electrónico” al que podrá acceder mediante la respectiva Clave Fiscal.
- ✓ Sólo se admitirá un único plan por cada obligación (impuesto, período fiscal y establecimiento).

Será condición excluyente para adherir a este plan de facilidades que la declaración jurada determinativa del impuesto, período fiscal y establecimiento a regularizar se encuentre presentada antes de la solicitud de adhesión al régimen.

Las condiciones del plan difieren en función de las siguientes variables:

- a) Tipo de sujeto (persona humana/sucesión indivisa o persona jurídica).
- b) Categoría en el “Sistema de Perfil de Riesgo (SIPER)”.
- c) Tasa de financiación vigente al momento de la consolidación.

Se encuentran alcanzados los contribuyentes y responsables de los impuestos a las ganancias y sobre los bienes personales que se encuentren incluidos en las Categorías A, B, C o D del “Sistema de Perfil de Riesgo (SIPER)” y podrán solicitar la cancelación del saldo de impuesto resultante de la declaración jurada (incluyendo intereses y multas).

Este plan se encuentra en vigencia desde el 1 de junio de 2017 para la cancelación de los saldos resultantes de los gravámenes correspondientes a estos períodos:

- Impuesto sobre los bienes personales: desde el período fiscal 2016, inclusive.
- Impuesto a las ganancias: las personas humanas podrán incluir deudas del período fiscal 2016, inclusive. Por su parte, las personas jurídicas podrán incluir deudas desde el período fiscal 2017, inclusive.

#### *Plan Permanente para Monotributo, Resolución General N° 4.166/2017*

El plan de facilidades de pago deberá reunir las siguientes condiciones:

- Podrá solicitarse hasta el último día del tercer mes posterior a la fecha de registración de la novedad de la exclusión en el “Sistema Registral”.
- Tendrá un pago a cuenta que será equivalente al 2% del monto consolidado: cuando se trate de sujetos que regularicen su deuda dentro de los 30 días corridos contados a partir del día siguiente de la fecha de registración de la novedad de la exclusión en el “Sistema Registral”. Y el 5% del monto consolidado: de tratarse de sujetos que regularicen su deuda una vez transcurrido el plazo fijado en el punto anterior.
- La fecha de consolidación de la deuda será la correspondiente al día de cancelación del pago a cuenta.
- Las cuotas serán mensuales, iguales y consecutivas.
- El monto del pago a cuenta y de cada una de las cuotas deberá ser igual o superior a \$ 1.000.-
- La cantidad máxima de cuotas a otorgar será la equivalente al doble de la cantidad de meses contados desde el período de alta en los tributos del régimen general hasta la fecha de actualización de la novedad de la exclusión en el “Sistema Registral”, no pudiendo exceder en ningún caso las 36 cuotas.
- El pago a cuenta y las cuotas se calcularán según fórmulas de la Resolución General.

- La tasa de financiamiento mensual aplicable será la Tasa Efectiva Mensual equivalente a la Tasa Nominal Anual (TNA) canal electrónico para depósitos a plazo fijo en pesos en el Banco de la Nación Argentina a 180 días, vigente para el día 20 del mes inmediato anterior al correspondiente a la consolidación del plan, más un 2% nominal anual.
- Se deberá generar un Volante Electrónico de Pago (VEP) para efectuar el ingreso del importe del pago a cuenta, que tendrá validez hasta la hora 24 del día de su generación.
- La confirmación de la cancelación del pago a cuenta producirá en forma automática el envío de la solicitud de adhesión al plan.
- La presentación del plan será comunicada al contribuyente al Domicilio Fiscal Electrónico a través del servicio “Domicilio Fiscal Electrónico” al que se podrá acceder mediante la utilización de la respectiva Clave Fiscal.
- Se podrá solicitar un único plan por período de exclusión.

### *Requisitos*

Para acogerse al plan de facilidades de pago, se deberá:

1. Constituir y/o mantener ante la AFIP el Domicilio Fiscal Electrónico. Para ello, se manifestará la voluntad expresa mediante la aceptación y transmisión vía “Internet” de la fórmula de adhesión aprobada en el Anexo IV de la Resolución General N° 2.109, sus modificatorias y su complementaria. A tal efecto se deberá ingresar al servicio Domicilio Fiscal Electrónico con clave fiscal con nivel de seguridad 3 como mínimo.
2. Informar una dirección de correo electrónico y un número de teléfono (fijo o celular) a través de [www.afip.gov.ar](http://www.afip.gov.ar), accediendo con Clave Fiscal al servicio “Sistema Registral”, menú “Registro Tributario”, opción “Administración de e-mails” y “Administración de teléfonos”.
3. Declarar en el servicio “Declaración de CBU” la Clave Bancaria Uniforme (CBU) de la cuenta corriente o de la caja de ahorro de la que se debitarán los importes correspondientes para la cancelación de cada una de las cuotas.
4. Los intereses de las deudas de capital que no estén regularizadas en este régimen.

En última instancia, en los últimos días de octubre del corriente año se aprobó la Resolución General N° 4.289/2018 la cual pone en vigencia al Plan de pagos de Obligaciones vencidas hasta el 30/09/2018.

Los sujetos alcanzados que pueden adherirse a este plan podrán cancelar obligaciones impositivas y de los recursos de la seguridad social, retenciones y percepciones, vencidas hasta el día 30 de septiembre de 2018, inclusive, así como de sus respectivos intereses. Además, podrán incluirse las obligaciones que hubieran sido incorporadas en planes de pagos anulados, rechazados o caducos.

La cancelación mediante los planes de este régimen no implica reducción alguna de los intereses, así como tampoco la liberación de las pertinentes sanciones.

### *Tipo de planes*

“Obligaciones anuales, aportes, retenciones y percepciones”.

Se podrán incluir deudas correspondientes a:

- Obligaciones impositivas cuya determinación debe efectuarse por períodos anuales.
- Aportes personales de los trabajadores en relación de dependencia con destino al Sistema Integrado Previsional Argentino (SIPA) y al Instituto Nacional de Servicios Sociales para Jubilados y Pensionados (INSSJP).
- Retenciones y percepciones impositivas.
- “Obligaciones mensuales y otras”.

Se podrán incluir deudas correspondientes a las demás obligaciones de origen impositivo y/o previsional, excluidas las mencionadas en el inciso a):

- Los aportes personales de los trabajadores autónomos.
- El impuesto integrado y las cotizaciones previsionales fijas correspondientes a los sujetos adheridos al Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes (RS).
- Las contribuciones con destino al Régimen de la Seguridad Social.

*“Reformulación de Planes vigentes de las R.G. Nros. 3.827, 4.057, 4.099, 4.166 y 4.268”.*

Podrán reformularse de acuerdo a las siguientes condiciones:

- Los Planes de Facilidades implementados por las Resoluciones Generales Nros. 3.827 y 4.099 (y sus respectivas modificaciones), consolidados hasta el día 30 de junio de 2018 y vigentes al momento de su reformulación.

- Los Planes de Facilidades establecidos por la Resolución General N° 4.268, consolidados hasta el día 14 de septiembre de 2018 y vigentes al momento de su reformulación.

Dicha reformulación surtirá efecto desde el momento en que se perfeccione el envío del respectivo plan.

### *¿Qué obligaciones no pueden incluirse?*

Quedan excluidos del presente régimen los conceptos que se indican a continuación:

- Los anticipos y/o pagos a cuenta.
- Los intereses de las deudas de capital que no estén incluidas en el presente régimen.
- El Impuesto al Valor Agregado que se debe ingresar por:
  - Prestaciones de servicios realizadas en el exterior, cuya utilización o explotación efectiva se lleva a cabo en el país.
  - Prestaciones de servicios digitales.
  - Prestaciones de servicios realizadas en el país por sujetos radicados en el exterior, incluso cuando el solicitante se trate de responsable sustituto.
- Los aportes y contribuciones destinados al Régimen Nacional de Obras Sociales, excepto los correspondientes a los sujetos adheridos al Monotributo.

- Los aportes y contribuciones con destino al régimen especial de seguridad social para empleados del servicio doméstico y trabajadores de casas particulares. f) Las contribuciones y/o aportes con destino al RENATRE o al RENATEA, según corresponda.

- Las contribuciones y/o aportes con destino al RENATRE o al RENATEA, según corresponda.

- Las cuotas destinadas a las Aseguradoras de Riesgos del Trabajo (ART). h) El impuesto Adicional de Emergencia sobre el Precio Final de Venta de Cigarrillos, sus intereses - resarcitorios y punitorios-, multas y demás accesorios.

- El Impuesto Adicional de Emergencia sobre el Precio Final de Venta de Cigarrillos, sus intereses (resarcitorios y punitorios), multas y demás accesorios.

- Las cuotas de planes de facilidades de pago vigentes.

- Las obligaciones que figuren ingresadas en planes de facilidades de pagos vigentes o precaducos, excepto las incluidas en reformulaciones.

- Los Impuestos sobre los Combustibles Líquidos, el Gas Natural y al Dióxido de Carbono, el Impuesto sobre el Gas Oíl y el Gas Licuado y el Fondo Hídrico de Infraestructura.

- Las obligaciones vinculadas con regímenes promocionales que concedan beneficios tributarios (cuotas de amortización correspondientes a diferimientos).

- El Impuesto Específico sobre la Realización de Apuestas.

- Deudas de origen aduanero.

- Las retenciones y percepciones con destino al Régimen de la Seguridad Social.

- Los intereses y demás accesorios relacionados con los conceptos precedentes.

### *Subjetivas*

Se encuentran excluidas las obligaciones correspondientes a los sujetos procesados por los delitos previstos en las Leyes N° 22.415 y sus modificaciones, N° 23.771 o N° 24.769, sus respectivas modificaciones o en el Título IX de la Ley N° 27.430, según corresponda, así como a los imputados por delitos comunes que tengan conexión con el incumplimiento de sus obligaciones impositivas, de los recursos de la seguridad social o aduaneras y a las personas jurídicas cuyos directivos se encuentren imputados por los mencionados delitos comunes.

### *¿Cuáles son los beneficios?*

La cancelación de las deudas en los términos del régimen de facilidades de pago previsto en esta resolución general, siempre que se cumplan los requisitos y condiciones establecidos para la adhesión, así como para mantener su vigencia, habilita al responsable para:

Usufructuar el beneficio de reducción de las contribuciones con destino al Régimen Nacional de la Seguridad Social, según lo dispuesto por el Artículo 20° de la Resolución General N° 4.158 (DGI).

Considerar regularizado el importe adeudado de acuerdo con lo previsto por el Artículo 26 de la Resolución General N° 1.566.

La anulación del plan, el decaimiento o la caducidad por cualquiera de las causales previstas, determinará la pérdida de los beneficios indicados.

\*Artículo 20 de la Resolución General N° 4.158 (DGI):

" Los empleadores que realicen cualquier actividad, excepto las desarrolladas por el Estado Nacional, y los Estados Provinciales y Municipales y por las instituciones pertenecientes a los mismos -esta excepción no comprende a las entidades y organismos referidos en el artículo 1° de la Ley N° 22.016 y sus modificatorias-, con relación a las remuneraciones devengadas a partir del 1 de septiembre de 1995, inclusive, podrán reducir las contribuciones patronales en los porcentajes que, para cada período, se indican en el Anexo I y conforme las alícuotas que se consignan en el Anexo II, ambos integrantes del Decreto N° 492 del 22 de septiembre de 1995, cuando cumplan con los siguientes requisitos:

a) No registren omisiones de presentación de declaraciones juradas, ni deuda firme por recursos de la Seguridad Social y por el impuesto al valor agregado, a la fecha de vencimiento para la presentación de la declaración jurada correspondiente al período que declaren con contribuciones reducidas, en carácter de responsable por deuda propia como por deuda ajena.

A estos efectos, están comprendidos en el concepto de deuda firme, las retenciones y percepciones referidas a los recursos de la Seguridad Social y al impuesto al valor agregado practicadas y no depositadas en sus respectivos vencimientos.

A los fines previstos en el primer párrafo de este inciso, la deuda incluida en planes de facilidades de pago no se entenderá comprendida en el concepto de deuda firme, en tanto no se verifiquen causales de caducidad, de acuerdo a las normas que regulan los mismos.

b) Respecto de empresas que brinden servicios públicos con precios regulados: además de cumplir con lo indicado precedentemente, deberán obtener la autorización emitida por el Ente Regulador que corresponda, de acuerdo al artículo 23 del Decreto No 292 del 14 de agosto de 1995.

c) Las empresas que desarrollen actividades hidrocarburíferas, según lo establecido por el Decreto N° 497/95: lo dispuesto en el inciso a) precedente y en el artículo 18 de la presente resolución general. "

\* Artículo 26 de la Resolución General N° 1.566:

"Por ingreso y/o regularización del monto total adeudado, se entenderá:

a) La presentación de la declaración jurada original o rectificativa -soportes magnéticos y formulario de declaración jurada-, de acuerdo con los requisitos, formas y demás condiciones establecidos por las normas vigentes, de corresponder, y

b) su cancelación total o, en su caso, su inclusión en un plan de facilidades de pago o régimen de asistencia financiera.

Dichas obligaciones, cuando corresponda, deberán cumplirse en forma conjunta.

- Momento de constatación de la infracción."

En la actualidad las cámaras empresariales han solicitado a la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) que considere la modificación del Régimen actual de financiamiento, es

decir, la forma en la que los contribuyentes, en este caso las personas jurídicas cumplimentan sus deudas con el Fisco Nacional.

Actualmente el Régimen actual de financiamiento comprende en las primeras cuotas un interés mayor y un capital pequeño, y en las últimas cuotas un pago de capital con un interés menor, asimilándose en este caso al Sistema de Amortización Francés.

El pedido de las cámaras empresariales a la AFIP, es que las primeras cuotas de una financiación o un plan de facilidades comprendan un pago de capital con un interés pequeño y al final del plan el capital se reduzca, mientras que el interés sea mayor. Básicamente en similitud al Sistema de Amortización Alemán, en cuanto al tratamiento de intereses.

El objetivo de este pedido de cambio es atraer la adhesión a los planes por parte de las personas jurídicas, ya que en muchos casos, deben efectuar un pago a cuenta en el momento de la confección y luego, al mes siguiente, el pago de la primera cuota. Para que la empresa pueda solventar la regularización, las cámaras solicitan que no se las apremien al inicio del plan con el objetivo de no entrar en pérdidas a causa de la regularización con el Fisco.

Resumiendo, es válido decir que las principales causas de la evasión son: sector informal de la economía, carencia educacional en materia impositiva, controles insuficientes, medidas represivas del estado, etc.

La falta de controles políticos, administrativos y fiscales, la corrupción, el despilfarro de recursos y alta presión tributaria aumentan y favorecen las conductas evasivas en la sociedad<sup>30</sup>.

### ***La Presión Tributaria y su vínculo con la Evasión Impositiva y/o Previsional***

La Presión Tributaria es un indicador que relaciona las retribuciones que realizan los contribuyentes, ya sean personas físicas o jurídicas, en materia de impuestos; al Estado con el Producto Interno Bruto<sup>31</sup>.

La misma se calcula mediante la relación: Recaudación / PBI, lo que indica el porcentaje promedio de impuesto que abona cada habitante.

Es muy importante saber cuál es el tipo de indicador que se utiliza para hallar la presión fiscal del país. Por un lado tenemos la presión fiscal "Efectiva" y por el otro la "Legal". La primera es el producto que se obtiene comparando el total de los ingresos que efectivamente son recaudados por el Estado con relación al Producto Bruto, siendo ésta la más utilizada pero que posee una gran desventaja, ya que deja de lado el termino de evasión porque solo mide lo que efectivamente se pagó y no lo que se debería pagar legalmente. Es por ello, que es más recomendable utilizar la presión fiscal Legal que mide lo que "realmente" se debe pagar por las normas en relación al Producto Bruto

---

<sup>30</sup>Noya, Norma; Fernández, Néstor; González, Daniela; Ricotta Nicolás. "Finanzas públicas. Temas de cátedra". Editorial de la Universidad Nacional del Comahue. Neuquén. 2014

<sup>31</sup>Noya, Norma; Fernández, Néstor; González, Daniela; Ricotta Nicolás. "Finanzas públicas. Temas de cátedra". Editorial de la Universidad Nacional del Comahue. Neuquén. 2014

Interno, ya que de este modo es más fácil obtener el índice de evasión fiscal en el país, por un simple método de diferencia.

El cálculo de la presión fiscal mencionado anteriormente, no es del todo correcto. Esa operación no da como resultado el porcentaje de presión fiscal que recae sobre un contribuyente, sino da como resultado la recaudación que obtiene el Estado al efectuar dicha presión. La verdadera presión es el recaudo que se obtiene al aplicar la legislación vigente y que pretende obtenerse vía imposición, a través de las agencias de recaudación, los apremios administrativos, la justicia, la policía y la amenaza de cárcel. En palabras simples, se podría decir que a nivel individual, la presión fiscal es la imposición que el Estado ejerce mediante la advertencia de una pena o castigo, obligando al contribuyente a pagar sus impuestos que son calculados en base a sus ingresos anuales en el caso del Impuesto a las Ganancias y sus consumos en el caso del Impuesto al Valor Agregado (más ingresos/consumo, mayor número de impuestos)<sup>32</sup>

### ***El impacto de la Presión Tributaria en los Impuestos Argentinos***

Un estudio del IARAF (Instituto Argentino de Análisis Fiscal) revela que, en promedio el 44% del precio de los alimentos corresponde a impuestos nacionales, provinciales y municipales que influyen sobre el valor final de un producto de manera directa o indirecta.

Del 17% de presión tributaria que el país tenía en promedio hace 30 años, en 2017 finalizó en 32,6% del PBI. Esta escalada no fue consecuencia de una reforma integral, sino de una sucesión de medidas abruptas de gobiernos de turno a los efectos de tener fondos en momentos de escasez. Modificación de alícuotas o de bases imponibles, fueron las herramientas más usadas. Sobre esto, lo que comenzó con un impuesto de emergencia, por ejemplo el impuesto al cheque, terminó siendo una piedra angular de la recaudación.

Al hacer énfasis sobre el Sistema Tributario Argentino, Ingresos Brutos y el impuesto al cheque figuran como los destacados en el análisis, ya que en cualquier estimación razonable, Ingresos Brutos impacta entre el 11 y 12% en el precio de venta final. Si a esto le sumamos el impuesto al cheque (1,2% en cada etapa), alrededor del 15% se explica solo por estos dos impuestos.

Según un relevamiento del estudio IDESA, el impuesto a los Ingresos Brutos representa el 53% de la rentabilidad de un comercio promedio (de entre el 10% y el 15%), mientras que las contribuciones de la seguridad social implican el 29 % de la rentabilidad, y el impuesto al cheque, el 17%.

"Bajo el actual sistema tributario, solo quienes logran una rentabilidad superior a lo normal estarían en condiciones de cumplir con el pago de todos los impuestos y generar un excedente. Las ferias como La Salada son la demostración más cabal de la necesidad de contar con un Estado moderno, que gaste menos y administre mejor. Esta es la única vía para disminuir la presión impositiva", sostiene IDESA.

---

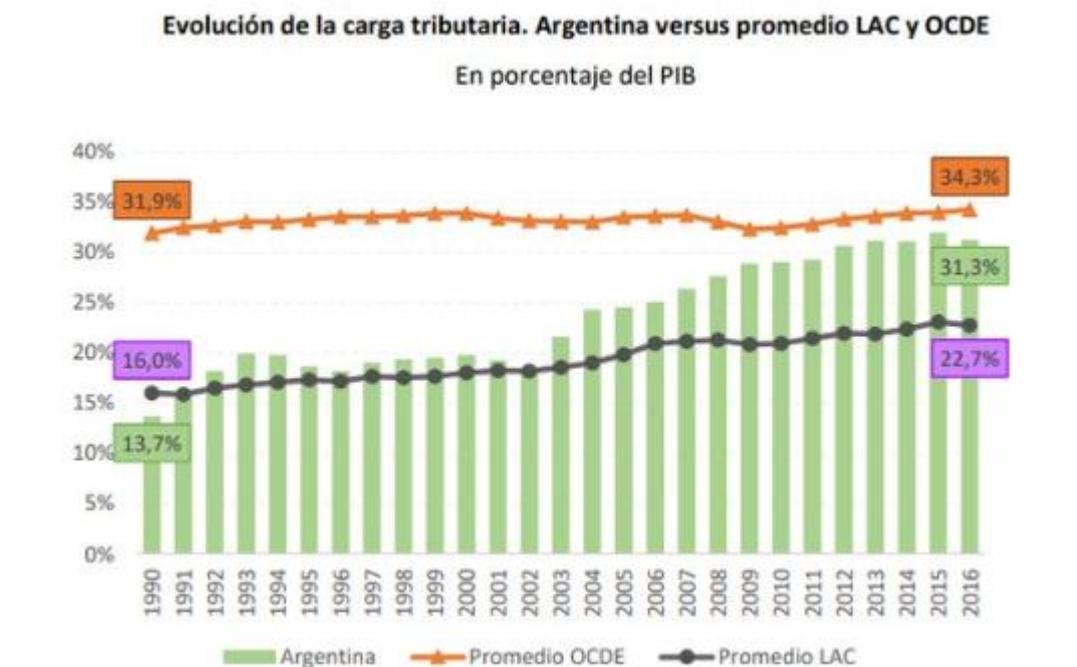
<sup>32</sup>Etchebarne, Agustín. "La complejidad y desmesura impositiva en Argentina". Sesión pública del Instituto de Ética y Política Económica de la Academia Nacional de Ciencias Morales y Políticas. 2012.

El efecto de esta distorsión sobre los precios es uno de los motivos por el cual, los argentinos el año pasado emigraban masivamente a Chile para hacer compras, según La Vista "El costo de la seguridad social en Argentina representa el 50% del salario de bolsillo de un trabajador, frente al 32% en Chile".

Después haber llegado a un pico de 34% en 2014, la presión tributaria consolidada tuvo una leve baja, a partir de los cambios en Ganancias y Bienes Personales del periodo 2016, sin embargo hoy sigue ubicada en niveles cercanos al promedio de la OCDE, que es entre un 34% y un 36% para el presente año.

A continuación se muestra la evolución de la carga tributaria en nuestro país versus el promedio de LAC y OCDE.

**Fuente: IARAF**



A sabiendas que la exorbitante presión tributaria que se viene registrando en nuestro país desde los últimos años, atenta contra la productividad y, a la vez alienta la Evasión, uno de los objetivos de la reforma tributaria promulgada el 29 de diciembre de 2017, fue hacer foco en los impuestos distorsivos, sin embargo hoy se hace hincapié en la responsabilidad fiscal de las empresas.

Claramente al haber impuestos distorsivos cada vez mayores, y la confianza en la recaudación de los tributos por parte de los contribuyentes es casi nula, la evasión impositiva en nuestro país tiende a aumentar, en lugar de disminuir.

El Doctor en Economía Damián Migueles Chazarreta realizó una comparación del comportamiento del contribuyente Sueco con el Argentino en cuanto al pago de sus tributos, y llegó a la conclusión que la forma de liquidación y presentación del tributo debe ser sencilla para el contribuyente y debe haber legitimidad en el sistema tributario. "Cuanto más justo se considere el

sistema tributario, mayor es el nivel de conformidad, si no hay confianza en la prioridad de los gastos de la clase política, y si el Estado no transfiere parte de ese consumo que la gente sacrifica, sube la evasión"<sup>33</sup>.

Para el caso de las industrias, la carga tributaria difiere según el sector, pero el piso es de 40% del precio final.

En una nota del diario "El Cronista" de septiembre del corriente año, Daniel Funes de Rioja, titular de la Coordinadora de las Industrias de Productos Alimenticios sostuvo: "El nivel de presión tributaria es el primer problema de la industria, luego está el tema de los costos logísticos, luego los costos laborales no salariales, que también tienen una parte fiscal. Pero la presión tributaria es el problema de mayor impacto a este momento" además agregó: "no hay ninguna posibilidad de absorber más impuestos"

A continuación se muestra el impacto de la presión tributaria en la industria.



La presión tributaria establece que porcentaje del PBI se lleva el Estado en concepto de impuestos, contando el impacto de los tributos que corresponden a la Nación, las provincias y los municipios. El problema de este indicador es que esconde la Evasión, ya que cuanto menos gente paga sus impuestos, mayor es la presión sobre los cumplidores.

### ***Vinculación entre la Presión Tributaria y la Ley Penal Tributaria y Previsional***

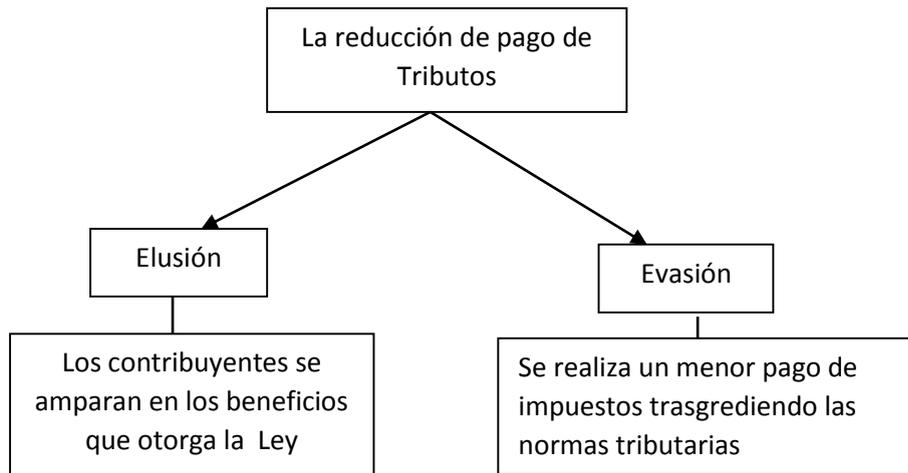
Si bien, como vimos anteriormente, existen distintas causas que generan Evasión Impositiva y Previsional, algunas posturas la fundamentan en la elevada Presión Tributaria que agobia a los contribuyentes.

<sup>33</sup> Entrevista Diario Clarín del día 30/09/2018 a Damián Migueles Chazarreta, Especialista en política fiscal de la Oficina nacional de impuestos.

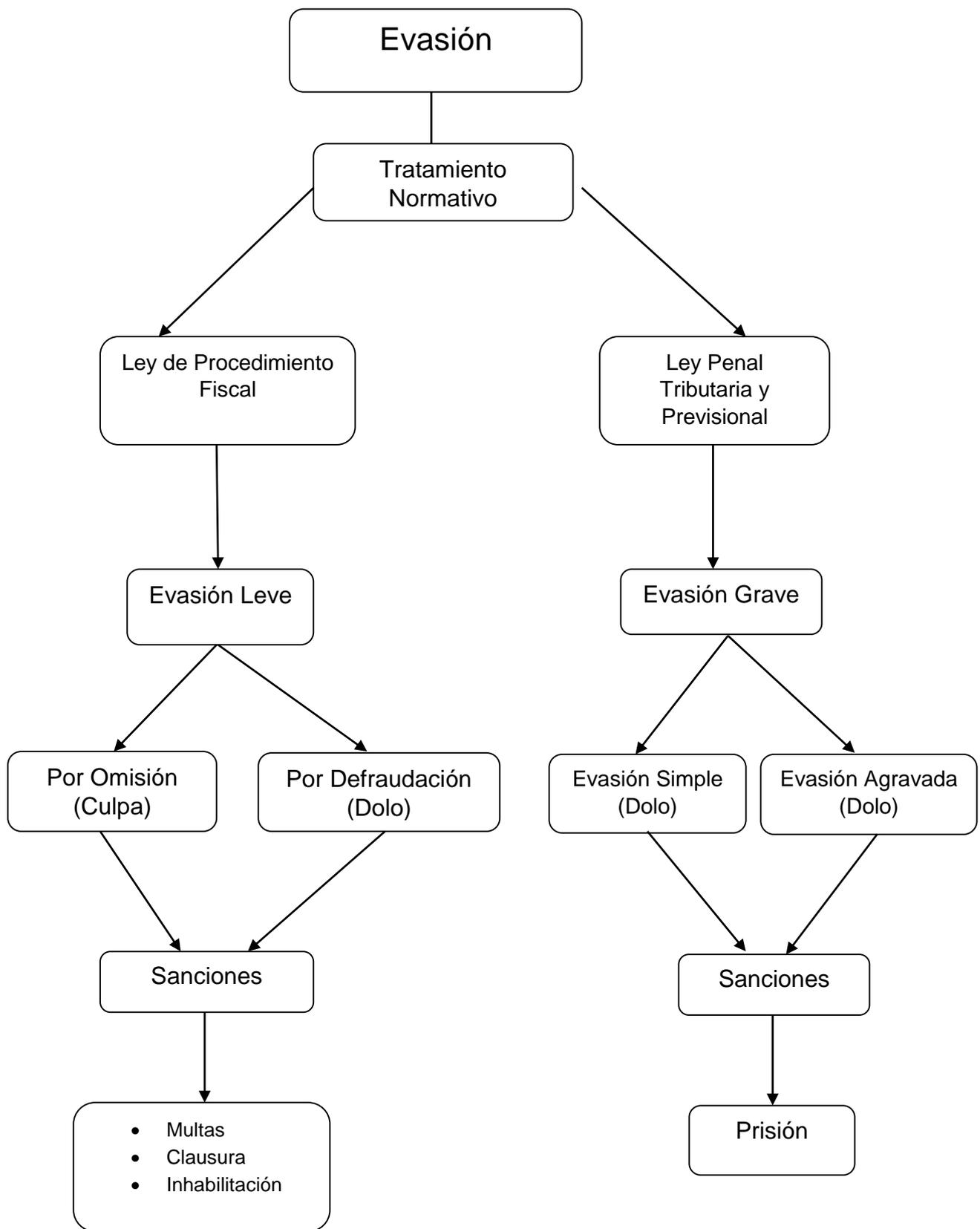
No cabe duda alguna, que la disminución racional de la Presión Tributaria determina, en la mayoría de los supuestos, una menor Evasión de los gravámenes, y consecuentemente una menor masa de contribuyentes pasibles de su encuadramiento en el Régimen Penal Tributario y Previsional.

Sin perjuicio de lo expuesto, quienes justifican la "Evasión" de los impuestos en la facilidad de regularizar los delitos mediante regímenes liberatorios, (blanqueos, moratorias, condonaciones, planes de facilidades de pago, etcétera), o en la falta de retorno de servicios por parte del Estado (justicia, salud, defensa, seguridad, transporte), seguirán propiciando conductas disvaliosas, a efectos de trasgredir las Normas recaudatorias en vigencia, y por lo tanto, seguirán pasibles de sanciones encuadrables en la Ley Penal Tributaria y Previsional.

En resumen, podemos encontrar dos actividades que las personas humanas y/o de existencia ideal realizan para lograr la reducción del pago de sus tributos, Estas dos actividades que luego diferenciare, son la Elusión y la Evasión.



*Esquema 1.Elaboración Propia.*



Esquema 2. Elaboración propia

Se puede visualizar la diferenciación entre los conceptos de Elusión y Evasión. Para el primer caso, quien elude el pago de un tributo se ampara en la propia norma, es decir la utiliza para pagar menos impuestos. Es el caso por ejemplo, en el impuesto a las ganancias, sobre la deducción de honorarios de directores. La Ley de impuesto a las ganancias en el artículo 87 inciso j), establece que "...Las sumas a deducir en concepto de honorarios de directores y miembros de Consejos de Vigilancia y de retribuciones a los socios administradores por su desempeño como tales, no podrán exceder el 25% de las utilidades contables del ejercicio, o hasta la que resulte de computar \$12.500 por cada uno de los perceptores de dichos conceptos, la que resulte mayor, siempre que se asignen dentro del plazo previsto para la presentación de la declaración jurada anual del año fiscal por el cual se paguen.

En el caso de asignarse con posterioridad a dicho plazo, el importe que resulte computable de acuerdo con lo dispuesto precedentemente será deducible en el ejercicio en que se asigne. Las sumas que superen el límite indicado tendrán para el beneficiario el tratamiento de no computables para la determinación del gravamen, siempre que el balance impositivo de la sociedad arroje impuesto determinado en el ejercicio por el cual se pagan las retribuciones..."

Por su parte el artículo 142° del Decreto Reglamentario agrega que: "...el monto deducible que se determine con arreglo a lo dispuesto en el párrafo anterior se imputará al ejercicio por el que se paguen los honorarios o sumas acordadas si, dentro del plazo previsto para la presentación de la declaración jurada de la sociedad correspondiente al mismo, dichos honorarios o sumas acordadas hubieran sido asignados en forma individual por la Asamblea de Accionistas o reunión de socios, por el Directorio u órgano ejecutivo, si los órganos citados en primer término los hubieran asignado en forma global. Si las asignaciones aludidas precedentemente tuvieran lugar después de vencido aquel plazo, dicho monto se deducirá en el ejercicio de la asignación..."

Amparándose en el artículo 87°, inciso J), el hecho punible que da nacimiento a la Elusión Tributaria, se da cuando se produce la deducción que más conviene para el pago de menos tributo, es decir, muchos son los casos en los cuales se altera la utilidad contable según conveniencia, para efectuar la menor deducción posible, y en consecuencia efectuar el menor pago del tributo. Para los casos de Elusión, se aplica el principio de realidad económica.

Para el caso de la Evasión Impositiva y/o Previsional, el segundo esquema indica que a los efectos del tratamiento normativo, por un lado se encuentra la Ley de Procedimiento Fiscal y Administrativo (Ley N° 11.683) y por el otro La Ley Penal Tributaria y Previsional, norma estudiada en el presente trabajo.

La Ley de Procedimiento Fiscal como la Ley Penal Tributaria, actúan ante los casos de Evasión, es decir, cuando se evita el pago de un impuesto a través de ardid, engaño o simple culpa o negligencia. La Ley de Procedimiento Fiscal y Administrativo se aplica cuando existe Omisión por culpa o negligencia, y Defraudación, es decir una acción dolosa. Para el segundo caso (Defraudación), actúa esta Ley siempre y cuando no se supere el monto mínimo punible de la Evasión Simple dispuesto en el Régimen Penal Tributario (Ley 27.430) es decir, un millón quinientos mil pesos (\$1.500.000). En el caso de que el hecho punible sea inferior al monto mencionado, la sanción se regirá por la Ley de Procedimiento Fiscal. En primer lugar se deberá reconocer si la acción corresponde a Omisión, por

ejemplo, omitir presentar una declaración jurada, o bien, con el ánimo de Defraudar al Fisco, por ejemplo la alteración dolosa en la liquidación de un impuesto para el aprovechamiento de algún Beneficio Fiscal. Ambos casos tienen sus diferencias, en el primero, si existe Omisión, mediante "culpa", no hay intencionalidad defraudatoria por parte del contribuyente, esto se produce tal vez por negligencia de este, o por falta de claridad en la norma.

En el segundo caso se actúa con ardid o engaño para perjudicar el Fisco y a la hacienda pública.

En ambos casos la Ley de Procedimiento Fiscal, sanciona con Multas, Clausuras o Inhabilitación para ejercer una actividad.

En el próximo capítulo hablare de cómo se modificaron las sanciones a los ilícitos en cuestión, en base a la última reforma tributaria del año 2017.

### ***Ley Antievasión (L. 25.345)***

La Ley Antievasión fue sancionada el 19 de octubre de 2000 y promulgada el 14 de noviembre de ese mismo año. El objetivo de esta Ley es controlar las erogaciones superiores a mil pesos (\$1.000). Se dictó como medida, a los fines de combatir a la evasión tributaria y previsional.

Oportunamente, la Ley N° 25.345 estableció que los pagos totales o parciales de sumas de dinero, o el equivalente en moneda extranjera (superiores a \$ 1.000) no tendrán efectos entre las partes ni frente a terceros, siempre que no se realice mediante:

Depósitos en cuenta de entidades financieras de los proveedores. En este caso, igualmente debería abonarse el impuesto al cheque de la operación.

Giros o transferencias bancarias.

Tarjetas de crédito, compra o débito.

Endoso de factura de crédito (sin uso).

Las empresas que no utilicen estos medios de pago, se encuentran imposibilitadas de computar las deducciones impositivas o créditos fiscales que surgen de comprobantes abonados, incluso a pesar de que se demuestre la veracidad de las operaciones. Es decir, esta Ley no admite prueba en contrario.

En cambio, por el lado del cobro, la Norma no prevé sanciones para aquellos que perciben en efectivo importes superiores a \$ 1.000 (pesos mil).

Hay excepciones al uso de los medios de pago obligatorios. Entre ellas, puedo mencionar los pagos que se efectúen a entidades financieras o los realizados ante un juez nacional o provincial. También, el decreto 22/01 establece que el pago en efectivo de sumas de dinero (o equivalente en moneda extranjera) superiores a \$ 10.000 (pesos diez mil), efectuado en ocasión del otorgamiento de escritura pública, por la que se constituyan, modifiquen, declaren o extingan derechos reales sobre inmuebles, tendrá para las partes y frente a terceros efectos cancelatorios autorizados. En este caso, el escribano interviniente tiene que dejar constancia de esa circunstancia en el acto notarial. Esta última excepción no alcanza a las transferencias de bienes muebles registrables, las que tienen que realizarse solo con los medios de pago que la Ley autoriza.

En agosto de 2003, la AFIP reglamento la Ley Antievasión a través de la resolución 1547. En este sentido, dispuso que cuando los pagos se realicen utilizando cheques, las empresas tienen que cumplir con los siguientes requisitos:

Uso de cheque común: Debe estar a nombre del beneficiario y cruzado. En el frente del cheque tiene que figurar la leyenda "para acreditar en cuenta":

Uso de cheque de pago diferido: tiene que realizarse a nombre del emisor de la factura y cruzado.

Utilización de cheque cancelatorio: debe estar a nombre del emisor de la factura.

## CAPITULO IV

### ***La Reforma del Régimen Penal Tributario 2017: Ley N° 27.430***

En el capítulo anterior se expuso la conceptualización, las características y las causas por las cuales se produce el ilícito de la Evasión Impositiva y Previsional, encuadrándolo como "el gran delito" dentro del Régimen Penal Tributario Argentino que da lugar al desencadenamiento de otros ilícitos, como por ejemplo, el aprovechamiento indebido de beneficios por parte de los contribuyentes, delito también encuadrado y sancionado por la Ley Penal Tributaria y Previsional.

En este tiempo que nos toca vivir, la Evasión es un gran problema de recaudación que debe enfrentar el Estado. Es por ello, que las autoridades se vieron motivadas a reformar el Sistema Tributario Argentino. Dentro mismo, la Ley Penal Tributaria y Previsional a través de la Ley N° 27.430.

En el presente capítulo, se expondrán las modificaciones que se produjeron en esta nueva reforma para el Régimen Penal Tributario Argentino. Hablaremos sobre los artículos modificados y como quedaron reglamentadas las sanciones a partir del 29 de diciembre de 2017, fecha en la cual entro en vigencia la nueva modificación.

#### ***La coyuntura que originó la nueva reforma***

Los problemas del Sistema Tributario Argentino son de larga data. Las distorsiones e inequidades se han agravado aún a pesar de que los tres niveles de gobierno contaron con un aumento excepcional de ingresos tributarios que les hubiera permitido reducir o eliminar los impuestos más distorsivos o más inequitativos. En lugar de ello, se optó por aumentar el gasto público en más de lo que aumentaron los ingresos. En resumen, el elevado desequilibrio fiscal condicionó el diseño de una reforma tributaria.

La Economía Argentina enfrenta varios desafíos a corto y a largo plazo, entre ellos encontrar una estabilidad que se vio alterada en los últimos tiempos. Un mejor diseño del Sistema Tributario puede ayudar a resolver algunos de ellos. Se destacan por un lado la baja tasa de inversión y, por otro, la elevada Evasión y Elusión, en particular en el mercado laboral. El exceso de empleo público y la alta informalidad laboral generan un déficit importante de empleos de "alta calidad".

El 29 de diciembre de 2017 El Senado convirtió en Ley y el Poder Ejecutivo Nacional promulgó la mayor reforma Fiscal en varios años. Los objetivos de la nueva reforma fueron fomentar la inversión, aumentar la competitividad y crear empleo calificado, para en simultáneo, buscar una equidad en el Sistema Tributario Argentino y desarrollar la economía Argentina. En cuanto a lo que vincula directamente al presente trabajo, la nueva reforma busca reducir la Evasión Impositiva y Previsional, objetivo por el cual fue necesario realizar una nueva modificación a la Ley Penal Tributaria y Previsional.

### ***La nueva Ley Penal Tributaria y Previsional: Ley N° 27.430***

La Ley Penal Tributaria N° 24.769 fue derogada el 29/12/2017 por la Ley de Reforma Tributaria N° 27.430 que modificó, entre otros temas, algunas cuestiones en relación a los delitos penales y el articulado, cambiando el orden que éste tenía.

En efecto, en relación a los delitos, los artículos 1° y 2° de Evasión Simple y Agravada se mantienen en el mismo orden, pero se actualizó el monto punible para ambas figuras y se establece el criterio en relación a la evasión de tributos provinciales en el último párrafo del art. 1°.

Una modificación introducida por la nueva Ley está en el art. 2 inc. D, relativo a la Evasión Agravada por el uso de facturas apócrifas, en el cual se dispone un monto como condición objetiva de punibilidad.

### ***La creación de la Unidad de Valor Tributaria (UVT)***

Como resultado de la reforma, se creó la Unidad de Valor Tributaria (UVT) como unidad de medida de valor homogénea, a los efectos de determinar a los importes fijos, impuestos mínimos, escalas, sanciones y todo otro parámetro monetario contemplado en las leyes de tributos y demás obligaciones cuya aplicación, percepción y fiscalización se encuentre a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP), incluidas las Leyes de Procedimiento y los parámetros monetarios del Régimen Penal Tributario.

En carácter de innovación, el poder Ejecutivo remitió al Congreso de la Nación a principios de año un proyecto de Ley mediante el cual se estableció la cantidad de UVT correspondiente a cada uno de los parámetros monetarios, las cuales reemplazaran los importes monetarios establecidos en las leyes respectivas. Asimismo, la intención de Estado es que la mencionada UVT se ajustará anualmente sobre la base de la variación anual del Índice de Precios al Consumidor publicado por el INDEC.

En cuanto a la evolución de la configuración de los delitos y otros ilícitos se considerara la relación de conversión entre pesos y UVT vigente al momento de su comisión, y para la cancelación de sanciones, la relación vigente al momento de su cancelación<sup>34</sup>.

La sistemática de la ley se mantiene, las condiciones objetivas de punibilidad se actualizaron y el legislador considera actualmente relevante la persecución penal solo en el caso que se supere el monto punible. Algunas figuras se modificaron pero el bien jurídico protegido se mantiene, es decir, la hacienda pública en su faz dinámica, protegiéndose tanto el ingreso como el gasto.

A continuación se muestra el orden de los delitos de la anterior Ley Penal Tributaria y como están tipificados en la actual Ley de Reforma Tributaria. Luego realizare una comparación de los artículos que se analizan en este trabajo, es decir, los referentes a Evasión Tributaria Simple y Agravada y Evasión Previsional Simple y Agravada. También se comparara el cambio en las sanciones por el aprovechamiento indebido de Beneficios Fiscales.

---

<sup>34</sup> [Blog.errepar.com/2017/12/28/ley-reforma-tributaria/#Ley\\_penal\\_tributaria](http://Blog.errepar.com/2017/12/28/ley-reforma-tributaria/#Ley_penal_tributaria).

Delitos	Ley 24.769:Derogada	Ley 27.430: Nueva Reforma
Art. 1°	Evasión Tributaria Simple	Evasión Tributaria Simple
Art. 2°	Evasión Tributaria Agravada	Evasión Tributaria Agravada
Art. 3°	Aprovechamiento Indevido de Subsidios	Aprovechamiento Indevido de Beneficios Fiscales.
Art. 4°	Obtención Fraudulenta de Beneficios Fiscales	Apropiación Indevida de Tributos
Art. 5°	Sanciones Accesorias	Evasión Previsional Simple
Art. 6°	Apropiación Indevida de Tributos	Evasión Previsional Agravada
Art. 7°	Evasión Previsional Simple	Apropiación Indevida de Recursos de la Seguridad Social
Art. 8°	Evasión Previsional Agravada	Obtención Fraudulenta de Beneficios Fiscales
Art. 9°	Apropiación Indevida de Recursos de la Seguridad Social	Insolvencia Fiscal Fraudulenta
Art. 10°	Insolvencia Fiscal Fraudulenta	Simulación Dolosa de Cancelación de Obligaciones
Art. 11°	Simulación Dolosa de Pago	Alteración Dolosa de Registros
Art. 12°	Alteración Dolosa de Registros	Disposiciones Generales
Art. 15°	Asociación Ilícita Fiscal	Asociación Ilícita Fiscal

El esquema general de la Ley 27.430 tras su aprobación quedo de la siguiente manera:

El Título I - DELITOS TRIBUTARIOS: Abarca desde el art. 1 al art. 4.

El Título II - DELITOS RELATIVOS A LOS RECURSOS DE LA SEGURIDAD SOCIAL: Abarca desde el art. 5 al art. 7.

El Título III - DELITOS FISCALES COMUNES: Abarca desde el art. 8 al art. 11.

El Título IV - DISPOSICIONES GENERALES: Contiene el delito de Asociación Ilícita Fiscal, en el art. 15 – Inc. C, que no se modificó en ningún aspecto.

Anteriormente se esbozó la comparación general entre la tipificación de la nueva ley penal tributaria con la Ley 24.769, al igual que el esquema general de su ordenamiento.

En esta ocasión, se realizara una comparación de ambas Leyes 24.769 vs 27.430, para cada artículo que trata este trabajo, es decir los referidos a la Evasión Tributaria Simple y Agravada, la Evasión Previsional Simple y Agravada y el aprovechamiento indebido de Beneficios Fiscales. El cuadro completo en donde se comparan todos los artículos de la Ley 27.430 (Reforma Tributaria) con la Ley 24.769, se podrá encontrar dentro del anexo.

Ley 27.430 vs Ley 24.769

A continuación se analizaran las modificaciones que se realizaron en algunos artículos de la normativa en base a la Ley sancionada en 1996.

## LEY PENAL TRIBUTARIA Y PREVISIONAL

### Cuadro comparativo entre la LEY 24769

#### y el texto de la Reforma Tributaria – L. 27430 (B.O. 29/12/2017)

TEXTO ANTERIOR LEY 24769 <sup>35</sup> RÉGIMEN PENAL TRIBUTARIO Y PREVISIONAL	TEXTO VIGENTE REFORMA TRIBUTARIA L. 27430 (B.O.29/12/2017)
<b>TÍTULO I</b>  <b>DELITOS TRIBUTARIOS</b>  <b>Evasión simple</b>	<b>TÍTULO I</b>  <b>DELITOS TRIBUTARIOS</b>  <b>Evasión simple</b>
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, al Fisco Provincial o a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, siempre que el monto evadido excediere la suma <b>de cuatrocientos mil pesos (\$ 400.000)</b> por cada tributo y por cada ejercicio anual, aun cuando se tratase de un tributo instantáneo o de período fiscal inferior a un (1)año.	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, al fisco provincial o a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, siempre que el monto evadido excediere la suma de <b>un millón quinientos mil de pesos (\$ 1.500.000)</b> por cada tributo y por cada ejercicio anual, aun cuando se tratase de un tributo instantáneo o de período fiscal inferior a un (1)año.  <b>Para los supuestos de tributos locales, la condición objetiva de punibilidad establecida en el párrafo anterior se considerará para cada jurisdicción en que se hubiere cometido la evasión.</b>
<b>Evasión agravada</b>	<b>Evasión agravada</b>
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 <b>se verificare</b> cualquiera de los siguientes supuestos:  <b>a) Si el monto evadido superare la suma de cuatro millones de pesos (\$4.000.000);</b>  <b>b) Si</b> hubieren intervenido <b>persona o personas</b> interpuestas para ocultar la identidad del verdadero sujeto obligado y <b>el monto evadido superare la suma de ochocientos mil pesos (\$800.000);</b>  c) Si el obligado utilizare fraudulentamente exenciones, desgravaciones, diferimientos, liberaciones, reducciones o cualquier otro tipo de beneficios fiscales, y el monto evadido por tal	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 1º <b>se comprobare</b> cualquiera de los siguientes supuestos:  <b>a) El monto evadido superare la suma de quince millones de pesos (\$15.000.000);</b>  <b>b) Hubieren intervenido persona o personas humanas o jurídicas o entidades interpuestas, o se hubieren utilizado estructuras, negocios, patrimonios de afectación, instrumentos fiduciarios y/o jurisdicciones no cooperantes, para ocultar la identidad o dificultar la identificación del verdadero sujeto obligado y el monto evadido superare la suma de dos millones de pesos (\$2.000.000);</b>

<sup>35</sup> TEXTOS/L.24769modif.porL.25292;L.25826;L.25874;L.26063yL.26735-BO:L.24769:15/1/1997;L.25292:16/8/2000;L.25826:

11/12/2003; L.25874: 22/1/2004; L.26063: 9/12/2005 y L. 26735: 28/12/2011

<p>concepto superare la suma de <b>ochocientos mil pesos (\$ 800.000)</b>;</p> <p>d) Si hubiere mediado la utilización total o parcial de facturas o cualquier otro documento equivalente, ideológica o materialmente falsos.</p>	<p>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 <b>dos millones de pesos (\$ 2.000.000)</b>;</p> <p>d) Hubiere mediado la utilización total o parcial de facturas o cualquier otro documento equivalente, ideológica o materialmente falsos, <b>siempre que el perjuicio generado por tal concepto superare la suma de un millón quinientos mil pesos (\$ 1.500.000)</b>.</p>
<p align="center"><b>Aprovechamiento indebido de subsidios</b></p> <p>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 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 <b>percibido supere la suma de cuatrocientos mil pesos (\$ 400.000) en un ejercicio anual</b>.</p>	<p align="center"><b>Aprovechamiento indebido de beneficios fiscales</b></p> <p>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 aprovechara, <b>percibiére o utilizare</b> indebidamente reintegros, recuperos, devoluciones, <b>subsidios o cualquier otro beneficio de naturaleza tributaria</b> nacional, provincial o correspondiente a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires siempre que el monto de lo <b>percibido, aprovechado o utilizado en cualquiera de sus formas supere la suma de un millón quinientos mil pesos (\$ 1.500.000) en un ejercicio anual</b>.</p>
<p align="center"><b>Obtención fraudulenta de beneficios fiscales</b></p> <p><b>Artículo 4</b> - 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, recuperos o <b>devolución tributaria</b> al Fisco Nacional, Provincial o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.</p>	<p>Ver artículo 8</p>
<p><b>Artículo 5</b> - En los casos de los artículos <b>2, inciso c), 3 y 4</b>, 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 (10) años.</p>	<p>Ver artículo 14.</p>
<p align="center"><b>Apropiación indebida de tributos</b></p> <p>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 <b>diez (10) días hábiles administrativos</b> de vencido el plazo de ingreso, el tributo retenido o percibido, siempre que el monto no ingresado superase la suma de <b>cuarenta mil pesos (\$ 40.000)</b> por cada mes.</p>	<p align="center"><b>Apropiación indebida de tributos</b></p> <p>Artículo 4 - 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 <b>treinta (30) días corridos</b> de vencido el plazo de ingreso, el tributo retenido o percibido, siempre que el monto no ingresado, superare la suma de <b>cien mil pesos (\$100.000)</b>, por cada mes.</p>

<p style="text-align: center;"><b>TÍTULO II</b></p> <p style="text-align: center;"><b>DELITOS RELATIVOS A LOS RECURSOS DE LA SEGURIDAD SOCIAL</b></p>	<p style="text-align: center;"><b>TÍTULO II</b></p> <p style="text-align: center;"><b>DELITOS RELATIVOS A LOS RECURSOS DE LA SEGURIDAD SOCIAL</b></p>
<p style="text-align: center;"><b>Evasión simple</b></p> <p>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 <b>monto evadido excediere la suma de ochenta mil pesos (\$ 80.000) por cada mes.</b></p>	<p style="text-align: center;"><b>Evasión simple</b></p> <p>Artículo 5 - 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 <b>monto evadido excediere la suma de doscientos mil pesos (\$ 200.000) por cada mes.</b></p>
<p style="text-align: center;"><b>Evasión agravada</b></p> <p>Artículo 8 - La prisión a aplicar se elevará de tres (3) años y seis (6) meses a nueve (9) <b>años cuando en el caso del artículo 7</b> se verificare cualquiera de los siguientes supuestos:</p> <p>a) <b>Si</b> el monto evadido superare la suma de <b>cuatrocientos mil pesos (\$ 400.000)</b>, por cada mes;</p> <p>b) <b>Si</b> hubieren intervenido persona o personas <b>interpuestas</b> para ocultar la identidad del verdadero sujeto obligado <b>y el monto evadido superare la suma de ciento sesenta mil pesos (\$160.000).</b></p>	<p style="text-align: center;"><b>Evasión agravada</b></p> <p>Artículo 6 - La prisión a aplicar se elevará de tres (3) años y seis (6) meses a nueve (9) años cuando en el caso del artículo 5º, por cada mes, se comprobare cualquiera de los siguientes supuestos:</p> <p>a) El monto evadido superare la suma <b>de un millón de pesos (\$1.000.000);</b></p> <p>b) Hubieren intervenido persona o personas <b>humanas o jurídicas o entidades interpuestas, o se hubieren utilizado estructuras, negocios, patrimonios de afectación y/o instrumentos fiduciarios,</b> para ocultar la identidad o dificultar la identificación del verdadero sujeto obligado <b>y el monto evadido superare la suma de cuatrocientos mil pesos (\$400.000);</b></p> <p>c) <b>Se utilizaren fraudulentamente exenciones, desgravaciones, diferimientos, liberaciones, reducciones o cualquier otro tipo de beneficios fiscales, y el monto evadido por tal concepto superare la suma de cuatrocientos mil pesos (\$ 400.000).</b></p>

**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.**

**Apropiación indebida de recursos de la seguridad social**

Artículo 7 - Será reprimido con prisión de dos (2) a seis (6) años el empleador que no depositare total o parcialmente dentro de los **treinta (30) días corridos** de vencido el plazo de ingreso, el importe de los aportes retenidos a sus dependientes con destino al sistema de la seguridad social, siempre que el monto no ingresado superase la suma de **cien mil pesos (\$ 100.000), 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 **treinta (30) días corridos** de vencido el plazo de ingreso, el importe retenido o percibido, siempre que el monto no ingresado **superase la suma de cien mil pesos (\$ 100.000), por cada mes.**

## **Análisis de las modificaciones**

Dentro del Título I:

### Artículo 1°

El primer artículo de la Ley sigue refiriéndose a la Evasión Simple, la modificación que se produjo fue en los montos punibles y en la interpretación de la condición objetiva de punibilidad, es decir, en primeros términos, la represión fiscal sigue siendo de dos (2) a seis (6) años de prisión, sin embargo la pena se aplicara cuando el monto evadido excediere 1.500.000 pesos, sin incluir multas e intereses resarcitorios y/o punitivos. A diferencia del primer artículo de la Ley 24.769, que era de 400.000 pesos.

Como se mencionó anteriormente, se aclararon ciertos supuestos a la condición objetiva de punibilidad que la Ley anterior no aclaraba, como ser que el monto límite de evasión no resulta de las sumatorias de los tributos locales de cada jurisdicción, sino que al existir al menos una jurisdicción en donde se produzca el ilícito en cuestión, y el monto excediera el 1.500.000 de pesos ya es condición suficiente para aplicar las sanciones de esta Ley (27.430).

### Artículo 2°

En su tipicidad, el artículo en cuestión no se ha modificado, es decir, hace referencia a la Evasión Tributaria Agravada. Sin embargo, hubieron ciertas modificaciones que valen la pena destacar.

La primera modificación se produce al inicio del artículo en donde se establece que "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 verifcare...." (L.24.769). Se sustituyó el termino verifcare por comprobare, es decir, en la nueva Ley el comienzo del artículo 2° quedo de la siguiente manera " 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 comprobare..." (L. 27.430).

La segunda modificación es el monto evadido, es decir, pasa de \$4.000.000 a \$ 15.000.000 en la reforma de 2017.

En la vieja Ley 24.769, el inciso b del presente artículo mencionaba la aplicación de la pena para el caso en la que personas o personas interpuestas para ocultar la identidad del verdadero sujeto obligado evadan un monto superior a \$800.000. En la nueva Ley, en dicho inciso se esclareció que..."para personas o personas humanas o jurídicas o entidades interpuestas, o patrimonios de afectación, instrumentos fiduciarios y/o jurisdicciones no cooperantes para ocultar la identidad o dificultar la identificación del verdadero sujeto obligado..." que superare el monto de \$2.000.000, regirá la represión penal tal como estipula el presente artículo. Es decir, se incorporó la utilización de una persona jurídica para la comisión del delito de evasión agravado.

En el caso del inciso c, la sanción de la Ley se elevó de \$800.000 a \$2.000.000 para aquellos obligados que evaden un monto superior a los mencionados, con el fin de utilizar fraudulentamente exenciones, desgravaciones, diferimientos, liberaciones, reducciones o cualquier otro tipo de beneficios fiscales.

En el inciso c de la Ley 24.769 se agregó el ilícito de evadir a través del uso de facturas o cualquier otro documento equivalente ideológica o materialmente falsos. En la reforma del 2017, el

hecho punible de la utilización de documentos o facturas falsas se mantuvo, sin embargo, el perjuicio mencionado será sancionado cuando dichos documentos o facturas falsas superasen la suma de un millón quinientos mil pesos (\$1.500.000).

No debe soslayarse que, desde la sanción de la Ley 26.735 (2011), se iniciaron diversas causas basadas en esta variante del tipo penal, y se generó la discusión de si la utilización de una sola factura apócrifa<sup>36</sup> ya disparaba la aplicación de la figura agravada, o bien si tenía que existir al menos un monto mínimo de cuatrocientos mil pesos mediante la operatoria con esta modalidad para poder aplicarla.

Con la modificación que introduce la ley N° 27.430 esta discusión queda zanjada, pues la sola utilización de facturas o documentos falsos no alcanza para que se configure el delito de evasión agravada; ahora es necesario que el monto evadido a través de esa modalidad, sí o sí alcance la suma del millón quinientos mil pesos.

### Artículo 3°

El presente artículo en la normativa de 1996 (L. 24.769) se titulaba "Aprovechamiento indebido de subsidios", en cambio en la nueva reforma de 2017 paso a llamarse "Aprovechamiento indebido de beneficios fiscales".

Anterior a la reforma dicho artículo definía la sanción al ilícito en cuestión de la siguiente manera:

"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 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 cuatrocientos mil pesos (\$ 400.000) en un ejercicio anual."

En cuanto a la reforma se refiere, el legislador aprobó ciertos cambios que a continuación se marcan en el texto del actual 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 aprovechara, percibiére o utilizare indebidamente reintegros, recuperos, devoluciones, subsidios o cualquier otro beneficio de naturaleza tributaria nacional, provincial o correspondiente a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires siempre que el monto de lo percibido, aprovechado o utilizado en cualquiera de sus formas supere la suma de un millón quinientos mil de pesos (\$ 1.500.000) en un ejercicio anual."

---

<sup>36</sup> Factura Apócrifa: Se entiende que una factura es apócrifa cuando resulta de una operación falsa que simula ser real, es decir, nunca existió.

En consecuencia, se agregó el aprovechamiento de cualquier otro beneficio de naturaleza tributaria, más allá de un subsidio, para la aplicación de la pena. Además, se actualizaron los montos punibles pasando de cuatrocientos mil pesos (\$400.000) a un millón quinientos mil pesos (\$1.500.000) a partir del 29/12/2017, fecha de promulgación de la reforma tributaria.

Dentro del título II ambas normas hablan de los Delitos Relativos a los Recursos de la Seguridad Social, y estas fueron algunas de las modificaciones que se realizaron en la reforma del 2017, es decir la Ley 27.430 en comparación a la Ley 24.769.

#### Artículo 7°

El presente artículo habla de la Evasión Previsional Simple. En su tipificación y en su sanción, no fue modificado, sin embargo sí, se modificaron los montos límites de la aplicación, es decir, la antigua Ley 24.769 hablaba de aplicar la pena de dos (2) a seis (6) años de prisión a quien evada el pago de aportes o contribuciones, o ambos, al sistema de Seguridad Social por un monto superior a ochenta mil pesos (\$80.000) por cada mes, esto último tuvo una variación ascendente en la nueva ley 27.430, ya que se aplica la misma pena por el mismo ilícito pero a aquel obligado que evada la suma de doscientos mil pesos (\$200.000) por cada mes.

#### Artículo 8°

El artículo 8° habla de la Evasión Previsional Agravada y tuvo varias modificaciones y aclaraciones en relación al mismo número de artículo de la Ley 24.769.

Evasión agravada: Artículo 8°. Ley  
24.769

Evasión agravada: Artículo 8°. Ley  
27.430

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 6 - La prisión a aplicar se elevará de tres (3) años y seis (6) meses a nueve (9) años cuando en el caso del artículo 5°, por cada mes, se **comprobare** cualquiera de los siguientes supuestos:

a) El monto evadido superare la suma de **un millón de pesos(\$ 1.000.000)**;

b) Hubieren intervenido persona o personas humanas o jurídicas o entidades interpuestas, **o se hubieren utilizado estructuras, negocios, patrimonios de afectación y/o instrumentos fiduciarios, para ocultar la identidad o dificultar la**

**identificación del verdadero sujeto obligado y el monto evadido superare la suma de cuatrocientos mil pesos (\$ 400.000);**

**c) Se utilizaren fraudulentamente exenciones, desgravaciones, diferimientos, liberaciones, reducciones o cualquier otro tipo de beneficios fiscales, y el monto evadido por tal concepto superare la suma de cuatrocientos mil pesos (\$ 400.000).**

En negrita se pueden observar los cambios que se llevaron a cabo luego de la reforma del 29/12/2017 en relación a la normativa de 1996.

En el primer párrafo del artículo se modificó la palabra verificare por comprobare, y además el artículo 8° de la vieja Ley hace referencia al artículo 7°, cuando en la nueva norma se referencia al artículo 5°.

En segundo lugar, en el inciso primero, el monto para la aplicación del régimen penal tributario paso de cuatrocientos mil pesos (\$400.000) a un millón de pesos (\$1.000.000).

En último lugar, en el inciso segundo, la vieja Ley habla de la intervención de personas o personas interpuestas para ocultar la identidad del obligado, y de un monto límite de ciento sesenta mil pesos (\$ 160.000) para la aplicación de la pena. En el mismo inciso de la reforma de 2017 se modifica el monto a cuatrocientos mil pesos (\$400.000) y se aclara que además de la intervención de personas humanas o/e interpuestas, se extiende la pena para personas jurídicas o entidades interpuestas, o la realización de estructuras, negocios, patrimonios de afectación y/o instrumentos fiduciarios.

Adicionalmente a la vieja normativa, en la Ley 27.430 se agregó el inciso c) que hace extensión de la pena a la evasión de más de cuatrocientos mil pesos (\$400.000) para la utilización fraudulenta de Beneficios Fiscales.

En lo que hace a la Apropriación Indebida de recursos de la Seguridad Social, se modificó mediante el artículo 7° los días para el depósito de los aportes retenidos por parte del empleador de 10 días corridos bajo la norma 24.769, pasa a 30 días corridos. Esta medida aplica para montos que superan los cien mil pesos (\$100.000) por mes, a diferencia del viejo artículo 9° que establecía una base mínima para la sanción, de veinte mil pesos (\$20.000).

La sanción en cuanto a la contemplación de días para el depósito de aportes o contribuciones y montos mínimos se aplica también para los agentes de retención o percepción de los recursos de la Seguridad Social que no depositasen total o parcialmente el importe retenido o percibido.

Cabe destacar que en consonancia con la modificación descrita, se incluyó un monto mínimo para el delito de simulación dolosa de cancelación de obligaciones (antes, simulación dolosa de pagos, artículo 10). Ahora el monto simulado debe superar la suma de quinientos mil pesos por cada ejercicio anual en el caso de obligaciones tributarias y sus sanciones, y la suma de cien mil pesos por cada mes, en el caso de recursos de la seguridad social y sus sanciones.

A continuación se mostrara un resumen por concepto y artículo, de los importes a partir de los cuales se aplicara el nuevo Régimen Tributario y Previsional a partir del 01 de enero de 2018:

CONCEPTO	MONTO
<p><b>TRIBUTOS</b></p> <p>Artículo 1°</p> <p>- Evasión simple de tributos nacionales, provinciales, o de CABA.</p>	<p>- Más de \$1.500.000 por cada tributo y por cada ejercicio anual.</p>
<p>Artículo 2°</p> <p>- Evasión agravada de tributos nacionales, provinciales o de CABA;</p> <p>Se evadiere total o parcialmente el pago de tributos (inc. a).</p> <p>Hubieren intervenido persona o personas para ocultar la identidad del verdadero sujeto obligado (inc.)</p> <p>Se utilizaren fraudulentamente exenciones, desgravaciones, diferimientos, liberaciones, reducciones o cualquier tipo de beneficios fiscales (inc.)</p> <p>Hubiere mediado utilización total o parcial de facturas o cualquier otro documento equivalente, ideológica o materialmente falsos (inc.).</p>	<p>- Más de \$ 15.000.000.</p> <p>- Más de \$ 2.000.000.</p> <p>- Más de \$ 2.000.000.</p> <p>- Más de \$ 1.500.000</p>
<p>Artículo 3°</p>	

<p>- Aprovechamiento indebido de subsidios nacionales, provinciales o de CABA.</p> <p>Artículo 4°</p> <p>- Agentes de retención. Apropiación indebida de tributos nacionales, provinciales o de CABA.</p>	<p>- Más de \$ 1.500.000 por ejercicio anual.</p> <p>- Más de \$ 100.000 por mes.</p>
<p>RECURSOS DE LA SEGURIDAD SOCIAL</p> <p>Artículo 5°</p> <p>- Evasión simple</p> <p>Artículo 6°</p> <p>- Evasión agravada: Se evadiere total o parcialmente el pago de aportes o contribuciones o ambos conjuntamente (inc.)</p> <p>Hubieren intervenido persona o personas para ocultar la identidad del verdadero sujeto obligado (inc.)</p> <p>Se utilizaren fraudulentamente exenciones, desgravaciones, diferimientos, liberaciones, reducciones o cualquier otro tipo de beneficios fiscales (inc. c)</p> <p>Artículo 7°</p> <p>- Empleadores y agentes de retención o percepción. Apropiación indebida de recursos de la seguridad social.</p> <p>Artículo 10°</p> <p>- Simulación dolosa de cancelación de obligaciones tributarias.</p> <p>- Simulación dolosa de cancelación de recursos de la seguridad social</p>	<p>- Más de \$200.000.</p> <p>- Más de \$1.000.000</p> <p>- Más de \$ 400.000.</p> <p>- Más de \$400.000.</p> <p>- Más de \$ 100.000.</p> <p>- Más de \$ 500.000.</p> <p>- Más de \$ 100.000.</p>

### ***Modificaciones en las disposiciones generales***

La modificación de la ley trajo aparejado, además, un cambio en relación a las sanciones impuestas cuando los hechos delictivos hubieren sido realizados en nombre, o con la intervención, o en beneficio de una persona de existencia ideal (artículo 13).

En este sentido, se eliminó la sanción específica para personas jurídicas consistente en una multa equivalente a dos a diez veces el monto de la deuda verificada, aunque si se mantienen la suspensión total o parcial de actividades, la suspensión para participar en concursos o licitaciones estatales, la cancelación de la personería, la pérdida o suspensión de los beneficios estatales y la publicación de un extracto de la sentencia condenatoria.

En cuanto a la suspensión del juicio a prueba, debe entenderse que ahora ya nada prohíbe su aplicación respecto de los ilícitos tributarios. Al respecto, debemos recordar que la ley 26.735 agregó un último párrafo al artículo 76 bis del Código Penal -que regula la suspensión del juicio a prueba en general- en el que específicamente se limitó la aplicación de ese instituto respecto de los delitos reprimidos por la ley 24.769 y sus modificaciones. Ahora bien, el nuevo régimen penal tributario deja en claro, en su último artículo, que la ley 24.769 ha quedado derogada -y no simplemente modificada- y no se efectuó ninguna consideración respecto a la procedencia de la "probation" respecto de los ilícitos contemplados en el nuevo régimen. En consecuencia, debe entenderse que esa limitación ya no existe y la aplicación de la suspensión del juicio a prueba deberá analizarse de acuerdo a los requisitos generales de ese instituto como para cualquier tipo de delito.

### ***Imposición de límites al Fisco para la formulación de denuncia penal***

En este sentido, en el artículo 19, se prevé que el Fisco no formulará denuncia penal en los casos donde existan cuestiones de interpretación normativa o aspectos técnico-contables de liquidación. También se deberá tener en consideración el monto de la obligación supuestamente evadida en relación con el total de la obligación tributaria del mismo período fiscal del contribuyente.

Tampoco se deberá formular denuncia penal en los casos de ajustes impositivos o de la seguridad social basados en presunciones, sin que medien otros elementos.

Esta última consideración, la relativa a las presunciones, resulta toda una novedad y un punto final al abuso por parte de la AFIP de ese mecanismo de determinación de deuda, el cual si bien fue pensando en un principio como una excepción -conforme lo estipulado en el art. 18 de la ley 11.683- terminó siendo la regla, ya que resultaba más sencillo y rápido determinar de oficio la deuda de ese modo que a partir del análisis de la documentación y registros del contribuyente. Esta situación se vio agravada, además, porque varios tribunales comenzaron no solo a dar curso a las denuncias penales basadas únicamente en presunciones sino incluso a confirmar procesamientos en base a esas ficciones legales, en el entendimiento de que la instrucción es solo una etapa preparatoria del debate.

En consecuencia, la inclusión en forma clara y concreta de la limitación señalada resulta sumamente importante y un resguardo para los derechos de los contribuyentes, que se veían en serias dificultades al momento de hacer caer aquellas presunciones: la totalidad de la carga de la prueba se

trasladaba en su cabeza y no todos estaban en condiciones de asumir la producción de aquella, ya sea por costosa o de difícil producción.

La determinación de no formular la denuncia penal deberá ser adoptada mediante decisión fundada, con dictamen del correspondiente servicio jurídico, por los funcionarios a quienes se les haya asignado expresamente esa competencia y siguiendo el procedimiento de contralor que al respecto se establezca en la reglamentación.

#### *Aplicación de la Ley Penal más Benigna*

Como vimos anteriormente, la Ley 27.430 de Reforma Tributaria dispuso ajustar los montos a partir de los cuales resultarían punibles algunas conductas consideradas como Delitos, lo cual plantea el tema de la aplicación de la "Ley Penal más Benigna". La misma, plantea que al momento de determinar una condena por un delito, de existir dos normas que fijen sanciones por los mismos hechos, los jueces deben aplicar aquella que sea menos dañina para el acusado.

Si una persona evade el pago del impuesto a las ganancias por \$ 450.000 (cuatrocientos cincuenta mil pesos) en el año 2016, estaría encuadrado el delito dentro de la Ley Penal Tributaria (L. 24.769 de ese momento). Ahora bien, si esa persona evadió por ese monto en 2016, pero la sentencia es dictada en 2018 con el mínimo punible de \$ 1.500.000 (un millón quinientos mil pesos) de la nueva Ley 27.430 para el caso de Evasión Simple, si se aplicara el principio de la Ley Penal más Benigna no estaría encuadrado en Penal Tributaria ya que los montos se han modificado y la evasión consumada no lo supera al mismo en la actualidad.

La Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) no acepta la aplicabilidad de la Ley Penal más Benigna, debido que se fundamenta en que la idea de aumentar los montos punibles de la nueva reforma es con el objeto de la actualización de importes a causa de la inflación, y no con la idea de aumentar los topes.

Nicolás Durrieu, socio de Durrieu Abogados S.C. realizada por "El Cronista", llega a la siguiente conclusión, en base a la nueva reforma y a la aplicación de la Ley Penal más Benigna: " Si bien se mantuvieron los mismos delitos que la derogada Ley 24.769, se hicieron cambios significativos que podrían beneficiar al contribuyente, no solo para el futuro sino para los hechos que se hubieran cometido con anterioridad a la entrada en vigencia de la Ley. Como se sabe esto último en virtud de la aplicación del principio de retroactividad de la Ley Penal más Benigna para el imputado.

Una de las reformas que se destaca fue el aumento de los montos mínimos a partir de los cuales, se considera delictiva la conducta de evasión o retención indebida de tributos o de los recursos de la seguridad social. Por ejemplo, la evasión simple paso de \$ 400.000 a \$1.500.000 y la agravada de \$ 4.000.000 a \$ 15.000.000 por cada tributo y periodo fiscal.

Así, los hechos que antes eran considerados evasión simple por haber superado los \$ 400.000, ahora podrían ser considerados atípicos si no superan el nuevo mínimo establecido. Además, lo que antes era evasión agravada, ahora podría ser una evasión simple por el incremento del umbral. Esto

también tendrá efectos en la prescripción de la acción, ya que la figura agravada tiene un plazo de 9 años mientras que la simple es de 6 <sup>37</sup>años".

En cuanto a la causa de la nueva reforma y la posición de la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) ante la postura de la implementación de la Ley Penal más Benigna, el Dr. Durrieu expuso lo siguiente: " Su modificación era una demanda de la justicia en lo penal económico, porque en los últimos años se vieron abarrotados de causas penales tributarias porque los montos quedaron desactualizados por la inflación: La última actualización de los montos fue en 2011, con la Ley 26.735. Como se observó en aquella oportunidad, la consecuencia de la decisión es que cientos de causas penales en trámite podrían archivarse por atipicidad o prescripción. No obstante, la aplicación retroactiva de la Ley Penal más Benigna no resultará automática. La AFIP, así como cierta jurisprudencia minoritaria, considera que el principio no alcanza a las modificaciones que pudieran darse por circunstancias coyunturales económicas, como sería la actualización de los montos dinerarios por inflación. En términos penales, la modificación recaería en una "condición objetiva de punibilidad" y no en el delito en sí.

En este sentido, la AFIP (redactor del proyecto) sentó posición al introducir en el segundo párrafo del artículo 1 de la Ley al indicar que los montos son una "condición objetiva de punibilidad", con lo cual podría desprenderse que su modificación no sería afectada por el mencionado principio.

Dicha inclusión no tendría que modificar los antecedentes jurisprudenciales de la mayoría, ya que el principio de retroactividad de la Ley Penal tiene raigambre constitucional y convencional."<sup>38</sup>.

Para agregar a lo dicho por el Dr. Nicolás Durrieu, otro de los cambios más significativos es, sin dudas, la vuelta a la "bala de plata". Esto es, la posibilidad de solicitar la fuga del proceso a cambio del pago total de los montos involucrados. En los casos de evasión (tanto de tributos como de recursos de la seguridad social), así como también de la figura de aprovechamiento indebido de subsidios, se prevé que la acción penal se extinguirá si se aceptan y cancelan en forma incondicional y total las obligaciones evadidas, aprovechadas o percibidas indebidamente más intereses y multas, hasta los treinta (30) días hábiles posteriores al acto procesal, por el cual se notifique fehacientemente la imputación penal que se le realiza. Este beneficio se otorga por única vez a cada persona humana o jurídica obligada (artículo 16).

Las diferencias entre la disposición actual y la de la Ley N° 24.769, en lo atinente a esta cuestión, son las siguientes: (i) el actual beneficio aplica solamente para los delitos previstos en los cinco artículos mencionados de la nueva ley penal tributaria; (ii) la nueva ley no sólo exige el pago de las obligaciones evadidas sino también sus "accesorios" (intereses y multas); (iii) el beneficio hoy vigente podrá ser otorgado por única vez por cada persona física o jurídica; (iv) por último, el pago ya no necesita ser espontáneo, sino que puede producirse inclusive luego de iniciado el proceso penal,

---

<sup>37</sup> Entrevista a Nicolás Durrieu, socio de Durrieu Abogados SC. Artículo periodístico del diario "El cronista" del día miércoles 07/02/2018

<sup>38</sup> Entrevista a Nicolás Durrieu, socio de Durrieu Abogados SC. Artículo periodístico del diario "El cronista" del día miércoles 07/02/2018

dentro de los 30 días hábiles de notificada la imputación, circunstancia que suele suceder en la declaración indagatoria, aunque podría ocurrir antes.

La Norma se refiere al término "Acto Procesal", este es la audiencia de declaración indagatoria, ya que es la primera oportunidad en la que, quien cometió el ilícito, tiene conocimiento pleno y fehacientemente de las pruebas y hechos por los que se le acusa. En otras palabras y volviendo a lo explicado en el capítulo anterior, aquí se presenta la acción dolosa por la cual, entra en vigencia la Ley de Procedimiento Fiscal (L. 11.683) en el caso que se hable de un monto menor a \$400.000 (pesos cuatrocientos mil), o bien, la Ley Penal Tributaria y Previsional, en el caso que el monto en cuestión, sea superior a \$400.000 (pesos cuatrocientos mil).

Por otra parte, pero siguiendo con las modificaciones, es importante destacar que en lo que hace a la Ley de Procedimiento Fiscal (L. 11.683), se ha eliminado la sanción de multa a la persona jurídica para evitar que se superponga con la sanción administrativa y la consecuente violación al principio "Non bis in ídem", que impide que un mismo sujeto (sea persona humana o jurídica) sea sancionado en más de una ocasión con el mismo fundamento y por los mismos hechos, por ejemplo, Una persona es condenada por un delito de apropiación indebida debiendo indemnizar a una empresa en una cantidad. A su vez, la empresa había emprendido acciones civiles contra esa persona en otro Juzgado para reclamar la misma indemnización. En este caso debe aplicarse el principio "non bis in ídem" para evitar que se sancione doblemente por los mismos hechos.

Muchos tratadistas consideran que la eliminación de la multa luce acertada, toda vez que la misma sanción se establece a nivel administrativo en el artículo 46 de la Ley de Procedimiento Tributario, lo que generaba discusión respecto de la aplicación al caso de la garantía de Non bis in ídem explicada en el párrafo anterior.

### ***Modificaciones en la Ley de Procedimiento Fiscal (Ley N° 11.683)***

Mediante la sanción de la Ley 27.430, publicada en el Boletín Oficial el 29 de diciembre de 2017, se introducen reformas significativas al sistema tributario argentino y, entre ellas, modificaciones a la Ley del Procedimiento Tributario Nacional N° 11.683.

A continuación expondremos determinadas modificaciones que se produjeron en la Ley de Procedimiento Tributario Nacional, como resultado de la última reforma del 29 de diciembre de 2017.

### ***Modificaciones de la figura de clausura de un establecimiento***

#### ***Clausura preventiva***

El inciso f) del artículo 35, sustituido por la Ley 27.430, establece las facultades del Fisco para clausurar preventivamente un establecimiento cuando se constate la configuración de dos o más hechos y omisiones, previstos en el artículo 40. Este último contempla situaciones tales como la no emisión de facturas o comprobantes y la falta de registración de trabajadores.

Adicionalmente, se requiere que exista un perjuicio grave o que el responsable registre antecedentes por haber cometido la misma infracción en un período no superior a dos años desde

que se detectó la anterior, siempre que se cuente con resolución condenatoria, aunque no se encuentre firme.

Este inciso, en su nueva redacción, (i) eleva a la cantidad de dos, los hechos que deben configurarse para que proceda la clausura preventiva; (ii) eleva a dos años el período a considerar, en el cual el responsable registre el antecedentes de haber cometido la misma infracción; y (iii) agrega, también, que dicho antecedente debe contar con resolución condenatoria, aclarando que esta deberá ser tenida en cuenta, aun cuando no haya quedado firme.

### *Clausura*

La Ley 27.430 concreta algunas modificaciones propuestas a la sanción de clausura de un establecimiento, modificaciones que incluyen:

La disminución en la aplicación de la sanción de clausura, que puede extenderse de 2 a 6 días (anteriormente, la sanción de clausura podía tener una duración de 3 a 10 días).

Entre los supuestos que motivan la aplicación de esta sanción, se incluye la modificación del inciso a) del artículo 40, que indica que la sanción se aplica a quienes no emitan facturas o comprobantes.

Esta sanción también se aplica a los establecimientos de al menos 10 empleados que tengan 50 % o más del personal sin registrar.

La Ley N° 27.430 suprime la duplicación de esta sanción, que estaba prevista para el caso en que se cometiera una nueva conducta pasible de reproche dentro de los dos años de detectada la primera.

La norma, en su redacción anterior, preveía, juntamente con la sanción de clausura, la adición de una multa para todos los casos detallados en la normativa. En su redacción actual, el único supuesto en el cual se prevé que a la sanción de clausura se le adicione la sanción de multa es aquel en el cual el empleador ocupe trabajadores en relación de dependencia y no se encuentren registrados ni declarados conforme a las leyes respectivas (la multa oscilará entre \$ 3.000 (pesos tres mil) y \$ 100.000 (pesos cien mil)).

### ***Modificaciones a las sanciones de multa por omisión de impuestos y por defraudación***

#### *Omisión de impuestos*

Con la nueva redacción introducida por la Ley 27.430, se prevé la aplicación de sanción de multa equivalente al 100 % del impuesto no pagado para quienes omitan el pago de impuestos, actuar como agentes de retención o percepción, el pago de ingresos a cuenta o anticipos de impuestos.

La sanción de multa se eleva al 200 % del tributo no pagado, cuando la omisión se vincule con transacciones entre contribuyentes locales y personas humanas, jurídicas o demás entidades, radicadas en el exterior.

En caso de reincidencia, la sanción se eleva al 200 % en relación con las omisiones indicadas en el primer párrafo de este título; y se eleva al 300% cuando la conducta refiera a los supuestos indicados en el segundo párrafo.

### *Defraudación*

Para el caso de defraudación, la modificación introducida por la Ley 27.430 disminuye el rango de la sanción de multa, que se establece en 2 a 6 veces el importe del tributo evadido al Fisco mediante declaraciones engañosas u ocultaciones maliciosas.

Se sustituye el artículo agregado a continuación del 46, que pasa a sancionar con multa de 2 a 6 veces el monto del beneficio al contribuyente que se aproveche indebidamente de beneficios tributarios, reintegros, recuperos o devoluciones.

La Ley 27.430 agrega un artículo el cual reprime al que simule la cancelación de obligaciones tributarias o de recursos de la seguridad social (la multa se gradúa de 2 a 6 veces el monto simulado).

Entre la enumeración de casos que se consideran reveladores de la voluntad de defraudar al Fisco que contempla el artículo 47°, la Ley N° 27.430 incluye como inciso f) el supuesto en que “no se utilicen los instrumentos de medición, control, rastreo y localización de mercaderías”, tendientes a facilitar la verificación y fiscalización de los tributos, cuando ello resulte obligatorio.

### **Demás modificaciones al régimen sancionatorio**

#### *Agentes de retención y percepción*

En el supuesto de agentes de retención o percepción que mantengan retenciones o percepciones en su poder, luego de vencidos los plazos en que debieran ingresarlas, se disminuye la severidad de la sanción, previéndose una multa que puede ser de 2 a 6 veces el tributo retenido o percibido.

#### *Eximición y reducción de sanciones*

La Ley 27.430 modifica aspectos vinculados con la eximición y reducción de sanciones.

En particular, se dispone que, si un contribuyente (no reincidente) regulariza su situación mediante la presentación de una declaración jurada original o su rectificativa, antes de que se le notifique una orden de intervención, quedará exento de responsabilidad infraccional.

Si ello ocurre entre la notificación de una orden de intervención y la notificación de una vista conferida a instancias de una inspección actuante, las multas de que sean posibles se reducirán al cuarto del mínimo legal. La norma alude al procedimiento por infracciones materiales, las que se disponen para los supuestos de omisión de impuestos y defraudación.

Si la regularización de la situación del contribuyente se produce antes de corrida la vista en el procedimiento de determinación de oficio de la deuda tributaria, las sanciones se reducen a la mitad de su mínimo legal. La sanción será de tres cuartos del mínimo legal si el contribuyente regulariza su situación luego de corrida la vista, pero antes del vencimiento “del primer plazo de 15 días” para responderla. En tanto la norma propuesta menciona el “primer plazo de 15 días”, resulta lógico concluir que tal reducción no sería procedente en caso que se haya pedido prórroga del plazo para contestar la vista.

Si el contribuyente (no reincidente) consiente la determinación de oficio que practica el Fisco, la multa material allí aplicada quedará reducida, de pleno derecho, al mínimo legal.

Este artículo no será de aplicación cuando se habilite el trámite de la instancia de conciliación administrativa.

#### *Reiteración de infracciones y reincidencia*

La Ley N° 27.430 agrega a la Ley de Procedimiento supuestos en los cuales se considerará cuándo existe reiteración de infracciones, y cuándo, reincidencia.

Existirá reiteración de infracciones cuando se cometa más de una transgresión de la misma naturaleza sin que exista resolución o sentencia condenatoria firme al momento de la nueva comisión.

Existirá reincidencia cuando el infractor condenado por sentencia o resolución firme, con posterioridad a dicha sentencia o resolución, cometa una nueva infracción de la misma naturaleza (antes de transcurridos los 5 años de que la sanción se haya impuesto).

#### *Atenuantes y agravantes*

La Ley N° 27.430 detalla los supuestos que serán considerados atenuantes o agravantes en el momento de graduar las sanciones dispuestas en la ley. En la enumeración de conductas atenuantes, se incluye la actitud positiva frente a la fiscalización, situaciones de colaboración y buena conducta en general, entre otros. Por su parte, se consideran agravantes la actitud negativa frente a la fiscalización o verificación, la falta de colaboración, el incumplimiento irregular de los deberes formales, entre otros.

## CAPITULO V

### *Jurisprudencia - Pronunciamientos*

En capítulos anteriores se habló de los antecedentes en cuanto se refiere a modificaciones y disposiciones de la Ley Penal Tributaria y Previsional, para luego abocarnos a explicar el tratamiento de los delitos e infracciones tributarias de la Norma, centrándonos en el ilícito de la Evasión Fiscal y Previsional, simple y agravada, definiéndolo a través de doctrinas, caracterizando este delito y exponiendo las causas que llevan a su generación.

En el actual capítulo se pretende exponer los pronunciamientos en que los Tribunales Fiscales han tratado el caso de la Evasión Fiscal y Previsional. Con el objetivo de conocer la aplicabilidad de la Ley Penal Tributaria y Previsional a través de casos reales, como también la aplicación de la Ley de Procedimiento Fiscal.

En primer lugar se definirá el órgano de contralor, para luego exponer los fallos que ha dictado la Justicia, en base a situaciones en las que trata el ilícito de la Evasión.

#### ***Tribunal Fiscal de la Nación (TFN)***

El Tribunal Fiscal de la Nación (TFN) es un organismo encuadrado dentro del Poder Ejecutivo, con funciones jurisdiccionales destinadas a resolver las controversias que se plantean entre los contribuyentes, responsables y demás sancionados y la AFIP, en lo que hace a su conformación por la Dirección General Impositiva (DGI) y la Dirección General de Aduanas (DGA), ya que no es competente respecto a las resoluciones dictadas por la Dirección General de los Recursos de la Seguridad Social.

El TFN es un ente autárquico, que goza de total imparcialidad, es decir, no está ligado a normas interpretativas sancionadas por AFIP o cualquier Ministerio. Fue creado por la Ley n° 15.265, sancionada el 29/12/1959, promulgada el 14 de enero de 1960 y publicada el 27 del mismo mes, con el objetivo de satisfacer la necesidad de revisión de las decisiones de la Administración Federal de Ingresos Públicos por un órgano especializado ajeno al ente recaudador, satisfaciendo la eficaz protección de los derechos de los administrados y procurando una recaudación ajustada al principio de legalidad.

Asimismo se buscaba aliviar a la D.G.I. /D.G.A. en las tareas de juzgador administrativo, concentrando el esfuerzo en la función recaudadora. De esta manera, se pretendía lograr mayor transparencia en el proceso de reclamos administrativos ya que, con anterioridad a la creación del TFN, sólo existían en el procedimiento tributario los recursos administrativos planteados ante la propia Administración Tributaria. Estos recursos eran resueltos por ella, con lo cual, los planteos formulados por los administrados no tenían mayores posibilidades de prosperar. El establecimiento del T.F.N. se ha inspirado en la *TaxCourt* de los Estados Unidos, que es un tribunal que conoce sobre las decisiones de la Administración General de Impuestos y funciona como un verdadero tribunal de justicia, con todas las garantías como tal, pero considerado por la ley como un órgano administrativo.

El TFN inicio sus actividades el 28 de abril de 1960 y el 12 de julio de ese mismo año, dicto su primera sentencia. El TFN tiene sede en CABA, específicamente sobre la calle Julio A. Roca 651, piso 7°.

Además, el T.F.N. cumple con una valiosa función de interpretación de las normas tributarias y de creación jurisprudencial, avalada por la especialización de sus miembros.

Salvo algunas disposiciones formales, existe uniformidad en el trámite de procedimiento ante el T.F.N. en las causas impositivas y aduaneras.

#### *Rasgos característicos del organismo*

**Autarquía:** según lo dispone el art. 154 de la Ley de Procedimiento Tributario (11.683), el organismo goza de autarquía financiera y administrativa. Esto es, que tiene la facultad de administrar los fondos asignados por las partidas presupuestarias correspondientes.

**Reglamentación del procedimiento:** El propio Tribunal dicta las reglas de procedimiento referentes a la sustanciación de las causas en las que sea competente, complementando a las ya establecidas en la Ley de Procedimiento Tributario. Su propósito es otorgar al proceso mayor rapidez y eficacia, facultándose a su Presidente para que dicte las normas complementarias que correspondan para unificar trámites procesales y cuestiones administrativas. Esta reglamentación se encuentra delineada en el Reglamento de Procedimiento del T.F.N. (R.P.T.F.N.).

#### *Facultades jurisdiccionales:*

- Impulsar de oficio el procedimiento.
- Aplicar sanciones procesales.
- Llamar a audiencia por medio de los vocales.
- Convocar audiencia pública para la vista de la causa.
- Requerir informes a DGI o DGA.
- Declarar, en el caso concreto, que la interpretación ministerial o administrativa aplicada no se ajusta a la ley interpretada.
- De dictar Plenario: Consiste en la reunión de todos los miembros del Tribunal que se convoca en situaciones excepcionales. Por ejemplo; cuando el número, similitud y concomitancia de causas a resolver haga necesario dilucidar cuestiones de derecho comunes a todas ellas; cuando una misma cuestión de derecho haya sido objeto de pronunciamientos distintos por parte de las diferentes salas; por acumulación de expedientes; o por cuestiones de orden interno,
- De practicar en la sentencia la liquidación del tributo, accesorios y multa,
- De dictar medidas cautelares,
- De graduar la pena.
- De formular la denuncia penal pertinente ante el conocimiento de un delito,
- De tener por cancelada la multa o la deuda tributaria y accesorios.

- De buscar la verdad material más allá del planteo de las partes, para lo cual posee la herramienta de las medidas para mejor proveer que pueden disponerse en cualquier momento de la causa hasta el dictado de la sentencia definitiva.

### *Composición*

El Tribunal Fiscal se encuentra conformado por:

7 salas, 4 con competencia en materia impositiva y 3 con competencia aduanera.

Las salas impositivas se integran con dos vocales abogados y un contador público. Los tres integrantes de cada sala aduanera son abogados. Cada vocal es asistido por un secretario letrado.

El Tribunal Fiscal de la Nación como pudimos ver en su funcionalidad, resuelve temas impositivos, excluyendo los de índole penal.

El 13 de julio del año 2000, en pleno gobierno de Fernando De La Rúa, se creó, mediante la ley 25.292, el fuero Penal Tributario de la Capital Federal. El objetivo buscado por la norma era especializar y agilizar la administración de justicia en los casos de ilícitos tributarios contemplados en la ley 24.769. La composición del fuero, que hasta el día de hoy se mantiene intacta es la siguiente: tres juzgados de primera instancia, tres fiscalías de primera instancia y una defensoría pública oficial. El proyecto original preveía también la creación de una Cámara de Apelaciones en lo Penal Tributario, un Tribunal Oral, una Fiscalía General de actuación ante dicha Cámara y el Tribunal Oral; y una Defensoría Oficial con igual competencia.<sup>39</sup>

El mismo día en que la ley fue publicada en el Boletín Oficial, se publicó el decreto 688/2000, el cual, fundado en razones de índole fiscal, vetaba la creación de estas últimas estructuras mencionadas. Como consecuencia de este veto parcial, los recursos de apelación y los juicios orales de las causas iniciadas en el nuevo Fuero fueron absorbidos por el fuero Penal Económico.

La puesta en funcionamiento del fuero Penal Tributario estuvo afectada desde el inicio por la grave crisis económica que atravesó el país, que limitaba la disponibilidad de recursos presupuestarios, para así afectarlos a la contratación de personal y la readecuación de espacios para el funcionamiento de las estructuras necesarias. Así fue que recién en el año 2003, bajo la presidencia de Néstor Kirchner, quien en su discurso inaugural prometía “traje a rayas para los evasores”, ingresaron las primeras causas en el fuero.

El 24 de octubre de 2002 se han otorgado mediante la acordada (CSJN) 34/2002, atribuciones de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico como tribunal de apelación en materia penal tributaria.

Según la Resolución 127/2002, son funciones de la Fiscalía:

Artículo 1º: "Disponer que la Fiscalía ante la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico intervenga ante dicha alcanzada al entender esta en los recursos y cuestiones de

---

<sup>39</sup>Gershanik, Martin "El impacto del fuero penal tributario en la lucha contra la evasión fiscal". Revista Pensamiento Penal. 2013.

competencia que se planteen a partir de puesta en funcionamiento de los Juzgados Nacionales en lo Penal Tributario".

Artículo 2°: "Disponer que la Fiscalía ante los Tribunales Orales en lo Penal Económico intervengan ante los Tribunales Orales en lo Penal Económico en ocasión de los juicios originados en delitos investigados por los Juzgados Nacionales en lo Penal Tributario".

Artículo 3°: "Disponer que las Fiscalías Nacionales en lo Penal Tributario, una vez que comiencen a funcionar, dependan funcionalmente de la Fiscalía ante la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, de igual modo y en los mismos términos que las Fiscalías de Primera Instancia en lo Penal Económico".

Artículo 4°: "Reiterar al Poder Ejecutivo Nacional, a través del Ministerio de Economía, para que se instrumente presupuestariamente la asignación de los créditos necesarios para poner en funcionamiento el Ministerio Público Fiscal en lo Penal Tributario, cumpliendo así con lo dispuesto por el Honorable Congreso de la Nación".

A las atribuciones de la resolución 127/2002, se adiciono la publicación en el boletín oficial el día 27 de enero de 2015, la Ley 27.097, cuyo objeto tuvo seguir estructurando el Fuero Penal Tributario, incorporando la competencia material y territorial de los Juzgados Nacionales en lo Penal Tributario a los Juzgados Nacionales en lo Penal Económico.

En sus primeros dos artículos, esta Ley (27.097) explica cómo serán esas atribuciones:

Ley 27.097

Artículo 1°: " A partir de la entrada en vigencia de la presente Ley, los juzgados nacionales en lo penal económico tendrán, juntamente con la competencia material y territorial que actualmente poseen, la atribuida a los juzgados nacionales en lo penal tributario.

Los juzgados nacionales en lo penal tributario creados por el artículo 3° de la ley 25.292, que actualmente están denominados con los números 1,2 y 3, se transformaran en los juzgados nacionales en lo penal económico números 9, 10 y 11, respectivamente, con idéntica competencia y estructura que estos últimos. A tal fin se crean los cargos consignados en el Anexo que forma parte de esta ley".

Artículo 2°: " Sera competencia de las fiscalías en lo penal económico, además de la que poseen en la actualidad, la atribuida a la fiscalía en lo penal tributario, creadas por el artículo 6° de la ley 25.292".

En el artículo 1° de la Ley 27.097 se cita el artículo 3° de la Ley 25.292, cuyo contenido es la creación de 3 (tres) Juzgados Nacionales en lo Penal Tributario con una Secretaria por cada uno de ellos.

Mientras que el artículo 2° de la Ley 27.097 hace referencia al artículo 6° de la Ley 25.292, en donde se fija la creación de 3 (tres) Fiscalías ante los Juzgados Nacionales en lo Penal Tributario con una Secretaria por cada una de ellas.

### ***El significado de la Jurisprudencia en el ámbito sancionatorio***

La jurisprudencia, en el lenguaje jurídico, refiere al conjunto de pronunciamientos que dictan las personas que tienen capacidad y facultad de interpretar las normas jurídicas, adaptándolas a cada caso concreto.

El paso de la legislación y el establecimiento de las leyes a su real cumplimiento requieren de decisiones, que a veces no están explícitas en las normas. Justamente por estas cuestiones de jurisprudencia es que los jueces no son ni podrán ser jamás personas mecánicas que actúen al pie de la letra, sino que deben formar y poseer criterios particulares.

La jurisprudencia se forma a partir de todos los fallos de tribunales judiciales, ya que todo constituirá un precedente de acción. Es por esto, que una decisión de un juez no tiene solamente el efecto actual, sino que servirá de precedente para futuras ocasiones, tanto de ellos como de otros magistrados. La frase '*sentar jurisprudencia*' se usa justamente para aquellas situaciones en las que un juez establece los parámetros con los que la justicia comenzará a expedirse en algún caso.

La jurisprudencia es entonces una fuentes del derecho, cuyo valor varía según la organización de cada país. Se diferencia de las otras fuentes:

Legislación: Se incluyen aquí la Constitución, las Leyes Nacionales y Municipales, los decretos de menor valor,

Doctrina: Estudios y observaciones de carácter científico, realizadas a partir de juristas,

Costumbre: Circunstancias que, sin ir en contra de ninguna ley o decreto, se repiten por un tiempo y son aceptadas por una comunidad hasta transformarse en culturales, aunque no estén registradas ni legisladas.

### ***Tipos de jurisprudencia***

Se puede establecer una clasificación dentro del concepto y definición de jurisprudencia, de acuerdo a su condición respecto de la ley misma:

Jurisprudencia contra "legem": Es aquella que determina resultados contrarios a las leyes. Solo podría ser válida en el caso de un país en el que la jurisprudencia esté por encima de la ley en la escala de fuentes, cosa que no podría suceder en los países de derecho continental (como el nuestro).

Jurisprudencia deformante: Es la que se expide alterando el sentido de una ley, aplicándola pero en un caso distinto de aquel para el cual está prevista.

Jurisprudencia derogatoria: Es la que interpreta una legislación como inconstitucional. No se trata de una anulación de la ley escrita, pero sí de una inaplicabilidad en los hechos.

Jurisprudencia plenaria: Es la que se aplica a través de una reunión de todos los jueces de una cámara o de una corte. A esos fallos se los conoce como fallos plenarios.

Jurisprudencia restrictiva: Es la que interpreta una ley limitando su aplicación. Se destacan en este caso las normas que establecen privilegios.

A continuación, expondremos ciertos pronunciamientos, en los cuales se ve reflejada la competencia del Fuero Penal Económico y Penal Tributario, como a su vez, la aplicación (de

corresponder) de la Ley Penal Tributaria y Previsional como también de la Ley de Procedimiento Fiscal.

La idea de exponer los fallos con sus respectivos análisis, es que se conozcan algunas de las Jurisprudencias aplicadas en el ámbito Penal Tributario, como además, las practicas que las provocaron. Como también conocer la acción del órgano de contralor a los efectos de dictar su sentencia.

### ***Pronunciamientos***

#### ***Fallo N°1: Evasión Tributaria agravada y apropiación indebida de recursos de la Seguridad Social.***

Cámara Federal de Apelaciones de San Martín, sala II

Aranguren Ricardo y otros/infr. ley 24769

13/03/2012

Tribunal: Cámara Federal de Apelaciones de San Martín, sala II

Fecha: 13/03/2012

Partes: Aranguren Ricardo y otro s/infr. Ley 24769

Cita online: AR/JUR/1818/2012

Hechos

El juez de instrucción dictó el procesamiento de los integrantes de una sociedad anónima en orden a los delitos de evasión tributaria agravada y apropiación indebida de recursos de la seguridad social, al no haber ingresado al erario público los aportes previsionales derivados de las declaraciones juradas presentadas ante la AFIP. Apelada la sentencia por la defensa de los imputados, la Cámara resolvió confirmarla, cambiando la calificación legal a evasión simple, de conformidad con las modificaciones introducidas a la ley penal tributaria por la ley 26.735.

1 - Resulta procedente dictar el procesamiento de los integrantes de una sociedad anónima en orden a los delitos de evasión simple y apropiación indebida de los recursos de la seguridad social, por haber omitido el ingreso al erario público de los aportes previsionales derivados de las declaraciones juradas presentadas ante la AFIP, pues el análisis global de la prueba permite, por ahora y en grado de probabilidad, afirmar que en los hechos materia de reproche, habría existido una decisión mancomunada para su consumación, atento a que la efectiva integración de los órganos societarios implica, en principio, asumir un rol protagónico y decisorio en la persona jurídica.

2 - Si las presuntas sumas evadidas no superan los cuatrocientos mil pesos que, como condición objetiva de punibilidad, estableció el Art. 7 de la ley 26.735, la imputación dirigida bajo la rúbrica del Art. 8 de la ley 24.769 perdió vigencia, por la aplicación de pleno derecho de la directiva contenida en el Art. 2 del Código Penal, sin perjuicio de que el reproche criminal pudiera ajustarse a las previsiones del Art. 6 de la ley 26.735, sustitutivo del Art. 7 de la ley penal tributaria.

### Resolución del Tribunal

I) Confirmar el procesamiento de Ricardo Aranguren modificándose la calificación legal por el artículo 7°, ley 24.769 (conf. ley 26.735, 1 hecho), en concurso real con los hechos por los cuales ya fuera procesado; y la traba de embargo sobre sus bienes por \$250.000 (fs. 1636/1653v., punto dispositivo I).

II) Confirmar el procesamiento de Juan Carlos Gómez en orden al artículo 9°, ley 24.769 (12 hechos), en concurso real con los hechos por los cuales ya fuera procesado; y la traba de embargo sobre sus bienes por \$4.000.000 (fs. 1636/1653v., punto dispositivo II).

III) Confirmar el procesamiento de Roberto Ángel Lorenzo en orden al artículo 9°, ley 24.769 (21 hechos), en concurso real con los hechos por los cuales ya fuera procesado; y la traba de embargo sobre sus bienes por \$8.600.000 (fs. 1636/1653v., punto dispositivo III).

IV) Confirmar el procesamiento de Genaro Claudio Breglia modificándose la calificación legal en orden al artículo 7°, ley 24.769 (conf. ley 26.735, 8 hechos) y la traba de embargo sobre sus bienes por \$1.500.000 (fs. 1636/1653v., punto dispositivo IV).

V) Confirmar el procesamiento de Jorge Raúl Cóceres en orden al artículo 9°, ley 24.769 (9 hechos) y la traba de embargo sobre sus bienes por \$4.600.000 (fs. 1636/1653v., punto dispositivo V).

VI) Confirmar el procesamiento de Sabino Vicente Basile en orden al artículo 9°, ley 24.769 (9 hechos) y la traba de embargo sobre sus bienes por \$4.600.000 (fs. 1636/1653v., punto dispositivo VI).

VII) Confirmar el procesamiento de Sergio Antonio Brocchini en orden al artículo 9°, ley 24.769 (21 hechos) y la traba de embargo sobre sus bienes por \$8.600.000 (fs. 1636/1653v., punto dispositivo VII).

VIII) Confirmar el procesamiento de Gustavo Juan Damiani en orden al artículo 9°, ley 24.769 (21 hechos) y la traba de embargo sobre sus bienes por \$8.600.000 (fs. 1636/1653v., punto dispositivo VIII).

IX) Confirmar el procesamiento de Ronaldo Diego Spoltore modificándose la calificación legal en orden al artículo 7°, ley 24.769 (8 hechos, conf. ley 26.735) y artículo 9° de la misma ley (12 hechos); y la traba de embargo sobre sus bienes por \$5.500.000 (fs. 1636/1653v., punto dispositivo IX).

X) Confirmar el procesamiento de Gustavo Federico Montalván en orden al artículo 9°, ley 24.769 (12 hechos) y la traba de embargo sobre sus bienes por \$4.000.000 (fs. 1636/1653v., punto dispositivo X).

XI) Confirmar el procesamiento de Adrián Jorge David Costa en orden al artículo 9°, ley 24.769 (9 hechos) y la traba de embargo sobre sus bienes por \$4.600.000 (fs. 1636/1653v., punto dispositivo XI).

XII) Confirmar el procesamiento de Ariel Edgardo Anchava en orden al artículo 9°, ley 24.769 (9 hechos) y la traba de embargo sobre sus bienes por \$4.600.000 (fs. 1636/1653v., punto dispositivo XII).

XIII) Confirmar el procesamiento de María Elena Neira en orden al artículo 9°, ley 24.769 (12 hechos) y la traba de embargo sobre sus bienes por \$4.000.000 (fs. 1636/1653v., punto dispositivo XIII).

XIV) Confirmar el procesamiento de Hernán Santiago Vidal en orden al artículo 9°, ley 24.769 (12 hechos) y la traba de embargo sobre sus bienes por \$4.000.000 (fs. 1636/1653v., punto dispositivo XIV).

XV) Confirmar el procesamiento de Javier Fernando Vidal en orden al artículo 9°, ley 24.769 (12 hechos) y la traba de embargo sobre sus bienes por \$4.000.000 (fs. 1636/1653v., punto dispositivo XV).

XVI) Confirmar el procesamiento de Augusto Lorenzo Gobello en orden al artículo 9°, ley 24.769 (12 hechos) y la traba de embargo sobre sus bienes por \$4.000.000 (fs. 1636/1653v., punto dispositivo XVI).

XVII) Confirmar el procesamiento de José María Quintero en orden al artículo 9°, ley 24.769 (21 hechos) y la traba de embargo sobre sus bienes por \$8.600.000 (fs. 1636/1653v., punto dispositivo XVII).

XVIII) Confirmar el procesamiento de Juan Antonio Tagliaferro en orden al artículo 9°, ley 24.769 (12 hechos) y la traba de embargo sobre sus bienes por \$4.000.000 (fs. 1636/1653v., punto dispositivo XVIII).

XIX) Confirmar el procesamiento de Carlos Marcelo Robles en orden al artículo 9°, ley 24.769 (9 hechos) y la traba de embargo sobre sus bienes por \$4.600.000 (fs. 1636/1653v., punto dispositivo XIX).

XX) Confirmar el procesamiento de Marcelo Gustavo Semino en orden al artículo 9°, ley 24.769 (9 hechos) y la traba de embargo sobre sus bienes por \$4.600.000 (fs. 1636/1653v., punto dispositivo XX).

XXI) Confirmar el procesamiento de Julio Raúl Acosta modificándose la calificación legal en orden al artículo 7°, ley 24.769 (conf. ley 26.735, 8 hechos) y artículo 9° de la misma ley (9 hechos); y la traba de embargo sobre sus bienes por \$6.100.000 (fs. 1636/1653v., punto dispositivo XXI).

XXII) Confirmar el procesamiento de Gabriel Gerardo Acosta en orden al artículo 9°, ley 24.769 (9 hechos) y la traba de embargo sobre sus bienes por \$4.600.000 (fs. 1636/1653v., punto dispositivo XXII).

XXIII) Confirmar el procesamiento de José Daniel Breglia en orden al artículo 9°, ley 24.769 (9 hechos) y la traba de embargo sobre sus bienes por \$4.600.000 (fs. 1636/1653v., punto dispositivo XXIII).

XXIV) Confirmar el procesamiento de Edgardo Oscar Cerezuela en orden al artículo 9°, ley 24.769 (12 hechos) y la traba de embargo sobre sus bienes por \$4.000.000 (fs. 1636/1653v., punto dispositivo XXIV).

XXV) Confirmar el procesamiento de Mario Abel Camaño modificándose la calificación legal en orden al artículo 7°, ley 24.769 (conf. ley 26.735, 8 hechos) y la traba de embargo sobre sus bienes por \$1.500.000 (fs. 1636/1653v., punto dispositivo XXV).

XXVI) Confirmar el procesamiento de Osvaldo José Semino modificándose la calificación legal en orden al artículo 7°, ley 24.769 (conf. ley 26.735, 19 hechos); y la traba de embargo sobre sus bienes por \$3.400.000 (fs. 1636/1653v., punto dispositivo XXVI).

XXVII) Confirmar el procesamiento de Josefina Benigna Asaro en orden al artículo 9°, ley 24.769 (9 hechos) y la traba de embargo sobre sus bienes por \$4.600.000 (fs. 1636/1653v., punto dispositivo XXVII).

XXVIII) Confirmar el procesamiento de Pablo Fabián Bianchetti modificándose la calificación legal en orden al artículo 7°, ley 24.769 (conf. ley 26.735, 8 hechos) y artículo 9° de la misma ley (9 hechos); y la traba de embargo sobre sus bienes por \$6.100.000 (fs. 1636/1653v., punto dispositivo XXVIII).

XXIX) Confirmar el procesamiento de Pablo Leonardo Bianchetti modificándose la calificación legal en orden al artículo 7°, ley 24.769 (conf. ley 26.735, 8 hechos) y la traba de embargo sobre sus bienes por \$1.500.000 (fs. 1636/1653v., punto dispositivo XXIX).

XXX) Confirmar el procesamiento de Marcelo Camaño en orden al artículo 9°, ley 24.769 (12 hechos) y la traba de embargo sobre sus bienes por \$4.000.000 (fs. 1636/1653v., punto dispositivo XXX).

XXXI) Confirmar el procesamiento de Silvia Susana García Burth en orden al artículo 9°, ley 24.769 (21 hechos) y la traba de embargo sobre sus bienes por \$8.600.000 (fs. 1636/1653v., punto dispositivo XXXI). Regístrese, notifíquese y devuélvase. — Daniel Mario Rudi. — Alberto Daniel Criscuolo. — Hugo Daniel Gurruchaga.

### ***Fallo n° 2: Simulación Dolosa de Pago. Aplicación de la Ley Penal más Benigna.***

Este pronunciamiento dicta del mes de noviembre de 2015. En este caso podremos ver la aplicación de la Ley Penal más Benigna para un caso de sobreseimiento, ante la denuncia a un contribuyente por parte de AFIP por Evasión Tributaria Simple de IVA por periodos del año 2005 y 2006, y Simulación Dolosa de pago, por haber declarado crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado (IVA) correspondientes a los periodos; 01/2006, 02/2006 y 04/2006 a 08/2006, mediante su compensación con saldos de libre disponibilidad de IVA, que se obtuvieron a través de la registración de facturas de compra apócrifas.

A continuación conoceremos los hechos, la resolución y los fundamentos de la Cámara Federal de Córdoba, Sala B.

Hechos y Fundamentos:

I.- A fs. 3/31 vta. obra denuncia de la División Jurídica de la Dirección Regional de AFIP-DGI en contra de Omar Alfenio MAGGI por los delitos de Evasión Tributaria Simple del Impuesto al Valor Agregado por los períodos fiscales 2005 (\$173.388,94) y 2006 (\$362.855,05) y Simulación Dolosa de Pago (Arts. 1 y 11 de la ley 24.769, respectivamente).

Las maniobras habrían consistido en haber declarado crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado (IVA) correspondientes a los periodos 01/2006, 02/2006 y 04 a 08/2006 mediante su compensación con saldos a su favor de libre disponibilidad de IVA obtenidos a través de la registración

de facturas de compra apócrifas. Como resultado de las supuestas maniobras desplegadas por Maggi, el perjuicio causado al Estado Nacional ascendería a la suma de \$6.863,13 (Enero de 2006); \$2.812,53 (febrero de 2006); \$5.118,30 (Abril de 2006); \$3.764,25 (Mayo de 2006); \$3.452,77 (Junio de 2006); \$1.506,54 (Julio de 2006) y \$1.261,60 (Agosto de 2006).

Los proveedores apócrifos señalados son: 1) Impofinan S.A., 2) Agro Productos Pampeanas S.A., 3) Eclipse Cereales S.R.L., 4) Agrícola Federal Matute S.A., 5) Agro Santa Isabel S.R.L., 6) Cereales Chiqui S.R.L., 7) Agrícola Flores del Oeste S.A., 8) La Pampeana Cereales S.R.L., 9) Castellano Walter, 10) Cereales La Palmera S.R.L., 11) Tecnificación Agrícola S.R.L. y 12) Argenplay S.A.

La AFIP señala en su denuncia que el Juez debía investigar la participación efectiva del imputado Omar Alfenio MAGGI -en los términos de los arts. 1 y 11 de la Ley 24.769-, es decir, si el contribuyente mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión, haya evadido total o parcialmente el pago de tributos al fisco y/o si el mismo contribuyente mediante registraciones o comprobantes falsos o cualquier otro ardid o engaño, haya simulado el pago total o parcial de obligaciones tributarias o de recursos de la seguridad social.

Con fecha 08/02/2012 (fs. 35/36), la Fiscalía Federal de San Francisco requirió instrucción en contra del responsable Omar Alfenio MAGGI por el delito de Simulación Dolosa de Pago, siete (7) hechos en concurso real (art. 55 del C.P.). Asimismo, solicitó la desestimación de las actuaciones en relación al delito de evasión simple previsto en el art. 1 de la Ley 24.769, en virtud de haberse modificado la condición objetiva de punibilidad mediante la Ley 26.735, la cual elevó el monto mínimo al tributo no ingresado de \$100.000 a \$400.000, razón por la cual resulta aplicable la nueva norma y en virtud del art. 2 del Código Penal, corresponde la aplicación de la Ley Penal más benigna en favor del imputado. Es decir, que los montos evadidos por el contribuyente no alcanzan la condición objetiva de punibilidad establecida por el art. 1.

Resolución del Tribunal:

Por unanimidad:

I.- CONFIRMAR la resolución dictada con fecha 10 de junio de 2015 por el Juzgado Federal de Bell Ville, en cuanto dispuso sobreseimiento de Omar Alfenio MAGGI, en razón de que el hecho investigado no encuadra en una figura penal (art. 336, inc. 3º del Código Procesal Penal de la Nación), con declaración de que la formación de la presente causa no afecta el buen nombre y honor del que hubiere gozado.

**Fallo N° 3: Retención indebida de recursos de la Seguridad Social. Art 9 de la Ley 24.769.<sup>40</sup>**

El presente Fallo, se dictó en el año 2011 en la Cámara Penal Federal de Apelaciones de La Plata, y fue procedente del Juzgado Federal de Quilmes.

La causa se inició en diciembre de 2006 por, en ese entonces, el Jefe Interino de la sección Penal Tributaria de la Dirección Regional Sur de AFIP. El motivo de la denuncia fue que una empresa de recolección de residuos, en su calidad de agente de retención, omitió ingresar al ente recaudador los montos retenidos al personal en relación de dependencia, en concepto de aportes al Sistema de la Seguridad Social, correspondientes a los periodos de marzo y abril de 2006. Entre ambos meses las sumas adeudadas superaron la condición objetiva de punibilidad expuesta en el artículo n° 9 de la Ley Penal Tributaria y Previsional 24.769, vigente en ese momento. Dicho artículo exponía un monto de diez mil pesos (\$10.000) como mínimo.

El Jefe Interino de AFIP aportó una impresión del formulario de Declaración Jurada (931) e impresiones del sistema informático, las cuales datan de que las obligaciones no han sido canceladas.

El organismo recaudador informó que con fecha 17 de octubre de 2006 la firma cuestionada había presentado una solicitud de acogimiento a un plan de facilidades de pago (R.G. 1966/2005 Plan A 340442) comprensivo de los saldos correspondientes a los períodos señalados, el que caducó sin haberse ingresado ninguna de las cuotas propuestas.

El Tribunal expuso lo siguiente:

I. La decisión recurrida y los agravios.

"Llega la causa a esta Alzada con motivo del recurso de apelación interpuesto (...) por la defensa de J. A. D. C. y R. D. C. contra el resolutorio (...), mediante el cual se los procesó en orden al delito de retención indebida de recursos de la seguridad social, previsto y reprimido en el 9 de la ley 24.769. Los agravios de la parte pueden resumirse así: a) la falta de configuración del elemento subjetivo del tipo penal toda vez que se indica que el señor LI. fue "quien desempeñaba para la época de determinación de las infracciones, la real administración jurídico contable de la empresa (...) padre e hijo, al margen de figurar como los dueños de la firma en los estatutos, resultan ser dos personas de trabajo que incluso trabajan en la firma de choferes de los camiones de recolección o en el caso de D. C. Hijo directamente como recolector, en los días en que falta personal destinado para ello..."; asimismo, se atribuye a LI. el hecho de haber dejado de pagar el plan articulado para regularizar la situación con el claro propósito de obtener una importante suma de dinero que exigiría luego a los imputados y que diera lugar a la causa nro. 100/3 que tramitó también ante el Juzgado Federal de Quilmes y que actualmente se encuentra radicada ante el Tribunal Oral N° 2 de esta ciudad bajo el nro. 3006/10; b) el elevado monto de la cautelar impuesta, peticionándose su reducción; c) subsidiariamente, se solicita se deje sin efecto la imposibilidad de suspensión de la acción penal en función de lo prescripto en la ley 26.476 dispuesta por el a quo."

---

<sup>40</sup> DI C. N. E. G., DI C., R.U.T.E. s/Infracción Ley 24.769 art. 9. Fecha: 13/07/11. Se adjunta en documentos anexos.

La resolución finalmente de este Fallo fue: Confirmar la decisión apelada, modificándose las medidas cautelares.

**Fallo N° 4: Autos: Berni SA S/ Infracción Ley 24.769. Penal Tributaria. Evasión Simple. Prescripción. Delito Continuado.<sup>41</sup>**

VISTOS:

El recurso de apelación de la representante de la Administración Federal de Ingresos Públicos, en su calidad de parte querellante, contra la decisión de la juez *a qua* que sobresee parcialmente a Santiago Claudio Arecha.

La memoria escrita presentada por la apelante en sustento del recurso interpuesto.

El informe de los abogados defensores de Santiago Arecha, propiciando se confirme la resolución apelada

CONSIDERARON:

El Dr. Hendler:

Que la providencia apelada sobresee parcialmente al imputado Santiago Claudio Arecha por entender extinguida la acción penal con relación a uno de los hechos de defraudación tributaria que se le atribuyen.

Que la apelante se agravia señalando que al imputado se le atribuyen varios hechos incurridos en una sucesión continuada y que, por consiguiente, el plazo de prescripción, computado desde el que cesó su comisión, no transcurrió.

Que en el caso consta que a Santiago Claudio Arecha se le atribuyen diversos hechos de defraudación tributaria, los cuales habrían ocurrido con posterioridad a aquél por el que se lo sobresee.

Que en los hechos de la índole de los que se atribuyen a Santiago Arecha tanto se considere que fuese lo que en doctrina se conoce como “delito continuado”, como si se entendiera que es una concurrencia de hechos independientes, el curso de la prescripción debe computarse a partir del último hecho.

Que el comportamiento atribuido a Arecha se refiere a la presentación de declaraciones engañosas de las ganancias obtenidas por la sociedad de la que era responsable en ejercicios anuales que van desde ~002 a 2005.

Que el último de esos hechos habría tenido lugar en agosto de 2005 por lo que la citación a prestar declaración indagatoria efectuada antes de que transcurrieran seis años desde entonces, interrumpió el curso de la prescripción de acuerdo a lo previsto por los artículos 62, inciso 2°, y 67 del Código Penal.

Que, por otra parte, según se ha señalado en numerosos precedentes, la atribución de los jueces de dictar sobreseimientos no puede ejercitarse parcialmente con relación a cada uno de los hechos en que un mismo juez entiende por razón de su conexidad, por cuanto de esa manera se contradice la razón de economía procesal que justifica la acumulación de causas conexas que

---

<sup>41</sup> Berni SA. s/Infracción Ley 24.769, incidente de apelación. Fecha: 2/05/12. Se adjunta en documentos anexos.

establece el art. 42 del Código Procesal Penal de la Nación (conf. fallos de la Sala "A", registros nros. 762/97, 756/02, 495/09, 544/09 y 325/11, entre otros).

Que, por consiguiente, la providencia apelada no se ajusta a derecho.

El Dr. Repetto:

Que comparto la conclusión a la que arriba mi colega, el Dr. Edmundo Hendler.

Que se encuentra apelado por la parte querellante la resolución de primera instancia que sobresee parcialmente a Santiago Claudio Arecha respecto de uno de los hechos investigados.

Que en el marco de la investigación se le atribuye al imputado haber participado en distintos hechos de evasión tributaria cuyas obligaciones devengaron, consecutivamente, entre los años 2002 a 2005.

Que las circunstancias específicas del legajo propician interpretar que se trata de una única maniobra delictiva. La defraudación tributaria en perjuicio del Fisco Nacional presenta similitudes que determinan una compleja perpetración; i las condiciones de tiempo, modo y participación en los hechos, permiten concatenar los hechos denunciados de modo tal que se los considere como "delito continuado", llevado a cabo por la reiterada voluntad ilícita de quienes intervinieron en él.

Que, de conformidad con el artículo 63 del Código Penal, el plazo de prescripción comienza a computarse desde que cesó la conducta, o sea el 11 de agosto de 2005, fecha en la cual se presentó la declaración jurada del último hecho imputado.

Que desde esa fecha, el plazo fue interrumpido por la citación a Arecha para que preste declaración indagatoria, el 27 de abril de 2011, de conformidad con lo establecido por el artículo 67, inciso "b", del Código Penal.

Que, en esas condiciones no ha transcurrido el plazo de prescripción de seis años (conf. artículos 62, inciso 2º, del Código Penal y 1º de la Ley Penal Tributaria)

El Dr. Bonzón:

Que se atribuye a Santiago Claudio Arecha la evasión del impuesto a las ganancias devengadas en varios ejercicios anuales consecutivos.

Que la resolución recurrida se funda en que, luego de considerar por separado cada uno de los períodos fiscales evadidos, el plazo legal de prescripción de la acción penal habría transcurrido respecto de la obligación de ingresar el impuesto a las ganancias correspondiente al año 2002.

Que la apelante se agravió del sobreseimiento parcial dictado a favor de Arecha. En sus argumentos indica que cada uno de los hechos de que se trata fueron cometidos consecutivamente, razón por la que el plazo de prescripción debe computarse desde que cesaron las comisiones, es decir en el año 2005. Sostiene, por ende, que no transcurrió el plazo de la pena máxima prevista para el delito, el cual fue interrumpido por la citación a prestar indagatoria que el juez ordenó el 27 de abril de 2011.

Que el artículo 1º de la ley 24.769 dispone expresamente que la evasión se configura por "impuesto" y por "período anual".

Que no obstante esa indicación legal, cabe reconocer que las evasiones anuales ininterrumpidas podrían demostrar un plan preconcebido plurianual; y si bien en numerosos

precedentes he sostenido que la Ley Penal Tributaria alude a una unidad delictiva, siempre que exista continuidad en los períodos imputados por más de que se integre con “hechos independientes”, las disquisiciones jurisprudenciales y doctrinarias, pronunciadas en relación al alcance del artículo 67 del Código Penal, han sido zanjadas en varias voces de la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

En este sentido, el Máximo Tribunal se inclina por la doctrina del “paralelismo”, según la cual el plazo de prescripción corre independientemente para cada delito, aun cuando exista concurso de ellos (Fallos 186:281, 201:63, 202:168, 212:324 y 305:990). Y si bien cada hecho criminal podría provocar sucesivas interrupciones del curso de prescripción, esto sucedería sólo en el caso que exista sentencia condenatoria firme que declare su realización y atribuya responsabilidad al mismo imputado (Fallos 312: 1351).

Que con el mismo alcance, pero refiriéndose especialmente a la Ley Penal Tributaria, la Cámara Nacional de Casación Penal se ha pronunciado al respecto. Así la Sala 1 entiende que “Si se tiene en cuenta que el delito continuado se caracteriza por pluralidad de hechos, interdependencia de éstos, único propósito delictual, atentado al mismo bien jurídico y tipo de realización gradual, surge sin hesitación alguna que sólo pueden considerarse como hipótesis de continuidad delictiva las acciones que pertenecen a un mismo ejercicio fiscal, mas no las que van más allá de él. Así se considera porque cada vez que se inicia uno nuevo la acción antijurídica viene a renovarse” (“Miller , Carlos Eusebio s/recurso de casación”, causa nro. 6618, registro n° 8626.I, Sala 1 de la CNCP).

Asimismo, la Sala III interpreta que “Si bien existen algunos tipos penales en los cuales la repetición de las conductas típicas implican un mayor choque de ella contra el derecho, es decir, un mayor contenido de injusto de la conducta, lo cierto es que en otros casos, como en el delito de evasión tributaria, que se perfecciona por períodos o ejercicios y por impuestos, amén de verificarse en cada caso la condición objetiva de punibilidad, la repetición da lugar a un concurso real y no a un delito continuado. Como lo determinante para establecer si hay delito continuado o no es la presencia de unidad de conducta y en consecuencia una unidad de dolo, dado que en la evasión tributaria el infractor renueva su dolo al vencimiento de cada período o ejercicio, ello obsta a la unificación de las conductas reprochadas bajo la modalidad de delito continuado en los términos del art. 54 del C.P.” (“Yunez, Carlos Alberto; Crespo Campos, Fernando y Carcumil, Miguel s/recurso de casación” causa nro. 7094, registro n° 1549.06.3, Sala III).

Que el artículo 67 del Código Penal establece que la prescripción corre, se suspende o se interrumpe separadamente para cada delito (texto según ley 25.990). Asimismo, esa disposición asigna valor interruptivo de la prescripción a la comisión de otro delito y a la primera citación a prestar declaración indagatoria, entre otros supuestos (inciso s ‘a’ y ‘b’ del artículo 67 del código citado).

Que si bien podría entenderse que el caso se trata de hechos que se repiten con continuidad, esto sólo tendría impacto en la determinación de la pena por aplicación de las reglas del concurso real (artículo 55 del Código Penal).

Que esa determinación Jada tiene que ver con la que se refiere al momento en que comienza a computarse el plazo de prescripción de cada una de las evasiones anuales no sentenciadas ni con la posibilidad de que las posteriores interrumpan el curso de la prescripción de las anteriores.

Que para resolver ambas cuestiones he de considerar la línea interpretativa que propone la Corte Suprema, entendiendo que cada período fiscal evadido, desde el 2002 hasta el 2005 configura un hecho independiente y, por ende, prescribe separadamente.

Que, por otra parte, las evasiones sucedidas en forma continuada no tienen valor interruptivo entre sí; en tanto para entender que se trata de la “comisión de otro delito” se requiere condena firme que declare la responsabilidad de la sociedad anónima Berni en cada una de las evasiones atribuidas.

Qué, entonces, el único hecho con virtualidad interruptiva es la citación a prestar declaración indagatoria a Santiago C. Arecha, responsable de la sociedad anónima.

Que esa providencia tuvo lugar cuando ya había operado el plazo de seis años (conf. Art. 1º de la ley 24.769), el 27 de abril de 2011.

Que, en esas condiciones, propicio se confirme la resolución apelada en cuanto declara prescripta la acción penal respecto de Santiago Claudio Arecha.

Con costas.

Por lo que, por mayoría, SE RESUELVE: REVOCAR la resolución apelada en cuanto ha sido materia de recurso. Sin costas.

Regístrese, notifíquese y devuélvase.

EDMUNDO S. HENDLEH NICANOR N. P. REPETTO JUAN CARLOS BONZON

JUEZ DE CAMARA JUEZ DE CAMARA JUEZ DE CAMARA

ANTE MÍMARIA MARTA NOVATTI. SECRETARIA.

Comentario:

El 02 de mayo de 2012, la Cámara Nacional en lo Penal Económico consideró por mayoría, que en caso que exista pluralidad de hechos investigados, el plazo de prescripción debe computarse a partir del último hecho.

En el caso, se juzgaba la comisión del delito de evasión tributaria simple por presentación de declaraciones juradas engañosas en el impuesto a las ganancias de los años 2002 a 2005.

La mayoría consideró que los plazos de prescripción no se deben contar en forma independiente desde cada una de las presentaciones de las declaraciones juradas, sino que el plazo de prescripción comenzaría a contar a partir del último hecho cometido, ya que se trata una única maniobra delictiva que presenta similitudes que determinan una compleja perpetración; las condiciones de tiempo, modo y participación en los hechos, permiten concatenar los hechos denunciados, de modo tal que se los considere como delito continuado, llevado a cabo por la reiterada acción dolosa de quienes intervinieron en él.

Merece destacarse la posición minoritaria en el fallo del Dr. Bonzón, que considera que el delito de evasión se comete por impuesto y por período anual, de manera que cada período fiscal evadido desde el 2002 hasta el 2005 configura un hecho independiente y, por ende, prescribe en forma separada.

La jurisprudencia de la Corte Suprema expresamente se inclina por la doctrina del paralelismo, la cual esboza que el plazo de prescripción corre independientemente para cada delito, aun cuando exista concurso de ellos.

**Fallo N° 5: Ley de Procedimiento Fiscal (11.683). Defraudación. Caso I.**

**Configuración. Elementos. Presentación de declaraciones juradas en cero.**

El presente Fallo data del 11 de diciembre de 2012, en donde el Tribunal Fiscal de la Nación se Pronunció ante el caso: Business Professional Group It SA. La caratula del fallo indica que la compañía defraudo al Fisco Nacional debido a presentaciones de declaraciones juradas en cero, cuando a través de cruces del ente recaudador, se determinó que no correspondía, por lo tanto se aplica multa y obligación de presentar rectificativas para corregir esa acción dolosa. Al tener este carácter la justicia determino que hubo Defraudación.

Resolución del TFN:

La configuración del ilícito tipificado en el artículo 46 de la Ley de rito requiere la realización de una conducta que debe ir acompañada de los siguientes elementos:

La existencia de un ardid o engaño desplegado por el sujeto activo del ilícito.

La existencia de una lesión ocasionada al patrimonio del sujeto pasivo del ilícito.

De manera tal que la figura tipificada en el artículo 46 requiere para su configuración el elemento intención, según resulta de las expresiones "declaraciones engañosas" u "ocultación maliciosa", utilizadas para su descripción. De allí que resulta necesaria la prueba de aquel elemento subjetivo, carga esta que incumbe al Fisco. Ese elemento intencional se debe exteriorizar en una acción antijurídica por comisión o por omisión, y necesariamente se debe acompañar con un elemento material que se traduce en engaño.

En ese contexto, se confirmó el criterio del Tribunal Fiscal de la Nación, que confirmo la resolución que aplico multa sustento en dicha norma, por considerar que se encontraba probado el elemento intencional en atención a las diferencias detectadas entre las presentaciones originales y rectificativas efectuadas por el recurrente. Sostiene la Alzada que si bien la presentación de una declaración jurada rectificativa, en principio, no constituye confesión alguna de la comisión de infracción, en tanto ella ha sido hecha espontáneamente, pudiendo servir de base a la deducción de un reclamo de repetición, en el caso de autos, la rectificativa fue efectuada a instancias de la Administración, prestando conformidad a la práctica por Esta, lo que constituye un reconocimiento pleno de la errónea liquidación originaria.

Asimismo, se rechaza el argumento de que la presentación originaria que declara saldo "cero" tiene origen en la carencia de los números finales del ejercicio, pues estas son cuestiones que debe prever para cumplir con sus obligaciones adecuadamente, en especial cuando el principio en el sistema de la Ley 11.683 es el de la autodeterminación del impuesto.

**Fallo N° 6: Aplicación de la Ley de Procedimiento Fiscal (11.683). Configuración. Dolo. Presentación de declaración jurada en cero: Caso II. Manzino, Silvia Blanca. Cámara Federal. Sala IV. 22 de Mayo de 2008.**

Lo que se produjo en este caso, fue que la contribuyente Manzino, Silvia Blanca presento ante el fisco declaraciones juradas determinativas sin movimientos, cuando en realidad los tuvo. El fisco a través de cruces impositivos, detecto este ardid. En consecuencia se elevó el pedido de sanción a la

contribuyente por el incumplimiento ante el ente recaudador. La causa se elevó a la Cámara Federal, quien determinó una multa debido a considerar esta acción como dolosa. La contribuyente planteó falta de dolo, sin embargo procedió a rectificar las declaraciones juradas, lo cual para la justicia, implicó un reconocimiento implícito del ocultamiento por el cual se la imputó.

Ante este caso, la determinación de la Justicia fue la siguiente:

- Si bien la actora plantea falta de dolo en su obrar, ha rectificado las declaraciones juradas por la presencia y acción del Fisco y no en forma espontánea, lo que implica un reconocimiento del ocultamiento que se le imputa. En efecto, al conformar el criterio de la inspección no demostró disconformidad con el criterio fiscal, si no lo hubiera cuestionado a través del procedimiento de determinación de oficio y, de tal manera, hubiera podido discutir no solo la procedencia del impuesto, sino también de la sanción.

La existencia de dicha conducta, comprensiva del elemento intencional puede considerarse probada si se atiende a que presentó declaraciones juradas en cero, consciente de que había tenido movimientos, argumentando como justificativo de tal proceder que su asesor impositivo tenía problemas de salud y por ello, presentó declaraciones juradas con datos erróneos, lo cual de modo alguno, resulta eximente de su proceder, máxime si se tiene en cuenta que de no haber sido fiscalizado probablemente jamás hubiera pagado el impuesto adeudado.

***Fallo n° 7: Rechazo al pedido de Ley Penal más Benigna ante el Nuevo Régimen Penal Tributario Ley 27.430. Juzgado Nacional en lo Penal Económico N° 5. 26 de marzo de 2018.***<sup>42</sup>

El Juez Diego Amarante, titular del Juzgado Nacional en lo Penal Económico N° 5, dispuso no hacer lugar a un pedido de sobreseimiento fundado en la aplicación de la garantía de la ley penal más benigna con motivo de la sanción del nuevo Régimen Penal Tributario (Título IX de la ley N° 27.430). En el caso, los imputados habían omitido ingresar durante dos años los montos retenidos a sus empleados en concepto de aportes al Sistema Único de la Seguridad Social (SUSS). Como se vio anteriormente, la nueva normativa penal tributaria modificó el monto mínimo requerido para que la omisión de integrar aportes sea considerado delito, que pasó de \$20.000 a \$100.000 por mes. A su vez, la ley N° 27.430, como se mencionó en el capítulo anterior, también amplió a 30 días corridos el plazo para ingresar dichas retenciones.

La resolución judicial indicó que la reciente modificación, lejos de desincriminar estas conductas, se limitó a ajustar las sumas mínimas a partir de las cuales la omisión de efectuar aportes constituye delito, ello a fin de ajustar esas sumas a la realidad económica actual, con el claro objetivo de actualizarlas acompañando el proceso inflacionario por el que ha transitado el país desde la última actualización.

Asimismo, se entendió que una interpretación contraria a la adoptada podría habilitar (por vía de recurso de revisión) la revocación de sentencias condenatorias firmes respecto de delitos tributarios

---

<sup>42</sup> Quick Services S.A. y otros s/Infracción Ley 24.769. Fecha: 26/03/18. Se adjunta en documentos anexos.

y podría contribuir a generar una sensación de impunidad en el común de la población en lo que hace a esta clase de ilícitos.

Por ello, se entendió que la nueva redacción de la ley no resulta aplicable con relación a aquellos hechos que hubieran sido cometidos cuando el régimen anterior se encontraba vigente.

En el siguiente fragmento del fallo podremos visualizar como ha expuesto el hecho el Juez interviniente:

"...Antes de continuar corresponde recordar que el objeto procesal de las actuaciones principales se circunscribe a la falta de depósito dentro de los diez días hábiles administrativos de vencidos los plazos de ingreso de los importes retenidos por "Quick Services S.A." (C.U.I.T. N° XX-XXXXX-X) a sus dependientes en concepto de aportes al Régimen Nacional de Seguridad Social y al Régimen Nacional de Obras Sociales en orden a los períodos fiscales 3/2011 a 12/2012..."

" Los hechos descriptos anteriormente fueron imputados a Carlos Gonzalo Etchart -*en orden a los períodos fiscales mensuales 7/2011 a 12/2012*-, María Susana Rastillo -*con relación a los períodos fiscales mensuales 3/2011 a 6/2011*- y Antonio Gabriel Di Cicca en orden a todos los períodos investigados, es decir, 3/2011 a 12/2012."

"4.- Ahora bien, entrando a analizar la cuestión de fondo traída a estudio en este incidente, debe señalarse que si bien el 29 de diciembre de 2017 fue publicada en el Boletín Oficial la ley N° 27.430 en cuyo Título IX se aprobó un nuevo régimen penal tributario (sustitutivo del consagrado en la ley N° 24.769), las previsiones de dicho cuerpo legal no resultan de aplicación al presente caso y, por ende, el planteo de la defensa no podrá prosperar.

En primer lugar, debe advertirse que este nuevo régimen penal tributario (Título IX de la ley N° 27.430) reproduce, en similares términos, la conducta típica prevista por el artículo 9° de la ley N° 24.769. En tal sentido, la nueva norma penaliza la "apropiación indebida de aportes de la seguridad social" en su artículo 7°, el cual, en lo aquí pertinente, ha quedado redactado de la siguiente manera: "será reprimido con prisión de dos (2) a seis (6) años el empleador que no depositare total o parcialmente dentro de los treinta (30) días corridos de vencido el plazo de ingreso, el importe de los aportes retenidos a sus dependientes con destino al sistema de la seguridad social, siempre que el monto no ingresado superase la suma de cien mil pesos (\$ 100.000), por cada mes".

Con ello a la vista, y teniendo asimismo en cuenta que conforme las reglas generales del derecho resulta siempre aplicable al análisis casuístico aquella norma vigente al momento de la consumación del hecho, cabe sostener entonces que la ley N° 24.769, pese a su reciente derogación, resulta ultractivamente aplicable a los hechos vinculados con los autos principales."

La resolución del Juez para el caso "Quick Services S.A." fue la siguiente:

"15.- Ahora bien, pese que habrá de rechazarse el planteo de la defensa de los imputados Rastillo y Di Cicca, en razón de que dicha parte pudo haber considerado que tenía razones plausibles para realizar el mentado requerimiento, se la habrá de eximir del pago de las costas.

Por todo lo expuesto y de conformidad fiscal, RESUELVO:

I.- NO HACER LUGAR a la solicitud de sobreseimiento planteada por el doctor Héctor Miguel Lufrano, defensor de Antonio G. Di Cicca y María Susana Rastillo, a fojas 1/vta. del presente incidente, ello por las razones expresadas *supra*.

II.- NO HACER LUGAR a la solicitud de sobreseimiento efectuada por el doctor Claudio F. López Mestre, defensor de Carlos Gonzalo Etchart, mediante el escrito glosado a fojas 654 de los autos principales (cuya copia obra a fojas 6 de este incidente).

III.- SIN COSTAS (artículo 531, segunda parte, del Código Procesal Penal de la Nación).

Regístrese, protocolícese y notifíquese a las partes."

Jurisprudencia a Favor de los contribuyentes: Caso Ley Antievasión (25.345). "Mera, Miguel Ángel"

La Corte Suprema de Justicia de la Nación, en el fallo "Mera, Miguel Ángel" autorizó la deducción en el impuesto a las ganancias y el computo del crédito fiscal en el IVA de las erogaciones (superiores a mil pesos) realizadas por el contribuyente a pesar de no haber utilizado los medios previstos por la Ley Antievasión (25.345). El contribuyente había efectuado los pagos mayores a mil pesos en efectivo, mientras que la Ley en cuestión, solo autoriza los pagos por medios bancarios. En contraposición a la Ley de Antievasión se encuentra vigente la Ley de Procedimiento Tributario (L. 11.683) que permite que las empresas puedan demostrar que la operación existió, presentado otros elementos de prueba. En este "choque" de leyes, por el que la AFIP siempre hace se sostiene a favor de la Ley Antievasión, el Tribunal Fiscal de la Nación y la Cámara se inclinaron en la dirección de la Ley de Procedimiento Tributario, validándose los comprobantes a pesar de no haberlos abonado en forma bancaria, permitiendo de esta manera que el contribuyente pueda demostrar que la operación existió.

## CAPITULO VI

### ***Lavado de Activos y Enriquecimiento Ilícito vs Evasión***

A lo largo del presente trabajo, se han estudiado los ilícitos fiscales y previsionales que encuadra el Régimen Penal Tributario Argentino.

En el capítulo anterior se han podido apreciar los pronunciamientos que se han realizado dentro del Fuero Penal Económico y Penal Tributario ante diversos casos reales que se han producido en los últimos años.

El objetivo del presente capítulo, una vez conocido el tratamiento de la Evasión dentro de la Ley Penal Tributaria y Previsional, es conocer las diferencias y las semejanzas entre el ilícito mencionado y el Lavado de Activos.

Se comenzará planteando el concepto y el proceso del Lavado de Dinero, para luego realizar un enfoque doctrinario y normativo del tema.

Por último se vinculará lo estudiado en este capítulo al ilícito de la Evasión.

#### ***Lavado de Activos: Concepto y características.***

Es el proceso mediante el cual, activos provenientes de delitos, se integran en el sistema económico legal con apariencia de haber sido obtenidos de forma lícita. Delitos a tratar por la UIF: El delito de lavado de activos, preferentemente proveniente de la comisión de:

- Delitos relacionados con el tráfico y comercialización ilícita de estupefacientes;
- Delitos de contrabando de armas y contrabando de estupefacientes;
- Delitos relacionados con las actividades de una asociación ilícita incluidas las terroristas;
- Delitos cometidos por asociaciones ilícitas organizadas para cometer delitos por fines políticos o raciales;
- Delitos de fraude contra la administración pública;
- Delitos de prostitución de menores y pornografía infantil;
- Delitos de financiación del terrorismo;
- Extorsión;
- Delitos de evasión fiscal y/o previsional;
- Trata de personas.

El lavado de activos representa un problema complejo y dinámico mundial, dado que contribuye de manera negativa en la economía, el gobierno y el bienestar social de las naciones implicando además una grave amenaza para la seguridad nacional, regional e internacional.

El lavado de activos (LA) busca ocultar o disimular la naturaleza, origen, ubicación, propiedad o control de dinero y/o bienes obtenidos ilegalmente. Implica introducir en la economía activos de procedencia ilícita, dándoles apariencia de legalidad al valerse de actividades lícitas, lo que permite a delincuentes y organizaciones criminales "disfrazar" el origen ilegal de su producto, sin poner en peligro su fuente.

La Corte Suprema de Justicia define el delito de Lavado de Activos de la siguiente forma:

“El lavado de activos, o blanqueo de capitales como también se le denomina, consiste en la operación realizada por el sujeto agente para ocultar dineros de origen ilegal en moneda nacional o extranjera y su posterior vinculación a la economía, haciéndolos aparecer como legítimos.

Lo anterior significa que dicha conducta típica puede ser realizada por cualquier persona a través de uno cualquiera de los verbos rectores relacionados en la norma -adquirir, resguardar, invertir, transportar, transformar, custodiar, administrar, darle apariencia de legalidad o legalizar tales bienes, ocultar o encubrir su verdadera naturaleza, origen ubicación o destino, movimiento o derechos sobre los mismos; o realizar cualquier otro acto para ocultar o encubrir su origen ilícito”.

Atipicidad de la conducta analizada como Lavado de Activos

El art. 303 del Código Penal (conforme Ley 26.683) establece:

“Será reprimido con prisión de tres (3) a diez (10) años y multa de dos (2) a diez (10) veces del monto de la operación, el que convirtiere, transfiriere, administrare, vendiere, gravare, disimulare o de cualquier otro modo pusiere en circulación en el mercado, bienes provenientes de un ilícito penal, con la consecuencia posible de que el origen de los bienes originarios o los subrogantes adquieran la apariencia de un origen lícito, y siempre que su valor supere la suma de pesos trescientos mil (\$300.000), sea en un solo acto o por la reiteración de hechos diversos vinculados entre sí.”

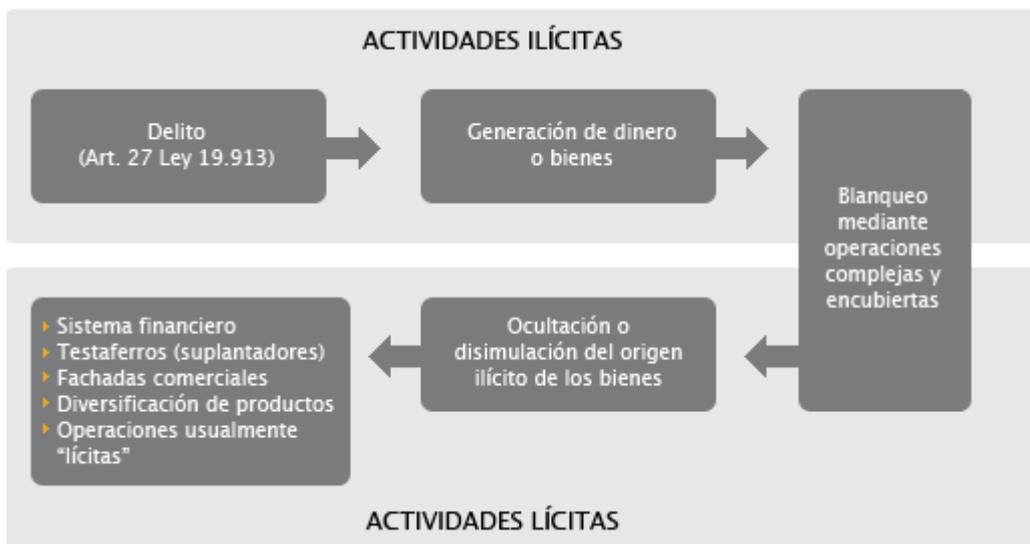
Generalmente se identifica al narcotráfico como el principal delito base del lavado de activos. No es el único: este ilícito también se puede originar en la venta ilegal de armas, la trata de personas, las redes de prostitución, la malversación de fondos públicos, el uso malicioso de información privilegiada, el cohecho, el fraude informático y el terrorismo, entre otros delitos. Todos ellos producen beneficios y ganancias mal habidas, que crean incentivos para que se intente legitimarlas.

Existe Enriquecimiento Ilícito jurídicamente hablando, cuando el servidor público no pudiere acreditar el legítimo aumento de su patrimonio o la legítima procedencia de los bienes a su nombre o de aquellos respecto de los cuales se conduzca como dueño, en los términos de la ley federal de responsabilidades de los servidores públicos.

Entre los riesgos que involucra el lavado de activos destacan los:

- ✓ Sociales: al favorecer indirectamente la criminalidad, permitiendo al delincuente legitimar el producto del delito.
- ✓ Económicos: al producir distorsiones en los movimientos financieros e "inflar" industrias o sectores más vulnerables.
- ✓ Financieros: al introducir desequilibrios macroeconómicos y dañar la integridad del sistema financiero.
- ✓ Reputacionales: por la pérdida de prestigio, crédito y/o reputación tanto de entidades financieras como no financieras y de sus profesionales.

## Proceso de Lavado de Activos



Lo que se muestra en el esquema, es como se "lavan" esos fondos originarios de actividades ilícitas. En primer lugar se comete el delito, por ejemplo: Venta ilegal de armas. Luego se genera dinero o bienes con la venta realizada (citando el ejemplo), para luego "blanquear" ese dinero generado a través del "trabajo de hormiga" (técnica de Lavado) colocándolo en cuentas bancarias diferentes, eso lleva a la simulación u ocultación del dinero proveniente de ilícitos. El proceso finaliza cuando el dinero ya inserto en el sistema financiero se justifica mediante una actividad lícita, como muestra el esquema, por ejemplo diversificación de productos, fachadas comerciales, etcétera.

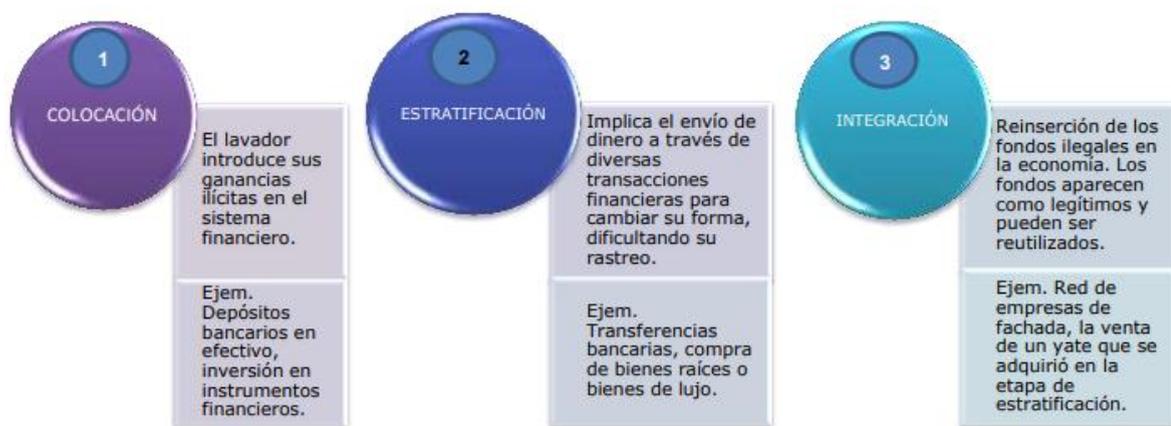
Quien realiza el proceso descrito anteriormente, busca transformar el dinero o bienes obtenidos en "negro" o en forma ilegal, en dinero o bienes blanqueados y lícitos, por lo tanto, para que sean legalmente obtenidos se deben justificar. Por lo tanto, algo que busca el "lavador" es pagar impuestos a los efectos anteriormente mencionados.

Aquí podemos encontrar la primera diferencia en cuanto al Evasor. Este busca, a través de maniobras ilícitas, no pagar impuestos o bien, pagar lo menos posible. En cambio quien lava activos, busca tributar, a los fines de justificar el delito encubierto.

En nuestro país, el tipo penal del delito de operaciones con recursos de procedencia ilícita se encuentra previsto en el artículo 400 Bis del Código Penal Federal.

A continuación podremos ver las etapas del Lavado de Dinero con diversos ejemplos que ayudaran a comprender mejor cada etapa.

## ***Etapas del Lavado de Dinero***



Fuente: Vicepresidencia de Supervisión de Procesos Preventivos.

### Colocación

En la colocación generalmente se intenta utilizar a los negocios financieros y a las instituciones financieras, tanto bancarias como no bancarias, para introducir montos en efectivo, generalmente divididos en sumas pequeñas, dentro del circuito financiero legal.

También puede enviarse efectivo de un país a otro para ser utilizado en la compra de bienes o productos caros, tales como obras de arte, metales y piedras preciosas, que pueden ser revendidos para recibir a cambio cheques o transferencias bancarias. El objetivo de esta etapa es separar o diferenciar el dinero que se trata invertir de la actividad ilícita que lo originó y mantener el anonimato del verdadero depositante.

Las organizaciones delictivas usan en esta etapa auxiliares poco sospechosos, como pueden ser personas con documentación falsa o empresas "fachada", para depositar el dinero en efectivo en montos pequeños y en diferentes instituciones, desde donde se pueden transferir a otros países. Una variante en esta etapa es trasladar el dinero en efectivo a países con reglamentaciones permisivas o a aquéllos que posean un sistema financiero liberal como los conocidos paraísos fiscales o "bancas off-shore".

La introducción de dinero en efectivo es justificada muchas veces por medio de la instalación de empresas que, por sus características, no requieran la identificación de sus clientes (por ej.: restaurantes, videos clubes y supermercados). Las ganancias obtenidas en actividades legítimas son mezcladas con ganancias ilícitas que se legitiman como ganancias legales, al ser depositadas en los bancos.

## Estratificación

Una vez que el dinero fue colocado, se trata de transformar, y más específicamente disfrazar esa masa de dinero ilícito, en dinero lícito, a través de complejas transacciones financieras, tanto en el ámbito nacional como internacional, para que se pierda su rastro y se dificulte su verificación contable. El objetivo en esta instancia es "cortar la cadena" de evidencias ante eventuales investigaciones sobre el origen del dinero, creando complejas capas de transacciones financieras para disfrazar el camino, fuente y propiedad de los fondos. En general, las sumas son giradas en forma electrónica a cuentas anónimas en países donde puedan ampararse en el secreto bancario o, en su defecto, a cuentas de firmas fantasmas ubicadas en varias partes del mundo, propiedad de las organizaciones delictivas.

En los procesos de transferencia, el dinero ilícito se mezcla con sumas millonarias que los bancos mueven legalmente a diario, lo cual favorece al proceso de ocultamiento del origen ilegal. Como ejemplo de las operaciones e instrumentos más comunes utilizados en esta etapa, pueden citarse a los cheques de viajero, los giros entre múltiples instituciones bancarias, las operaciones por medio de bancos off-shore, las transferencias electrónicas, la compra de instrumentos financieros con posibilidad de rotación rápida y continua, la compra de activos de fácil disponibilidad, las empresas ficticias, la inversión en bienes raíces y la reventa de bienes de alto valor.

## Integración

En esta última etapa el dinero es incorporado formalmente al circuito económico legal, aparentando ser de origen legal (por ej.: proveniente de ahorristas o de inversores comunes), sin despertar sospechas. Esta integración permite crear organizaciones de "fachada" que se prestan entre sí, generando falsas ganancias por intereses, o bien invierten en inmuebles que a su vez sirven como garantías de préstamos, que son supuestamente invertidos en negocios con una también supuesta gran rentabilidad. Una vez formada la cadena, puede tornarse cada vez más fácil legitimar el dinero ilegal.

Los medios más utilizados en esta etapa son, por ejemplo: las inversiones en empresas, la compra de inmuebles, oro, piedras preciosas y obras de arte. Las metodologías de la sobrefacturación, subfacturación y la facturación ficticia son centrales en el accionar.

La tendencia en esta fase del proceso es invertir en negocios que sirvan, o faciliten a la organización criminal continuar con actividades delictivas, como por ejemplo negocios con grandes movimientos de efectivo para simular ingresos que en realidad se originan en una actividad ilícita.

## ***Técnicas de Lavado de Dinero***

1. Remesas recibidas del exterior. Empresas creadas en un país con accionistas y representantes legales reciben fondos de otro país. Lo justifican con exportaciones a sociedades de otros países distintos, en las que se repiten los directores. Los precios de comercialización son muy superiores a los del mercado local. En muchos casos se trata de empresas de papel, que no cuentan con la logística ni los medios para el funcionamiento.

2. Son cambios que operan en negro, sin expedir factura. Una persona retira el dinero que luego se envía a sus destinatarios finales como pago por el narcotráfico. En este caso llama la atención el incremento repentino de operaciones de compra y venta de divisas de una persona sin justificación, dado su perfil y actividad económica.

3. Pitufeo. Se comete enviando importantes cantidades de dinero mediante giros fraccionados y con la utilización de varios remitentes (pitufos) a favor de diversas personas integrantes del grupo delictivo, quienes cobran el dinero. Luego, retornan una parte de los fondos mediante giros, que constituirían el pago de comisiones a los remitentes (ver infografía). Existen vínculos financieros entre los beneficiarios de giros, los que además no registran actividad económica formal.

4. Lavado a través de empresas “pantallas”, empresas offshore y por la adquisición de sociedades locales sin una actividad previa significativa. El dinero ingresa al país a través de transferencias de dinero relacionadas con actividades de comercio exterior simuladas. Luego, la operación se estructura a través de la compra-venta de inmuebles y actividades de prestación de servicios para dificultar el seguimiento del origen de los fondos. En este caso el alerta se da por sociedades con mismo domicilio, mismos directivos, y compras y ventas de inmuebles en un plazo menor a un año.

5. Se utilizan casas de remesas y luego que se retira el dinero se deposita en entidades financieras. Luego se retira el dinero por cajeros automáticos. La alerta se da por numerosas transferencias enviadas por una sola persona, múltiples transferencias desde un país, teniendo como beneficiarios a decenas de sujetos, y por depósitos de fondos recibidos por personas en una misma cuenta bancaria.

6. Una organización criminal contrata una subconcesionaria en el exterior, que utiliza su cartera de clientes para la supuesta recepción de remesas y luego solicita el reintegro en su cuenta. El dinero es enviado de inmediato a un país distinto al que se realizan las actividades ilícitas.

7. Uso de los cambistas de frontera. El dinero es ingresado en efectivo al país y entregado a los cambistas para que, luego de que cambien los dólares, los depositen o transfieran a cuentas de empresas fantasmas. Los fondos son retirados por medio de la emisión de cheques, utilizados para el envío de transferencias bajo la justificación del pago de proveedores.

8. La explotación y comercialización de oro. Algunas empresas mineras reciben transferencias desde el exterior a los pocos días de su creación. Algunos de los inversionistas están vinculados a otras empresas mineras. La utilización intensiva de efectivo para vender y comprar oro se da en muchos casos sin sustento documentario que respalde el origen lícito del oro.

9. El envío de dinero a otro país simulando “ayuda familiar” es otra de las formas empleadas, principalmente para lavar dinero producto de la trata de blancas. Los giros se remiten a diferentes beneficiarios y luego se integran a la organización.

10. Las empresas de Factoring, que se encargan de comprar deudas (deudas con el Estado generalmente) pueden ser utilizadas para cobrar deudas ilícitas

### ***La Unidad de Información Financiera (UIF) y el Lavado de Activos***

La UIF (Unidad de Información Financiera) es un organismo estatal, cuyo fin es tratar, analizar y transmitir información con el objetivo de prevenir e impedir el lavado de activos provenientes de ilícitos de gravedad. La entidad funciona con autonomía y autarquía financiera en jurisdicción del Ministerio de Justicia y Derechos Humanos de la Nación (Artículo 5° de la Ley 25.246)

A través de la Ley N° 25. 246 de encubrimiento y lavado de activos de origen delictivo, sancionada por el Congreso de la Nación el 13 de abril de 2000 y promulgada por el Poder Ejecutivo el 5 de mayo del mismo año a través del decreto 370/00, se dio la creación en forma preventiva de la Unidad de Información Financiera.

En 2007, por medio de la Ley 26.268 sobre asociaciones ilícitas terroristas y financiación del terrorismo sancionada por el Congreso de la Nación y promulgada por el Poder Ejecutivo, se modificó la Ley 25.246. A través de la modificación (Ley 26.268) se extendió el mandato de la UIF al análisis de operaciones sospechosas de financiamiento del terrorismo.

### ***La Unidad de Información Financiera (UIF) y el Grupo de Acción Financiera Internacional (GAFI)***

El Grupo de Acción Financiera Internacional (GAFI) es un organismo inter-gubernamental cuyo propósito es el desarrollo y la promoción de políticas, a nivel nacional e internacional, para combatir el Lavado de Activos y la Financiación del Terrorismo.

Actualmente cuenta con 36 miembros plenos, 34 jurisdicciones y 2 organizaciones internacionales, 8 miembros asociados, grupos regionales estilo GAFI y 25 miembros observadores, constituidos principalmente por organizaciones internacionales con incumbencias directas o indirectas en la materia.

A nivel mundial existe consenso respecto de que el combate contra los delitos de lavado de activos y financiamiento del terrorismo requiere de instrumentos e instituciones que coordinen los esfuerzos globales en este ámbito. El Grupo de Acción Financiera Internacional (GAFI), establece estándares, desarrolla y promueve políticas con el fin de combatir el lavado de activos y el financiamiento del terrorismo. Sus principales funciones son:

- Establecer estándares para el combate del Lavado de Activos y el financiamiento del terrorismo.
- Asegurar su implementación en los países miembros;
- Estudiar las técnicas y tipologías de lavado de activos y financiamiento del terrorismo; y
- Realizar actividades de asistencia destinadas a divulgar los estándares recomendados en todo el mundo.

En abril de 1990, el GAFI publicó un informe que contiene un conjunto de 40 Recomendaciones, que proporcionan un amplio plan de medidas necesarias para luchar contra el LA. Posteriormente, en octubre de 2001, publicó las Nueve Recomendaciones Especiales para hacer frente al financiamiento terrorista.

Las 40 + 9 Recomendaciones proporcionan un esquema de medidas ampliado, global y coherente para combatir ambos delitos. Estas recomendaciones han sido reconocidas por el Fondo Monetario Internacional y el Banco Mundial como los estándares internacionales que deben aplicarse.

El GAFI reconoce que los países tienen sistemas legales y financieros diferentes y que no todos pueden tomar medidas idénticas para alcanzar el objetivo común. Por ello, las recomendaciones establecen patrones mínimos de acuerdo a las circunstancias particulares y esquemas constitucionales de cada país, así como también los estándares que deben implementarse en los sistemas penales y normativos, las medidas preventivas que deben incorporar las instituciones financieras, otras profesiones y actividades, junto con la cooperación internacional.

En diciembre de 2000 fue creado el Grupo de Acción Financiera de Sudamérica (GAFISUD), organismo intergubernamental de base regional que agrupa a los países de América del Sur para prevenir el Lavado de Activos y Financiamiento del Terrorismo, a través del compromiso de mejora continua de las políticas nacionales contra ambos delitos y la profundización de los distintos mecanismos de cooperación entre los países miembros. GAFISUD fue creado a semejanza del GAFI: adhiere a las 40 +9 Recomendaciones y prevé el desarrollo de recomendaciones propias de mejora de las políticas nacionales para luchar contra el lavado de activos y el financiamiento del terrorismo.

### **Ley 25.246**

El 5 de mayo de 2000, se promulgó la Ley Nº 25.246 de "Encubrimiento y Lavado de Activos de origen delictivo", destinada a prevenir y reprimir el delito de lavado de activos mediante la introducción de modificaciones al Código Penal de la República Argentina y la creación de un régimen de penalidades. Esta ley fue reglamentada por diversos decretos del Poder Ejecutivo Nacional durante el año 2001.

Dicha normativa detalla la tipificación del delito y crea un nuevo organismo denominado Unidad de Información Financiera (UIF) que es el encargado del análisis, tratamiento y transmisión de información a los efectos de prevenir el lavado de activos provenientes de una serie de delitos, entre otros, el tráfico y comercialización ilícita de estupefacientes, contrabando de armas, fraude contra la administración pública, etcétera.

En los Artículos 5º y 6º del capítulo segundo de la Ley 25.246 se explicita la creación y las funciones de la UIF. A continuación se citaran los mencionados artículos.

ARTICULO 5º — "Créase la Unidad de Información Financiera (UIF), que funcionará con autarquía funcional en jurisdicción del Ministerio de Justicia y Derechos Humanos de la Nación, la cual se regirá por las disposiciones de la presente ley".

ARTICULO 6º — "La Unidad de Información Financiera será la encargada del análisis, el tratamiento y la transmisión de información a los efectos de prevenir e impedir el lavado de activos provenientes de:

- a) Delitos relacionados con el tráfico y comercialización ilícita de estupefacientes (Ley 23.737).
- b) Delitos de contrabando de armas (Ley 22.415).

c) Delitos relacionados con las actividades de una asociación ilícita calificada en los términos del artículo 210 bis del Código Penal.

d) Hechos ilícitos cometidos por asociaciones ilícitas (artículo 210 del Código Penal) organizadas para cometer delitos por fines políticos o raciales.

e) Delitos de fraude contra la Administración Pública (artículo 174 inciso 5º del Código Penal).

f) Delitos contra la Administración Pública previstos en los Capítulos VI, VII, IX y IX bis del Título XI del Libro Segundo del Código Penal.

g) Delitos de prostitución de menores y pornografía infantil, previstos en los artículos 125, 125 bis, 127 bis y 128 del Código Penal.

Es competencia de esa Unidad, recibir y solicitar información de los sujetos obligados a informar "operaciones sospechosas" (operaciones inusuales, sin justificación económica o jurídica o de complejidad inusitada o injustificada, realizadas en forma aislada o reiterada), colaborar con los organismos judiciales y el Ministerio Público y solicitar informes, documentos, antecedentes y todo otro elemento que estime útil para el cumplimiento de sus funciones".

La mencionada ley 25.246 define en su artículo 20 los sujetos obligados a informar operaciones sospechosas, entre los cuales se encuentran los profesionales matriculados cuyas actividades estén reguladas por los Consejos Profesionales en Ciencias Económicas.

En el artículo 21º de la Norma, luego de enunciar quienes son los sujetos obligados a remitir información a la UIF, se enuncia las obligaciones de esos sujetos.

A continuación se exponen dichos artículos.

ARTICULO 20º- Están obligados a informar a la Unidad de Información Financiera, en los términos del artículo 21 de la presente ley:

1. Las entidades financieras sujetas al régimen de la ley 21.526 y modificatorias; y las administradoras de fondos de jubilaciones y pensiones;

2. Las entidades sujetas al régimen de la ley 18.924 y modificatorias y las personas físicas o jurídicas autorizadas por el Banco Central para operar en la compraventa de divisas bajo forma de dinero o de cheques extendidos en divisas o mediante el uso de tarjetas de crédito o pago, o en la transmisión de fondos dentro y fuera del territorio nacional;

3. Las personas físicas o jurídicas que como actividad habitual exploten juegos de azar;

4. Los agentes y sociedades de bolsa, sociedades gerente de fondos comunes de inversión, agentes de mercado abierto electrónico, y todos aquellos intermediarios en la compra, alquiler o préstamo de títulos valores que operen bajo la órbita de bolsas de comercio con o sin mercados adheridos;

5. Los agentes intermediarios inscriptos en los mercados, de futuros y opciones cualquiera sea su objeto;

6. Los Registros Públicos de Comercio, los organismos representativos de Fiscalización y Control de Personas Jurídicas, los Registros de la Propiedad Inmueble, los Registros Automotor y los Registros Prendarios;

7. Las personas físicas o jurídicas dedicadas a la compraventa de obras de arte, antigüedades u otros bienes suntuarios, inversión filatélica o numismática, o a la exportación, importación, elaboración o industrialización de joyas o bienes con metales o piedras preciosas;

8. Las empresas aseguradoras;

9. Las empresas emisoras de cheques de viajero u operadoras de tarjetas de crédito o de compra;

10. Las empresas dedicadas al transporte de caudales;

11. Las empresas prestatarias o concesionarias de servicios postales que realicen operaciones de giros de divisas o de traslado de distintos tipos de moneda o billete;

12. Los Escribanos Públicos;

13. Las entidades comprendidas en el artículo 9º de la Ley 22.315;

14. Las personas físicas o jurídicas inscriptas en los registros establecidos por el artículo 23 inciso t) del Código Aduanero (Ley 22.415 y modificatorias).

15. Los organismos de la Administración Pública y entidades descentralizadas y/o autárquicas que ejercen funciones regulatorias, de control, supervisión y/o superintendencia sobre actividades económicas y/o negocios jurídicos y/o sobre sujetos de derecho, individuales o colectivos: el Banco Central de la República Argentina, la Administración Federal de Ingresos Públicos, la Superintendencia de Seguros de la Nación, la Comisión Nacional de Valores y la Inspección General de Justicia;

16. Los productores, asesores de seguros, agentes, intermediarios, peritos y liquidadores de seguros cuyas actividades estén regidas por las leyes 20.091 y 22.400, sus modificatorias, concordantes y complementarias;

17. Los profesionales matriculados cuyas actividades estén reguladas por los Consejos Profesionales de Ciencias Económicas, excepto cuando actúen en defensa en juicio;

18. Igualmente están obligados al deber de informar todas las personas jurídicas que reciben donaciones o aportes de terceros.

No serán aplicables ni podrán ser invocados por los sujetos obligados a informar por la presente ley las disposiciones legales referentes al secreto bancario, fiscal o profesional, ni los compromisos de confidencialidad establecidos por la ley o por contrato cuando el requerimiento de información sea formulado por el juez competente del lugar donde la información deba ser suministrada o del domicilio de la Unidad de Información Financiera a opción de ésta, o por cualquier tribunal competente con fundamento en esta ley.

ARTICULO 21. — Las personas señaladas en el artículo precedente quedarán sometidas a las siguientes obligaciones:

a. Recabar de sus clientes, requirentes o aportantes, documentos que prueben fehacientemente su identidad, personería jurídica, domicilio y demás datos que en cada caso se estipule, para realizar cualquier tipo de actividad de las que tienen por objeto. Sin embargo, podrá obviarse esta obligación cuando los importes sean inferiores al mínimo que establezca la circular respectiva. Cuando los clientes, requirentes o aportantes actúen en representación de terceros, se

deberán tomar los recaudos necesarios a efectos de que se identifique la identidad de la persona por quienes actúen.

Toda información deberá archivar por el término y según las formas que la Unidad de Información Financiera establezca;

b. Informar cualquier hecho u operación sospechosa independientemente del monto de la misma. A los efectos de la presente ley se consideran operaciones sospechosas aquellas transacciones que de acuerdo con los usos y costumbres de la actividad que se trate, como así también de la experiencia e idoneidad de las personas obligadas a informar, resulten inusuales, sin justificación económica o jurídica o de complejidad inusitada o injustificada, sean realizadas en forma aislada o reiterada.

La Unidad de Información Financiera establecerá, a través de pautas objetivas, las modalidades, oportunidades y límites del cumplimiento de esta obligación para cada categoría de obligado y tipo de actividad;

c. Abstenerse de revelar al cliente o a terceros las actuaciones que se estén realizando en cumplimiento de la presente ley.

Modificación de la Ley 25.246: Ley 26.683.

La modificación Legislativa se produce como consecuencia del Tercer Informe de Evaluación Mutua sobre el cumplimiento por parte de la República Argentina de las normas internacionales en materia de prevención del lavado de activos y del financiamiento del terrorismo, elaborado por el Grupo de Acción Financiera Internacional (GAFI) y emitido el 22 de octubre de 2010, donde se señalan serios cuestionamientos al funcionamiento del sistema, motivando que dicho organismo incluyera al país en la lista de jurisdicciones cuyo Plan de Acción se encuentra bajo especial seguimiento por dicho organismo.

Es por lo comentado que el poder Legislativo sancionó el 1° de junio de 2011 la Ley 26.683, que fuera promulgada por el Poder Ejecutivo el 17 de junio de ese mismo año.

A continuación se analizarán algunas de las modificaciones más relevantes con respecto a la Ley 25.246:

### ***Nuevos Sujetos Obligados: Reforma Ley N° 26.683***

La Reforma legislativa introducida por la Ley N° 26.683 incorpora nuevos Sujetos Obligados, receptando (en algunos casos) las recomendaciones del Grupo de Acción Financiera (ej. agentes y corredores inmobiliarios y fideicomisos) y en otras la propia valoración del legislador sobre el riesgo inherente a determinadas actividades (ej. personas jurídicas que cumplen funciones de organización y regulación de los deportes profesionales).

El nuevo artículo 20° define de manera taxativa la categoría jurídica de Sujetos obligados a Informar que deben cumplimentar pautas de prevención del lavado de activos y del financiamiento del terrorismo establecidas por la legislación vigente y por las resoluciones dictadas por la Unidad de Información Financiera.

### ***Normativa aplicable a los Sujetos Obligados. Criterio.***

Desde la creación de la Unidad de Información Financiera los Sujetos Obligados se encontraban con la existencia de una dualidad regulatoria en materia de prevención del lavado de activos y del financiamiento del terrorismo. En efecto, el sector bancario (principal damnificado de la situación) debía observar las normas específicas del Banco Central de la República Argentina y de la Unidad de Información Financiera.

El legislador dispuso en el inc. 10 del art. 14 (Ley 25.246 modificado por la Ley N° 26.683) las siguientes pautas ordenadoras en materia de regulación Antilavado: a) La Unidad de Información Financiera está facultada para emitir directivas e instrucciones a los sujetos obligados, previa consulta con los organismos específicos de control; y, b) Los sujetos obligados individualizados en el art. 20 inc. 6 (Ej.: Registros de la Propiedad Inmueble o Automotor) y 15 (Ej.: BCRA, CNV, SSN) podrán dictar normas de procedimiento solamente como complementarias a las directivas e instrucciones emitidas por la Unidad de Información Financiera (UIF), no pudiendo ampliar ni modificar los alcances definidos por dichas directivas e instrucciones.

Las pautas establecidas por el legislador resultan claras y propenden al ordenamiento de las facultades de regulación en materia de prevención del lavado de dinero y del financiamiento del terrorismo en la República Argentina, que fueron objeto de observación por el Grupo de Acción Financiera Internacional en el marco del proceso de su Tercer Informe de Evaluación Mutua sobre el cumplimiento por parte de la República Argentina de las normas internacionales en materia de prevención del lavado de activos y del financiamiento del terrorismo del 22 de octubre de 2010.

#### *Conocimiento del Cliente:*

El inciso a) compele al sujeto obligado a “Recabar de sus clientes, requirentes o aportantes, documentos que prueben fehacientemente su identidad, personería jurídica, domicilio y demás datos que en cada caso se estipule, para realizar cualquier tipo de actividad de las que tienen por objeto. Sin embargo, podrá obviarse esta obligación cuando los importes sean inferiores al mínimo que establezca la circular respectiva. Cuando los clientes, requirentes o aportantes actúen en representación de terceros, se deberán tomar los recaudos necesarios a efectos de que se identifique la identidad de la persona por quienes actúen. Toda información deberá archivararse por el término y según las formas que la Unidad de Información Financiera establezca”.

Esta obligación recepta el pilar básico de la prevención en materia de lavado de activos, el “Conocimiento del Cliente”.

#### *Reportar operaciones sospechosas:*

El inciso b dispone que el sujeto obligado debe “Informar cualquier hecho u operación sospechosa independientemente del monto de la misma. A los efectos de la presente ley se consideran operaciones sospechosas aquellas transacciones que de acuerdo con los usos y costumbres de la actividad que se trate, como así también de la experiencia e idoneidad de las personas obligadas a informar, resulten inusuales, sin justificación económica o jurídica o de

complejidad inusitada o injustificada, sean realizadas en forma aislada o reiterada. La Unidad de Información Financiera establecerá, a través de pautas objetivas, las modalidades, oportunidades y límites del cumplimiento de esta obligación para cada categoría de obligado y tipo de actividad”.

De la simple lectura de la normativa detallada en el párrafo precedente se infiere la dificultad de definir el alcance de la obligación de formular el reporte de operación sospechosa para los sujetos obligados.

La certidumbre debe proporcionarla la Unidad de Información Financiera, en virtud de la delegación legislativa contenida en el inciso b comentado.

Dicha delegación presenta un condicionante en el inciso cuando le exige a dicho Organismo la necesidad de establecer las pautas objetivas relacionadas con “... las modalidades, oportunidades y límites del cumplimiento de esta obligación para cada categoría de obligado y tipo de actividad.”. Es evidente que el legislador coloca un límite –en un modo congruente con el principio de legalidad de raigambre constitucional- al cumplimiento de la obligación por parte del sujeto obligado, sin que pueda existir la posibilidad de una diversa interpretación por parte del destinatario de dicha delegación: el Sujeto Obligado.

#### *Confidencialidad:*

a) El inciso c ordena al Sujeto Obligado “Abstenerse de revelar al cliente o a terceros las actuaciones que se estén realizando en cumplimiento de la presente ley”.

En el marco de una investigación de una operación de lavado de dinero o de financiación del terrorismo si el eventual imputado por dichos delitos tomara conocimiento de dicha investigación, existirían altas probabilidades que fracase tanto la investigación administrativa como la penal, en su faceta represiva como en su faz de recupero de los activos mediante decomiso u otras medidas.

En consecuencia la confidencialidad constituye un pilar fundamental en el sistema de prevención recomendado por el Grupo de Acción Financiera Internacional (GAFI/FATF) a la comunidad internacional que debe ser protegido por el marco regulatorio de cada jurisdicción.

b) El legislador argentino para tutelar la obligación de secreto en el ámbito de actuación de la Unidad de Información Financiera, como también de los sujetos obligados a informar, incorpora en el artículo 22 de la Ley 25.246 el delito penal de violación de secretos agravado en estos casos.

En consecuencia existe una expresa obligación de secreto destinada a: a) Los funcionarios y empleados de la Unidad de Información Financiera respecto de las informaciones recibidas en razón de su cargo, al igual que de las tareas de inteligencia desarrolladas en su consecuencia; y, b) Las personas y entidades obligadas por esta ley a suministrar datos a la Unidad de Información Financiera.

Según el análisis doctrinario del Dr. Marcelo A. Casanovas en la revista de Derecho Bancario y Financiero número 5 de Junio de 2012 "El sistema de prevención vigente en la República Argentina encierra la existencia de riesgos legales de naturaleza penal y administrativa, a saber: a) riesgo penal: probabilidad de ocurrencia que directores, funcionarios o empleados dolosamente se encuentren involucrados en un proceso penal sobre lavado de activos (art. 303 y 304 del Código Penal) o financiación del terrorismo (art. 306 del Código Penal); b) riesgo administrativo: probabilidad de

ocurrencia que la persona jurídica o física, sus directores, funcionarios o empleados se encuentren involucrados en un proceso administrativo sustanciado por la Unidad de Información Financiera (arts. 23 y 24 Ley 25.246).

Por otra parte existe un riesgo reputacional vinculado con la probabilidad de ocurrencia que la opinión pública por distintos medios de información periodística tome conocimiento de la posible vinculación del sujeto obligado con un tema asociado al lavado de dinero o financiamiento del terrorismo. A diferencia de lo que ocurre con los riesgos precedentes (penal o administrativo), donde puede precisarse la cuantía de la sanción, previa posibilidad de ejercer el derecho de defensa, en este caso no puede ponderarse los efectos que en la opinión pública puede generar tal información sensible, pudiendo incluso generar un efecto que pueda poner en riesgo la propia subsistencia del sujeto obligado (Ej. corrida bancaria, disminución en el valor de las acciones comercializadas en el mercado de valores, cambio de comportamiento del mercado, etc.).

En definitiva la sanción de la Ley 26.683 amplió las obligaciones y las responsabilidades administrativas para los Sujetos Obligados, al igual que modificó la tipificación de los delitos penales vinculados con el lavado de activos y del financiamiento del terrorismo"

### ***Cambio de Enfoque a partir de 2018***

En Marzo del presente año mediante la resolución 21 de la Unidad de Información Financiera (UIF) publicada en el Boletín Oficial, el Gobierno nacional modificó la normativa actual que establece la regulación contra el lavado de activos y la Financiación del Terrorismo en el mercado de capitales.

En los considerandos, el organismo explicó que la modificación obedece a "la necesidad de adaptarse a las recomendaciones del Grupo de Acción Financiera Internacional (GAFI)".

De esta manera, "se pasa de un enfoque formalista a un enfoque basado en riesgos, lo que le permitirá a los sujetos obligados del sector, una vez identificados y evaluados sus riesgos, maximizar sus esfuerzos y asignar sus recursos de manera más eficiente", incluyendo a entidades que operan en el mercado de capitales, aseguradoras y despachantes de Aduana.

A partir de este cambio, los clientes serán clasificados en base al riesgo como "bajo", "medio" o "alto" y tendrán que cumplir con distintos requisitos de Debida Diligencia. Esta tarea de identificación y verificación de los clientes no necesariamente tiene que ser efectuada por los sujetos obligados, sino que puede ser tercerizada y los resultados de esa identificación, compartida con otros sujetos obligados si el cliente quiere abrir una cuenta nueva.

Por su parte, los agentes del mercado de capitales van a tener que realizar anualmente una autoevaluación de riesgos anual para determinar el nivel de riesgos, no sólo de sus clientes sino también de sus productos, canales de distribución y zonas geográficas. Una excepción de estos casos es la de los agentes de negociación que pueden hacer la autoevaluación cada 2 años dependiendo de su estructura y operatoria.

Para garantizar los controles internos, y que los mismos cumplan los propósitos de prevención de lavado y Financiación de terrorismo, las entidades Financieras que califiquen como sujetos

obligados tienen que designar un oficial de cumplimiento, que también va a actuar como nexo con la UIF.

En Agosto del presente año La Unidad de Información Financiera (UIF) ha publicado la Resolución 96/18, mediante la cual se aprueba el Sistema de Notificaciones y Tramitación Electrónica de Expedientes aplicable al procedimiento sumarial regulado por la Resolución UIF N° 111/2012 (o la que la modifique o reemplace en el futuro). Como anexo se integra la presente Resolución.

### ***Pronunciamientos sobre Lavado de Activos***

*Fallo N° 1: Tribunal Federal N°2 de Córdoba. Diciembre de 2009.*

En el fallo del Tribunal Federal N°2 de Córdoba, se juzgaba a 10 personas de la ciudad de Córdoba por delitos vinculados al tráfico y comercialización de drogas y a tres de ellas se las acusó por el lavado del dinero originado en esos delitos.

Los camaristas condenaron a todos los imputados con distintas penas, según su participación en lo que quedó demostrado fue una asociación ilícita.

Al justificar las condenas por lavado (en los términos del art. 278, apartado a y art. 45 del Código Penal vigente en 2009), los jueces señalaron que "el fin de las actividades económicas que llevaron adelante los nombrados fue adquirir bienes provenientes del lavado de activos originados en el narcotráfico para mediante la adquisición legal de los mismos, blanquear el dinero que le entraba a G. y MV.

Los magistrados explicaron: "El lavado de activos de origen delictivo, también llamado blanqueo de capitales, es el conjunto de operaciones y procedimientos por los que bienes de naturaleza delictiva son incorporados e integrados al sistema económico legal institucionalizado, confiriéndoles apariencia legítima....La figura penal no exige que quien lleva a cabo la acción tendiente a legitimar el activo tenga conocimiento preciso del delito previo, ni tampoco que se proponga ocultar o disimular la procedencia ilícita de los bienes, sino que su conducta sea potencialmente apta para ello, y que el autor lo sepa".

Aclararon en el fallo que "el sujeto activo de este delito no puede ser el autor del delito que generó esos bienes, siendo necesario acudir a un tercero con posibilidad práctica y técnica de hacerlo". En el caso en cuestión, quienes fueron condenados por el delito de lavado eran diferentes a los penados por el narcotráfico o por asociación ilícita. En estos casos, las condenas fueron de dos años de prisión en suspenso y multa de \$ 100.000.

Por otra parte, los jueces mencionan que, si bien "la conducta se configura con el conocimiento de la procedencia ilícita de los fondos, no requiriendo, por parte del sujeto activo del lavado, conocer con exactitud sobre el ilícito específico que los generó, el grado de certeza con el que debe probarse la existencia del delito previo ha suscitado controversias".

En este aspecto, señalan que "la doctrina y jurisprudencia mayoritarias admiten que no es necesario que el delito antecedente resulte acreditado por una sentencia judicial firme tanto en su

configuración típicamente antijurídica como en la autoría responsable del acusado. Basta que se haya demostrado en la causa donde se ventila éste último que el primer hecho era típico y antijurídico".

*Fallo N°2: Tribunal Oral N°2 en lo Penal Económico de Capital Federal. Junio de 2011*

El Tribunal Oral N°2 en lo Penal Económico de Capital Federal, trato el caso de ciudadanos mexicanos que intentaron en octubre de 2005 ingresar al país un total de U\$S 648 mil en billetes (algunos de ellos falsos) y fueron procesados por lavado de activos de origen delictivo. Fueron condenados a tres años de prisión en suspenso.

En el fallo, el Tribunal emite una opinión sobre si el ingreso o egreso de divisas configura el delito de "contrabando" (concluye que la norma no lo encuadra como tal) y reitera al Poder Legislativo el pedido de que realice un correcto encuadramiento normativo del mismo.

Para condenar a los imputados por lavado de activos, los magistrados señalaron que quedó acreditado que las sumas ingresadas no les pertenecían debido a que los ingresos y el nivel de vida no les permitía tener ese patrimonio.

Se concluyó que la actividad reportada (el ingreso inusual de la suma de dólares) resultaba inusual y carente de justificación económica y jurídica, lo cual permitía considerar a la misma como sospechosa, en los términos del art. 21, inciso b de la ley 25.246.

Sobre el delito en cuestión, los magistrados señalaron que en este caso "no existe prueba directa del delito o actividad delictiva precedente por lo cual la acreditación de los mismos debe darse por presunciones o indicios". Agregaron que no es necesario una condena firme o un proceso legal en curso sobre el delito previo sino la acreditación razonable de una actividad ilícita.

Se los termina condenando como coautores del delito de lavado de dinero agravado por ánimo de lucro, en grado de tentativa a 3 años de prisión, suspendida en su cumplimiento.

***La Evasión Fiscal y el Lavado de Activos***

En cuanto al concepto se refiere ambos ilícitos llegan a ser tal de manera diferente. Es decir, como se ha expuesto en capítulos anteriores, el concepto de evadir en el campo tributario y previsional, se refiere a no efectuar, omitir, o bien alterar el pago de impuestos o aportes y/o contribuciones de la Seguridad Social, derivadas dichas obligaciones de actividades lícitas.

En cambio el Lavado de Activos es aquel proceso mediante el cual los bienes de origen delictivo se integran al sistema económico legal con apariencia de haberse obtenido en forma lícita. En resumen, la Evasión parte de una actividad lícita y el objetivo es omitir o pagar menos impuestos por esa actividad. El Lavado de Activos por su parte, tiene su origen en una actividad ilícita, cuyo objetivo es aparentar una actividad lícita, para ello el "lavador" busca pagar impuestos por esa actividad. Es decir, busca justificarla.

Los delitos tributarios se encuentran tipificados y penados por la Ley Penal Tributaria y Previsional, mientras que el delito de Lavado de Activos y Financiación del Terrorismo se encuentra penado en la Ley 25.246, con sus modificaciones (Ley 26.683), que a su vez también de las

resoluciones de la Unidad de Información Financiera (UIF) sujeta esta entidad, a las resoluciones y recomendaciones del Grupo de Acción Financiera Internacional (GAFI).

#### *Claves para distinguir casos de Evasión y Lavado*

Una de las teorías en cuanto a los conceptos referidos es que al momento de distinguir qué clase de ilícito puede ser pasible de generar una maniobra de blanqueo, existe una sola idea clara: no siempre el delito fiscal va a dar origen a un caso de lavado.

En este contexto, el presidente del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (CABA), el Dr. Humberto Bertazza considera dos escenarios distintos. Por un lado, se encuentra el que denomino "ajustes técnicos" y, por el otro, el de "diferencias patrimoniales".

En el primero de los casos, Bertazza indico que existe "un hilo conductor y es que hay un ajuste técnico, es decir que en el fondo hay una distinta apreciación de lo que es el ámbito de aplicación de la norma tributaria. En este primer escenario, desde nuestro punto de vista, no puede haber lavado"<sup>43</sup>.

Es decir, según el especialista, los siguientes ajustes quedarían fuera del análisis al momento de determinar que puede ser considerado "sospechoso":

Malos créditos, Cuando el Fisco no coincide con el criterio que ha tomado el contribuyente para llegar a computarlo.

Las valuaciones de bienes de cambio, Porque hay criterios distintos.

La disposición de fondos de terceros.

Las operaciones gravadas en la interpretación del fisco, pero que fueran consideradas exentas o no gravadas por el contribuyente.

"El segundo escenario, los distintos hechos que van a terminar de componer un delito de tipo tributario tienen una característica que, en el fondo, terminan con diferencias patrimoniales. Y estos sí son los que pueden dar origen a un tema de lavado"<sup>44</sup>, señaló Bertazza.

El experto dividió a todo aquello que puede generar una diferencia patrimonial en cuatro grupos distintos.

En primer lugar, distinguió las impugnaciones de pasivos, la adquisición de bienes, los depósitos bancarios y los aportes societarios.

En este sentido, Bertazza destacó, respecto de la impugnación de pasivos fiscales, el ejemplo de "un contribuyente que muestra un pasivo, viene el fisco, lo fiscaliza, lo determina, no cumple los requisitos para ser considerado pasivo, lo impugna, determina un incremento patrimonial no justificado. En este conflicto se abre una situación nueva: puede dar origen a un tema de lavado"<sup>45</sup>

---

<sup>43</sup> Exposición en el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Humberto Bertazza y Jaime Mecikovsky. Jornada "La nueva ley de Lavado de Activos". 2011

<sup>44</sup> Exposición en el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Humberto Bertazza y Jaime Mecikovsky. Jornada "La nueva ley de Lavado de Activos". 2011

<sup>45</sup> Exposición en el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Humberto Bertazza y Jaime Mecikovsky. Jornada "La nueva ley de Lavado de Activos". 2011

Respecto de la adquisición de bienes de forma total o parcial, señaló que cuando "la misma no es declarada por el contribuyente, nos encontramos nuevamente como un incremento patrimonial no justificado. En este caso, derivado de una adquisición de bienes".<sup>46</sup>

"Lo mismo con el ejemplo de los depósitos bancarios, o de los aportes societarios, que pueden ser reales o no y que, en muchos casos, sirve para poder neutralizar los efectos de caja que no le dan al contribuyente. En esas situaciones también estamos ante un incremento patrimonial no justificado"<sup>47</sup>, se pronunció el experto.

El segundo grupo de temas, según Bertazza, son los ingresos declarados en exceso.

"Acá aparecen casos muy particulares. Son ingresos que declara el contribuyente, en muchos casos, sin tenerlos. ¿Pero cómo va a declarar un ingreso y va a pagar un impuesto si no los tiene?", se preguntó el especialista para responder: "Bueno, típica forma de <sup>48</sup>lavado".

Entre los ejemplos mencionados, incluyó a:

- Los intereses ganados, es decir, que se dicen haber cobrado en una magnitud superior a la que se cobraron.
- Sobrefacturación de bienes.
- Sociedades operativas que funcionan en paraísos fiscales.
- Venta de inmuebles, donde se puede encontrar situaciones que en las que son subvaluadas o sobrevaluadas, que dependerá del momento de lavado en el que se encuentren.
- Títulos valores.
- Ingresos inexistentes provenientes del juego, al través del cual se quiere justificar una diferencia patrimonial.
- La usina de facturas apócrifas.

En el tercer grupo de situaciones, Bertazza señaló que se dan en la práctica: Los consumos o disposiciones de bienes no justificados. Por ejemplo:

- ❖ Los consumos detectables no declarados (como de tarjetas de crédito, viajes, expensas, obsequios, etc.). "Esta también es una forma de lavado", indicó.
- ❖ Los gastos no deducibles (intereses no deducibles, los impuestos, las multas, los alimentos que se paguen por disposición judicial).

Por último, el especialista sostuvo que "el último grupo está compuesto por los gastos, los costos o las inversiones reales no registradas".<sup>49</sup>

---

<sup>46</sup> Exposición en el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Humberto Bertazza y Jaime Mecikovsky. Jornada "La nueva ley de Lavado de Activos". 2011

<sup>47</sup> Exposición en el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Humberto Bertazza y Jaime Mecikovsky. Jornada "La nueva ley de Lavado de Activos". 2011

<sup>48</sup> Exposición en el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Humberto Bertazza y Jaime Mecikovsky. Jornada "La nueva ley de Lavado de Activos". 2011

<sup>49</sup> Exposición en el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Humberto Bertazza y Jaime Mecikovsky. Jornada "La nueva ley de Lavado de Activos". 2011

### ***La Evasión como delito antecedente al Lavado de Dinero.***

Humberto Bertazza explicó que, tanto en la Argentina como en el resto de los países, se está avistando una tendencia a considerar a la evasión como delito previo del lavado de activos.

Al respecto, el especialista sostuvo que en países como Alemania, Bélgica, España, Francia e Italia, "se han realizado las modificaciones respectivas para incorporar el delito fiscal como delito previo".

"Si tomamos estos países, que hemos traído al análisis, si quisiéramos hacer una suerte de resumen de cómo viene el posicionamiento de este tema, según el derecho comparado diríamos que en la mayoría de las naciones se está viendo una tendencia a considerar el delito de evasión como un delito previo",<sup>50</sup> indicó.

No obstante, Bertazza aclaró: "En muchos de los países, lo que aparece como una característica central es que no es cualquier tipo de delito, sino que se tienen que dar determinadas características de ese delito para que el mismo sea considerado como previo".<sup>51</sup>

La importancia de la consideración del derecho comparado es que el ilícito previo, con las últimas modificaciones que se realizaron al Código Penal, se pudo haber presentado en el exterior. Sin embargo, Bertazza aclaró que "lo que pasa es que, para que sea previo, se requiere que tenga calificación como delito en ese país"<sup>52</sup>.

El especialista comentó al respecto: "En sentido contrario, sería nuestro hermano país de Uruguay, donde el ilícito fiscal no es un delito previo de lavado de dinero"<sup>53</sup>.

Por otra parte en mayo de 2017, en un curso organizado por la Dirección General de Capacitación y escuela del Ministerio Público Fiscal, el fiscal Pérez Barberá dejó en claro su postura a favor de considerar el delito impositivo como antecedente del Lavado de Activos.

En una charla titulada "La evasión como delito precedente de lavado de activos" organizada por el titular de la Procuraduría de Criminalidad Económica y Lavado de Activos (PROCELAC), Gabriel Pérez Barberá arrancó la presentación de la jornada mostrándose a favor de la necesidad de perseguir el delito de evasión fiscal como precedente del lavado de activos.

En lo que respecta a la evasión impositiva, y tomando conceptos filosóficos del derecho anglosajón, dijo, "queda claro que la inmoralidad que está detrás de esta conducta pasa por el engaño y ese engaño es lo que la vuelve inmoral".

---

<sup>50</sup> Exposición en el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Humberto Bertazza y Jaime Mecikovsky. Jornada "La nueva ley de Lavado de Activos". 2011

<sup>51</sup> Exposición en el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Humberto Bertazza y Jaime Mecikovsky. Jornada "La nueva ley de Lavado de Activos". 2011

<sup>52</sup> Exposición en el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Humberto Bertazza y Jaime Mecikovsky. Jornada "La nueva ley de Lavado de Activos". 2011

<sup>53</sup> Exposición en el Tribunal Fiscal de la Nación: "La evasión como delito precedente de lavado de activos" por Gabriel Pérez Barberá.

“Para mí es un delito de alta gravedad”, insistió y se justificó: “la cantidad de daño o perjuicio a las áreas del fisco es importante y es incorrectamente moral porque afecta normas centrales de una sociedad”<sup>54</sup>.

#### *Diferentes posturas*

Los que opinan a favor, señalaron los docentes, no advierten ninguna razón por la que los delitos contra la hacienda pública tengan que tener un trato diferenciado de otros delitos en su relación con el blanqueo, partiendo de que los bienes procedentes del delito fiscal pueden considerarse de origen delictivo y constituir el objeto material del blanqueo.

La posición que niega tal posibilidad señala, principalmente, que la maniobra fiscal no origina los fondos que son objeto del delito. El defraudador no obtiene nada del delito, sino que los bienes que integran la cuota ya se encuentran en su patrimonio. El delito fiscal no origina nada que no existiera antes en el haber del evasor.

Según los docentes, las tendencias internacionales parecen moverse hacia la admisión del fraude fiscal como actividad delictiva antecedente del blanqueo. En 2010, las publicaciones internacionales informaban de los planes del Grupo de Acción Financiera Internacional (GAFI) de incluirlos.

En el derecho comparado, precisaron, se puede apreciar que la mayoría de los países lo admiten, como por ejemplo en Francia, Alemania, aunque no para todos los impuestos, en Italia, donde la doctrina se encuentra dividida, pero el tribunal de casación considera que los delitos fiscales pueden constituir delito previo.

#### ***Evasión y Lavado de Dinero: Peligros e inconsistencias***

La interacción de las figuras de evasión y la de lavado de dinero, producto de postularse a los delitos fiscales como antecedentes al lavado de activos, genera múltiples conflictos por situaciones no resueltas o directamente no queridas de nuestra legislación.

La discusión que hoy se plantea es si nos encontramos en presencia de dos delitos distintos, unidos en concurso real (tal como sostiene la postura mayoritaria), o nos encontramos ante una modalidad de absorción o el juzgamiento que uno de los dos excluye al otro, por el principio de que nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo hecho.

En los orígenes de la figura del lavado de activos sólo se podía lavar el dinero proveniente de delitos como el narcotráfico y el terrorismo. La actual posición de nuestra legislación que postula al delito fiscal como antecedente del lavado de activos ha recibido diversas críticas, una de las más importantes es, que no puede configurarse el delito de lavado de dinero cuando el origen de fondos es conocidamente lícito.

Aun aceptando que la evasión puede ser delito antecedente del lavado de activos, resulta necesario dejar bien en claro que sólo sería susceptible de ser lavado el dinero que efectivamente se

---

<sup>54</sup> Exposición en el Tribunal Fiscal de la Nación: "La evasión como delito precedente de lavado de activos" por Gabriel Pérez Barberá.

omitió ingresar al fisco. Así, por ejemplo, si un sujeto (responsable inscripto) omite registrar ventas por \$ 100.000, conforme el régimen general del Impuesto al Valor Agregado (IVA), el mismo omitió ingresar al organismo fiscal la suma de \$ 21.000, lo que según la doctrina española configura la denominada cuota evadida. Solo estos \$ 21.000 (más la cuota respectiva del Impuesto a las Ganancias) pueden ser lavados y por ende pasibles de la comisión de un delito.

Ahora bien, hay quienes plantean que el evasor no podría ser catalogado como sujeto susceptible de lavar dinero, producto que dicho dinero no implicó un incremento de su patrimonio, sino un indebido "no empobrecimiento". Ello, atento a que la cuota evadida formaba ya parte de su patrimonio y, lo que se hizo fue omitir ingresarla al fisco. Asimismo, profundizan su argumento sosteniendo que, incluso en el caso que se admita que la cuota evadida es susceptible de ser lavada, se generaría un nuevo conflicto: cómo determinar a qué bien fue avocada la misma para poder tener configurado el delito en cuestión, o si simplemente todo el patrimonio del sujeto activo quedaría comprometido o contaminado.

En efecto, existe todo un desarrollo doctrinario tendiente a descartar al delito fiscal como posible antecedente del lavado de activos. Sin embargo, la tendencia, especialmente en la Argentina, está tomando el otro camino al sostener que el lavado de activos constituye un delito diferente, aunque éste sea la consecuencia de un delito anterior. En tal sentido, consideran los doctrinarios, que no debe confundirse el lavado de la cuota evadida con el de los fondos que dan lugar a la misma. Ello significa, que sin perjuicio que la actividad generadora de la ganancia sea una actividad lícita, al defraudar al fisco omitiendo ingresar el dinero que por ley corresponda, el sujeto incurre en una actividad ilícita, cuyo resultado (cuota evadida) se configura como de origen dudoso, susceptible de ser lavada a efectos de reingresar a la economía formal y por ende pasibles de una nueva figura penal.

Lo manifestado permite apreciar cómo la tipificación del lavado de activos ha perdido su sentido original dirigido a perseguir penalmente la legitimación de los bienes procedentes de actividades delictivas del narcotráfico o terrorismo, postulándose como un instrumento de control, susceptible de ser utilizado por el organismo de recaudación fiscal.

Queremos destacar que pueden darse en la práctica ciertas circunstancias que merecen, al menos, la atención de los contribuyentes y operarios del sistema, para ello procederemos a continuación, a enunciar ciertas situaciones preocupantes en la actualidad:

### ***Consideraciones actuales de las condenas***

#### ***1. El evasor fiscal puede ser pasible de dos condenas.***

En efecto, la persona que evadió impuestos, muy probablemente pueda ser acusada y condenada por el delito de lavado de dinero, en la medida en que exteriorizara en bienes, el producto de la evasión. El lavado de dinero constituye un delito en sí mismo y se diferencia la conducta típica de la de evasión fiscal, limitando ésta última al mero ocultamiento de dinero que se omitió ingresar al fisco.

Si el sujeto resulta condenado por evasión fiscal, todo aquel componente patrimonial que no sea susceptible de justificación, podría ser considerado un bien o activo producto del lavado, y con una condena confirmando la existencia del delito antecedente, no quedarían muchas dudas respecto de una nueva condena, ahora sí, por lavado de dinero.

*2. Si no hay condena por evasión de impuestos, igualmente puede haber condena por lavado de dinero.*

El panorama descrito precedentemente no es el que más preocupa, debido a que en la práctica, para poder ser condenado por evasión fiscal necesariamente se debe atravesar un proceso penal, del cual se desprenda con certeza absoluta la existencia de la conducta disvaliosa por parte del autor.

En efecto, preocupa más el siguiente panorama: Aquel que se configura cuando el organismo fiscal no cuenta o no llega a reunir todos los elementos necesarios para poder tener por configurada la evasión fiscal.

Atento a que históricamente el delito de lavado de activos resultaba en la práctica de difícil probanza, por cuestiones de política criminal se sostuvo que no es necesaria la existencia de una condena firme que declare la efectiva existencia del delito antecedente. En tal sentido se ha manifestado la Cámara Federal de Casación Penal, al establecer que una condena requiere (así sea por el medio de prueba de la presunción) que se adujera la certeza moral de que ese dinero o esos bienes provienen de un delito anterior, comprobado de modo genérico, vale decir, que en las concretas circunstancias del caso permita descartar otro origen posible<sup>55</sup>. Podemos resaltar que lo que se requiere es certeza moral, no condena o condena firme.

Lo expuesto en el párrafo antecedente reviste suma importancia debido a que se habilitaría la punibilidad por presunción.

Al respecto, resulta interesante observar cómo en materia de carácter económico, y principalmente tributaria, comienzan a ceder ciertos principios estimados como inquebrantables en el marco del Derecho Penal común. Ejemplos de ello serían: las presunciones consagradas en el artículo 47 de la Ley de Procedimiento Fiscal N° 11.683 (en el marco del derecho infraccional), y ahora aquí, en presencia de un delito que se encuentra tipificado en el propio Código Penal.

*3. Aun en casos donde no podría haber condena por evasión, podría haber condena por lavado de dinero.*

Usualmente la investigación del lavado de dinero se inicia a partir de las manifestaciones extravagantes de riqueza efectuadas por alguien, y a partir de allí se inicia una causa por lavado de

---

<sup>55</sup>Fallo de la Cámara Federal de Casación Penal. Sala I, Orentrajch, Pedro y otros/recurso de casación, del 21/03/2006

dinero. Este tipo de investigación tiene similitudes con la investigación tributaria, en donde se detecta un incremento patrimonial no justificado y a partir de este se llega a la determinación del impuesto correspondiente.

Es usual en estos casos que la AFIP determine el impuesto, pero no formule denuncia penal atento que la determinación del tributo se hace sobre la base de presunciones y es conocida la jurisprudencia de la Corte Suprema que sostiene que la sola presunción no puede fundar una condena penal<sup>56</sup>. Pero con las nuevas tendencias en materia de lavado de dinero, que fueron receptadas expresamente por nuestra legislación, la AFIP no podría obtener condena en una causa por evasión basada en un incremento patrimonial no justificado, pero sí podría obtener, frente al mismo incremento patrimonial, una condena por lavado de dinero.

Con el agravante de que, para la jurisprudencia actual la no justificación de un origen lícito y que haya tributado los correspondientes impuestos puede constituir presunción suficiente del origen ilícito de los bienes. Especialmente cuando del delito precedente (la evasión) sólo se requiere que el juez tenga certeza moral de su existencia.

#### *4. La participación delictual en el delito de lavado de activos.*

Otro alerta se constituye con la condena a quienes actúan como partícipes en este tipo de delito. En este aspecto, al procesar por lavado de dinero a un socio de una SRL (esta vez, teniendo como antecedente el delito de tráfico de drogas), la Justicia decidió también procesar a su socio social, producto de tratarse de una empresa cuya subsistencia dependió del aporte de sus socios y no generó ganancias por su actividad propia. En tales circunstancias la Justicia concluyó que su situación en esa sociedad sólo pudo obedecer a que prestó su colaboración para darle apariencia legítima a un capital cuyo origen dudoso ya se analizó<sup>57</sup>.

#### *5. Puede no haber delito tributario y sí condena por lavado de activos.*

Finalmente, resulta interesante destacar que aun requiriendo un estándar probatorio mucho menor, el delito de lavado de dinero abarca conductas que pueden no constituir delito conforme la Ley Penal Tributaria y Previsional, ya que para el lavado de activos no se requiere monto mínimo. Sólo la figura agravada requiere un monto mínimo de \$ 300.000.- (conforme art. 303 inc. 4 Código Penal).

---

<sup>56</sup> Fallos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación. Galli Carlos. Amparo sobre Ley 25.561. 06/04/1989

<sup>57</sup> Cámara Federal de La Plata, Sala III, expediente. FLP 51010801/2012, del 30/09/ 2014

## Capítulo VII

### ***Actuación y Responsabilidad del Contador Público***

El Contador Público tiene una gran responsabilidad en lo que respecta a los delitos tipificados en la Ley Penal Tributaria y Previsional, ya que lo dictamina en su artículo 15°, y es este mismo artículo que lo obliga a denunciar este tipo de ilícitos.

Por otro lado también consideramos oportuno en este apartado tratar la responsabilidad del profesional, en cuanto a la aplicación de la Ley de Lavado de Dinero, en la que se tipifica otro delito que le incumbe directamente.

Así mismo, es importante destacar que no sólo es una cuestión legal lo que compromete al Contador Público Nacional, sino de ética profesional y prestigio.

#### ***Responsabilidad del Contador***

Tal como hemos mencionado anteriormente, la figura del profesional en ciencias económicas y particularmente la del Contador Público, está sujeta a ciertas responsabilidades ligadas al ejercicio de sus diferentes incumbencias. Estas responsabilidades, pueden surgir por su participación, ya sea mediante su acción u omisión, en el actuar delictivo de sus clientes, usuarios de sus servicios profesionales, habiendo sido éstos acusados de Evasión Fiscal por ejemplo, o bien de Lavado de Activos.

A continuación, se explicará en qué consisten y de dónde surgen cada una de estas responsabilidades:

***Responsabilidad Ética:*** Es aquella incluida en el Código de Ética dictado por cada Consejo Profesional, siendo éste Código un “conjunto homogéneo y ordenado de principios y normas de los que se deducen consecuencias prácticas éticamente obligatorias.

Por su propia naturaleza, las normas que expresamente se exponen no excluyen otras que, mediante un criterio ético, sano y sentido del deber, inducen a tener un comportamiento profesional digno.

El fundamento de los Principios y Normas éticas para los Contadores Públicos se basan en el valor de la responsabilidad para con: la sociedad, la casa de estudios de la cual egresan, las instituciones profesionales de las que forman parte, colegas, otros profesionales universitarios, y para quienes requieran sus servicios. Esa responsabilidad se basa en los principios éticos de contribución al bien común, de idoneidad, de fidelidad a la palabra dada, de , objetividad, confidencialidad, prudencia, fortaleza y humildad profesional. Todo lo cual exige que se deben realizar los mayores esfuerzos para mejorar continuamente, adquirir mayor madurez, que conlleva una mejoría en la calidad de la actuación y contribuyan al prestigio, respeto y progreso de la profesión”<sup>58</sup>.

---

<sup>58</sup> "Código de Ética para los Profesionales de la Contabilidad". Preámbulo. International Federation of Accountants (IFAC). 2015.

Las normas descriptas en el Código de Ética no son taxativas, son meramente descriptivas, por lo que se nos puede juzgar por una conducta no descripta en el código.

El desarrollo de la actividad, requiere llevarla a cabo con ciertas responsabilidades, siguiendo con los principios que la ley impone para cada tipo de profesión. En este sentido, existe un tipo de ética que encuadra las actividades que se realizan dentro de una misma profesión, llamada ética profesional. Dicho de otro modo, puede definirse como el arte de llevar adelante nuestro trabajo, combinando el ejercicio profesional con nuestra dignidad humana. Dicha ética, está incorporada dentro de la ética universal, ya que se refiere específicamente a una parte de la realidad.

Ante el incumplimiento de los principios y normas que establece el Código de Ética, dice su artículo 44°: “Los profesionales que transgredan las disposiciones del presente código o los principios y normas éticas definidas en el Prólogo y Preámbulo integrantes del mismo, se harán pasibles de cualquiera de las sanciones disciplinarias previstas en la ley de ejercicio profesional, las que se graduarán por su aplicación según la gravedad de la falta cometida y los antecedentes disciplinarios del imputado.”

**Responsabilidad civil:** En términos generales puedo definir a la responsabilidad civil, como aquella “obligación de resarcir” que surge como consecuencia de un daño producido. Este daño puede originarse a raíz de un incumplimiento contractual (responsabilidad civil contractual), o un daño causado a otro en el que no existía ningún tipo de vínculo anterior (responsabilidad civil extracontractual).

Aunque generalmente la persona que reconoce haber causado el daño, es la que responde por el mismo, existe la posibilidad de que se haga responsable a una persona distinta del autor del daño, en este caso estaríamos ante una responsabilidad por hechos ajenos. En este sentido, para entender este tipo de responsabilidad en el marco de la actividad del Contador Público específicamente, es necesario recurrir al artículo 8 inciso e, de la Ley de Procedimiento Tributario (L. 11.683), en donde se establece que, aquellos terceros (ej.: Contador Público que interviene), aun cuando no tuvieran deberes tributarios a su cargo, que faciliten por su culpa o dolo la evasión del tributo, responderán con sus bienes propios y solidariamente con los deudores del tributo y, si existen, con otros responsables del mismo gravamen, sin perjuicio de las sanciones que le correspondan por las infracciones cometidas. Es decir, que en virtud de este artículo, la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP), puede reclamar al Contador Público el resarcimiento los daños provocados por su mala actuación profesional.

**Responsabilidad penal:** Como requisito fundamental para poder asignarle responsabilidad en materia penal tributaria al profesional en Ciencias Económicas, es necesario que éste haya participado personalmente en el hecho ilícito, como así también verificar que en su accionar están presente los elementos del delito imputado: objetivo y subjetivo.

Nuestra Ley Penal Tributaria ubica al Contador Público en una situación delicada, por lo que le resulta necesario conocerla y así poder prevenirse de las actuaciones que son penalmente castigadas en su desempeño profesional.

Una característica que identifica a la profesión contable es que asume la responsabilidad de actuar en interés público, por lo tanto la responsabilidad del Contador Público no es lograr la satisfacción de un determinado cliente o de la entidad la cual contrata sus servicios profesionales.

En la primera parte del Código de Ética para los profesionales de la Contabilidad se establecen los principios fundamentales, estos proporcionan un marco conceptual con el fin de:

Identificar amenazas en relación con el cumplimiento de los principios fundamentales.

Evaluar la importancia de las amenazas que se han identificado.

Cuando sea necesario, aplicar salvaguardas para eliminar las amenazas o reducirlas a un nivel aceptable. Las salvaguardas son necesarias cuando el profesional de la contabilidad determina que las amenazas superan un nivel del que un tercero, con juicio y bien informado, teniendo todos los hechos y circunstancias específicos conocidos por el profesional de la contabilidad en ese momento, probablemente concluiría que no compromete el cumplimiento de los principios fundamentales<sup>59</sup>.

### ***Principios Fundamentales***

Según el Código de Ética para los profesionales de la Contabilidad, se deberán cumplir los siguientes principios:

(a) *Integridad* – ser franco y honesto en todas las relaciones profesionales y empresariales.

(b) *Objetividad* – no permitir que prejuicios, conflicto de intereses o influencia indebida de terceros prevalezcan sobre los juicios profesionales o empresariales.

(c) *Competencia y diligencia profesional* – mantener el conocimiento y la aptitud profesionales al nivel necesario para asegurar que el cliente o la entidad para la que trabaja reciben servicios profesionales competentes basados en los últimos avances de la práctica, de la legislación y de las técnicas y actuar con diligencia y de conformidad con las normas técnicas y profesionales aplicables.

(d) *Confidencialidad* – respetar la confidencialidad de la información obtenida como resultado de relaciones profesionales y empresariales y, en consecuencia, no revelar dicha información a terceros sin autorización adecuada y específica, salvo que exista un derecho o deber legal o profesional de revelarla, ni hacer uso de la información en provecho propio o de terceros.

(e) *Comportamiento profesional* – cumplir las disposiciones legales y reglamentarias aplicables y evitar cualquier actuación que pueda desacreditar a la profesión<sup>60</sup>.

### ***El Rol del Contador Público en la prestación de servicios de carácter Fiscal***

Tomando como base el principio de competencia y diligencia profesional y de comportamiento profesional, del Código de Ética para profesionales de la Contabilidad, a continuación expondremos

---

<sup>59</sup> Aplicación general del Código. Prologo. Código de Ética para los Profesionales de la Contabilidad:Parte A, pagina 7. International Federation of Accountants (IFAC). 2015.

<sup>60</sup> Aplicación general del Código. Prologo. Código de Ética para los Profesionales de la Contabilidad:Parte A, pag: 7;8;9;10;11;12;13;14;15;16;17. International Federation of Accountants (IFAC). 2015.

los principios para el desarrollo del ejercicio profesional en cuanto a la prestación de servicios fiscales por parte del Contador Público.

Cualquier profesional que preste servicios de carácter fiscal está en su derecho de procurar la posición para su cliente o para quien le emplea laboralmente siempre y cuando haya de rendir su servicio con competencia profesional, no afecte su integridad y objetividad, y sea a la vez, congruente con la Ley. Las posibles dudas pueden resolverse a favor de su cliente o de quien le emplea laboralmente, si existen argumentos razonables para apoyar su postura.

Los Contadores Públicos no deben garantizar a sus clientes o a quienes le emplean laboralmente, que las declaraciones fiscales que preparen y la asesoría fiscal que les ofrecen es incuestionable. Por el contrario, deben asegurarse de que sus clientes o quienes les emplean son conscientes de las limitaciones inherentes a los servicios y asesoría fiscales, de modo que no confundan una expresión de opinión con una afirmación o hecho categórico.

El profesional que se encargue de, o asesore en la presentación de una declaración jurada fiscal, debe advertir a su cliente o a quien le emplea, que la responsabilidad por su contenido es primordialmente de dicho cliente. Asimismo, el Contador Público debe disponer los medios necesarios para asegurar que la declaración se prepara correctamente, en base a la información recibida.

Los asesoramientos en carácter fiscal o las opiniones que puedan tener consecuencias significativas, que se preparen para el cliente o para quien emplea laboralmente al Contador Público, debe documentarse en forma de carta al cliente, o en un memorando para el archivo.

Ningún profesional debe involucrarse con una declaración jurada o similar, si tiene razones para pensar que:

a) Contiene declaraciones falsas o engañosas.

b) Contiene afirmaciones o información suministrada precipitadamente o sin conocimiento real de lo que es verdadero o falso.

c) Omite o disimula información que debe ser incluida, de manera que este hecho puede confundir a las autoridades fiscales.

En este punto se puede apreciar una absoluta relación entre lo que enuncia el Código de Ética con el artículo 15° de la Ley Penal Tributaria y Previsional (27.430).

El Contador Público puede preparar declaraciones fiscales que impliquen el uso de estimaciones, si tal utilización es aceptable, o si dadas las circunstancias, no es posible obtener datos exactos. Cuando se utilicen estimaciones, deben presentarse de manera que se evite dar la impresión de una mayor precisión de la que realmente existe. El profesional debe asegurarse de que los importantes estimados son razonables, dadas las circunstancias.

Al presentar la declaración jurada fiscal, normalmente el profesional puede confiar en la información suministrada por su cliente o por quien le emplea laboralmente, siempre que dicha información parezca razonable. Aunque no es necesario el examen de revisión de documentos u otras evidencias que apoyan la información, el profesional debe solicitar, cuando sea necesario, que le faciliten tales soportes.

*Además el profesional:*

- a) Debe hacer uso de las declaraciones de su cliente relativa a ejercicios anteriores cuando ello sea posible. A los fines de reconstruir la situación fiscal que acarrea el cliente, en caso de ser la primera declaración jurada que se le confecciona.
- b) Está obligado a realizar investigaciones razonables cuando la información presentada parezca incorrecta o incompleta.
- c) Debe hacer referencia a los libros y registro de las operaciones.

Cuando tenga conocimiento de un error significativo o de una omisión en alguna declaración fiscal correspondiente a un ejercicio anterior (con la que puede o no estar relacionado), o cuando no se haya realizado alguna declaración fiscal, la actitud del profesional debe ser la siguiente:

- a) Debe comunicar cuanto antes el error o la omisión al cliente o a quien le emplea laboralmente, recomendándole que lo ponga en conocimiento de las autoridades fiscales. Normalmente, el profesional no está obligado a informar por sí mismo a las autoridades fiscales ni debe hacerlo sin permiso.
- b) Si el cliente o quien emplea laboralmente no corrige el error:
  - ❖ El profesional debe informarle de que no puede actuar a su servicio en relación con la declaración en cuestión o con la información relacionada con ella sometida a las autoridades.
  - ❖ El profesional debe plantearse si continuar la relación con el cliente o con quien le emplea laboralmente es consistente con su responsabilidad profesional.
- c) Si el profesional concluye que puede continuar sus relaciones profesionales con el cliente, debe adoptar todas las medidas razonablemente necesarias, para asegurarse que no se repita el error en declaraciones posteriores.

### ***La responsabilidad del Contador Público y la Ley Penal Tributaria y Previsional***

En el artículo 15° de la Ley Penal Tributaria y Previsional N° 27.430 se enuncia lo siguiente:

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) Concurriere 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) Formare parte de una organización o asociación compuesta por tres o más personas que habitualmente esté destinada a cometer, colaborar o coadyuvar cualquiera de los ilícitos 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".

Como se puede observar, la Ley Penal Tributaria y Previsional detalla en un inciso del citado artículo 15° a quien "...dictaminare, informare, diere fe, autorizare o certificare actos jurídicos, balances, estados contables o documentación para facilitar la comisión de delitos previstos en esta ley...", en otras palabras, aquí se hace mención al profesional que avale cometer el ilícito, es decir cuando el profesional actúe en forma dolosa. Sin embargo, en ciertas ocasiones, por ejemplo el caso del Contador Público externo que realiza su labor de liquidación sobre la base de la documentación que le brinda el cliente, ignorando la tergiversación que este ha realizado anteriormente, por ejemplo que algunas facturas que instrumentan gastos sean apócrifas, o bien que algunas ventas no estén documentadas, etcétera; en tal caso, y en la medida que la maniobra no sea evidente o fácil de advertir, el asesor contable podría no darse cuenta de las irregularidades y realizar su trabajo de liquidación correcta y normalmente, en cuyo caso, a diferencia de su cliente, carecerá del dolo requerido por la figura de Evasión Tributaria en la Ley Penal Tributaria y Previsional. En este caso no cabría posibilidad de imputación penal al profesional ya que el trabajo fue realizado correctamente. Sin embargo, la información arrojada fue adulterada por el cliente. En todo caso sería considerado negligencia por parte del Contador por no haberse dado cuenta del hecho (En caso de que así lo dictamine la Justicia)

### ***La responsabilidad del Contador Público en el Lavado de Dinero***

En el artículo 20° de la Ley 25.246 de Encubrimiento y Lavado de Activos se nombran taxativamente quienes son los sujetos obligados a informar a la UIF:

Están obligados a informar a la Unidad de Información Financiera (UIF), en los términos del artículo 21 de la presente ley:

1. "Las entidades financieras sujetas al régimen de la ley 21.526 y modificatorias.
2. Las entidades sujetas al régimen de la ley 18.924 y modificatorias y las personas humanas o jurídicas autorizadas por el Banco Central de la República Argentina para operar en la compraventa de divisas bajo forma de dinero o de cheques extendidos en divisas o mediante el uso de tarjetas de crédito o pago, o en la transmisión de fondos dentro y fuera del territorio nacional.
3. Las personas humanas o jurídicas que como actividad habitual exploten juegos de azar.
4. Personas humanas y/o jurídicas registradas ante la Comisión Nacional de Valores para actuar como intermediarios en mercados autorizados por la citada comisión y aquellos que actúen en la colocación de Fondos Comunes de Inversión o de otros productos de inversión colectiva autorizados por dicho organismo. *(Inciso sustituido por art. 200 de la Ley N° 27.440 B.O. 11/5/2018).*
5. Personas jurídicas autorizadas por la Comisión Nacional de Valores para actuar en el marco de sistemas de financiamiento colectivo a través del uso de portales web u otros medios análogos y demás personas jurídicas registradas en el citado organismo a cargo de la apertura

del legajo e identificación del perfil del cliente para invertir en el ámbito del mercado de capitales. *(Inciso sustituido por art. 200 de la Ley N° 27.440 B.O. 11/5/2018).*

6. Los registros públicos de comercio, los organismos representativos de fiscalización y control de personas jurídicas, los registros de la propiedad inmueble, los registros de la propiedad automotor, los registros prendarios, los registros de embarcaciones de todo tipo y los registros de aeronaves.
7. Las personas humanas o jurídicas dedicadas a la compraventa de obras de arte, antigüedades u otros bienes suntuarios, inversión filatélica o numismática, o a la exportación, importación, elaboración o industrialización de joyas o bienes con metales o piedras preciosas.
8. Las empresas aseguradoras.
9. Las empresas emisoras de cheques de viajero u operadoras de tarjetas de crédito o de compra.
10. Las empresas dedicadas al transporte de caudales.
11. Las empresas prestatarias o concesionarias de servicios postales que realicen operaciones de giros de divisas o de traslado de distintos tipos de moneda o billete.
12. Los escribanos públicos.
13. Las entidades comprendidas en el artículo 9º de la ley 22.315.
14. Los despachantes de aduana definidos en el artículo 36 y concordantes del Código Aduanero (ley 22.415 y modificatorias).
15. Los organismos de la Administración Pública y entidades descentralizadas y/o autárquicas que ejercen funciones regulatorias, de control, supervisión y/o superintendencia sobre actividades económicas y/o negocios jurídicos y/o sobre sujetos de derecho, individuales o colectivos: el Banco Central de la República Argentina, la Administración Federal de Ingresos Públicos, la Superintendencia de Seguros de la Nación, la Comisión Nacional de Valores, la Inspección General de Justicia, el Instituto Nacional de Asociativismo y Economía Social y el Tribunal Nacional de Defensa de la Competencia;
16. Los productores, asesores de seguros, agentes, intermediarios, peritos y liquidadores de seguros cuyas actividades estén regidas por las leyes 20.091 y 22.400, sus modificatorias, concordantes y complementarias;
17. Los profesionales matriculados cuyas actividades estén reguladas por los consejos profesionales de ciencias económicas;
18. Igualmente están obligados al deber de informar todas las personas jurídicas que reciben donaciones o aportes de terceros;
19. Los agentes o corredores inmobiliarios matriculados y las sociedades de cualquier tipo que tengan por objeto el corretaje inmobiliario, integradas y/o administradas exclusivamente por agentes o corredores inmobiliarios matriculados;
20. Las asociaciones mutuales y cooperativas reguladas por las leyes 20.321 y 20.337 respectivamente;

21. Las personas humanas o jurídicas cuya actividad habitual sea la compraventa de automóviles, camiones, motos, ómnibus y micrómnibus, tractores, maquinaria agrícola y vial, naves, yates y similares, aeronaves y aerodinós.
22. Las personas humanas o jurídicas que actúen como fiduciarios, en cualquier tipo de fideicomiso y las personas humanas o jurídicas titulares de o vinculadas, directa o indirectamente, con cuentas de fideicomisos, fiduciantes y fiduciarios en virtud de contratos de fideicomiso.
23. Las personas jurídicas que cumplen funciones de organización y regulación de los deportes profesionales".

En cuanto a las obligaciones se refiere de los sujetos mencionados en el artículo 20°, a continuación se cita el artículo 21° de la Ley N° 25.246:

— "Las personas señaladas en el artículo precedente quedarán sometidas a las siguientes obligaciones:

a. Recabar de sus clientes, requirentes o aportantes, documentos que prueben fehacientemente su identidad, personería jurídica, domicilio y demás datos que en cada caso se estipule, para realizar cualquier tipo de actividad de las que tienen por objeto. Sin embargo, podrá obviarse esta obligación cuando los importes sean inferiores al mínimo que establezca la circular respectiva.

Cuando los clientes, requirentes o aportantes actúen en representación de terceros, se deberán tomar los recaudos necesarios a efectos de que se identifique la identidad de la persona por quienes actúen.

Toda información deberá archivar por el término y según las formas que la Unidad de Información Financiera establezca;

b. Informar cualquier hecho u operación sospechosa independientemente del monto de la misma. A los efectos de la presente ley se consideran operaciones sospechosas aquellas transacciones que de acuerdo con los usos y costumbres de la actividad que se trate, como así también de la experiencia e idoneidad de las personas obligadas a informar, resulten inusuales, sin justificación económica o jurídica o de complejidad inusitada o injustificada, sean realizadas en forma aislada o reiterada.

La Unidad de Información Financiera establecerá, a través de pautas objetivas, las modalidades, oportunidades y límites del cumplimiento de esta obligación para cada categoría de obligado y tipo de actividad;

c. Abstenerse de revelar al cliente o a terceros las actuaciones que se estén realizando en cumplimiento de la presente ley.

Con la finalidad de prevenir el lavado de activos y el financiamiento del terrorismo, los sujetos obligados a los que refieren los incisos 1, 2, 4, 5, 8, 9, 10, 11, 13, 16, 20 y 22 del artículo 20, sea que integren o no el mismo grupo económico y aun cuando se trate de entidades en el exterior, siempre que medie el consentimiento del titular de los datos previsto en el punto 1 del artículo 5° de la ley 25.326 y sus normas modificatorias, podrán compartir legajos de sus clientes que contengan

información relacionada con la identificación del mismo, el origen y la licitud de los fondos. (*Inciso sustituido por art. 12 de la Ley N° 27.446 B.O. 18/06/2018*) "

Entre los sujetos obligados del artículo 20, encontramos en su inciso 17 a los profesionales matriculados cuyas actividades estén reguladas por los consejos profesionales de ciencias económicas acorde a la Ley N° 20.488. La resolución 65/2011 de la UIF, hace referencia exclusivamente a estos sujetos, cuando actuando individualmente o bajo la forma de asociaciones profesionales realicen las actividades de Auditoría de Estados Contables y Sindicatura Societaria, y dichas actividades se brinden a las siguientes entidades que:

- Tengan un activo superior a cuarenta millones de pesos (\$40.000.000)<sup>61</sup>
- Hayan duplicado su activo o sus ventas en el término de un año.
- Desarrollen las actividades mencionadas en el artículo 20° de la Ley 25.246.

Los estados contables a tomar como base para la determinación del monto del activo citado en a) serán los que consten en los libros rubricados del cliente, correspondientes al último ejercicio con informe de auditoría anterior a la fecha de aceptación de los servicios de auditoría externa o sindicatura (ya sean a fecha de cierre de ejercicio o una fecha de cierre intermedia). Deberán tomarse los últimos estados contables auditados precedentes a la fecha en que el auditor comienza la evaluación para la aceptación o retención del cliente y, consecuentemente, para poder confirmar si debe o no aplicar la Resolución 420/11 de la FACPCE (Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas).

A los efectos de determinar si la duplicación (mencionada en b) ha ocurrido, se tendrá en cuenta lo siguiente: La comparación se efectuará entre los últimos estados contables con informes de auditoría transcritos en los libros rubricados del cliente a la fecha de la aceptación. Por ejemplo, si en marzo de 2019 el auditor está evaluando la aceptación del cliente para auditar los estados contables al 31/12/2018, y los últimos estados contables auditados son al 31/12/2017, deberá tomarse como base el importe del activo del ejercicio 2017 o la variación de éste y de las ventas que surja de comparar los ejercicios 2016 y 2017, si ambos estuviesen auditados.

A los fines de prevenir e impedir el lavado de activos y la financiación del terrorismo, el Contador Público tendrá que seguir una política de prevención. Para ello deberá confeccionar un manual que contenga los pasos a seguir para prevenir este tipo de ilícitos y que contemple los requerimientos particulares que al respecto establezcan las normas que emiten los Consejos Profesionales de Ciencias Económicas, elaborar un registro de análisis y gestión de riesgo de aquellas operaciones que se consideran sospechosas y están reportadas, utilizar herramientas tecnológicas que estén acordes con el servicio que presta, y capacitar al personal que tiene a su cargo mediante la difusión de la Resolución 65/2011 de la UIF, como así también la asistencia a cursos que aborden estos temas, al menos una vez al año.

Los Contadores Públicos obligados a informar a la UIF, deben registrarse en la misma dentro de los 30 días luego de que acuerde con el cliente la prestación de los servicios.

---

<sup>61</sup> Según Resolución UIF 130/2018. Artículo 13°.

De acuerdo con lo dispuesto en la anteriormente citada resolución 65/2011 de la UIF, el profesional que emita informes de auditoría o de sindicatura en clientes alcanzados, deberá dejar constancia en dichos informes de haber llevado a cabo procedimientos de prevención de Lavado de Activos y Financiamiento del Terrorismo. Esta manifestación no debe incluirse en los casos en que el profesional emita informes de revisión limitada, informes especiales o certificaciones contables.

Cuando el profesional que presta el servicio de auditoría o sindicatura no se encuentre alcanzado por la Resolución 420/11 no debe dejar constancia en su informe que no ha aplicado las normas sobre prevención del lavado de activos y financiación del terrorismo.

Modelo de párrafo a incorporar en los informes:

"He (Hemos) aplicado los procedimientos sobre la prevención de lavado de activos de origen delictivo y financiación del terrorismo previsto en la Resolución N° 420/11 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas."

### ***Deber de informar***

El contador público debe informar cualquier operación sospechosa independientemente de su monto. Sólo debe reportar una operación sospechosa de lavado de activos o de financiación del terrorismo.

El hecho de que se detecte una operación inusual no implica que deba ser reportada en forma automática, sino que dispara un proceso de análisis por parte del profesional, siguiendo los procedimientos establecidos en la norma profesional, a los fines de confirmar si la operación tiene o no el carácter de sospechosa.

### ***Plazos***

Si se detectara una operación inusual y se confirma el carácter de sospechosa, deberá reportarla a la UIF dentro de los:

- ciento cincuenta (150) días corridos, en caso de lavado de activos
- cuarenta y ocho (48) horas, en caso de financiación del terrorismo

Dicho reporte se materializará mediante la presentación del Reporte de Operación Sospechosa (ROS) que deberá formalizarse a través del sitio [www.uif.gov.ar/sro](http://www.uif.gov.ar/sro).

Una vez completado el análisis de la operación inusual confirmando su carácter de sospechosa, se disparan los plazos para reportar, con independencia que el proceso de auditoría pudiera finalizar con posterioridad a dichos plazos. Los plazos de reportes no debieran exceder en ningún caso la fecha del informe del auditor o síndico respecto de los estados contables correspondientes.

### *Operaciones sospechosas*

Se consideran operaciones sospechosas a las transacciones, aisladas o reiteradas, que de acuerdo con los usos y costumbres de la actividad que se trate, como así también de la experiencia e idoneidad de las personas obligadas a informar, resulten:

- a) Inusuales.
- b) Sin justificación económica o jurídica.
- c) De complejidad inusitada injustificada.
- d) Que no guardan relación con el perfil económico-financiero del cliente, desviándose de los usos y costumbres en las prácticas de mercado, ya sea por su frecuencia, habitualidad, monto, complejidad, naturaleza y/o características particulares.

### *Reporte de Operaciones Sospechosas (ROS)*

El Reporte de Operaciones Sospechosas, es la herramienta de comunicación que exige la Unidad de Información Financiera para que los sujetos obligados reporten, de acuerdo a sus obligaciones que surgen de la ley, aquellas operaciones inusuales que consideren sospechosas de Lavado de Activos o Financiación de Terrorismo. A estos fines, según la Res. U.I.F. 65/11 incluye la siguiente definición de operación sospechosa: "Son aquellas operaciones tentadas o realizadas que habiéndose identificado previamente como inusuales, luego del análisis y evaluación realizados por el sujeto obligado, las mismas no guardan relación con las actividades lícitas declaradas por el cliente, ocasionando sospecha de lavado de activos o aun tratándose de operaciones relacionadas con actividades lícitas, exista sospecha de que estén vinculadas o que vayan a ser utilizadas para la financiación del terrorismo".

Consideramos que este instrumento es muy importante en el proceso de prevención de estas actividades ilícitas, ya que es el informe final que le permitirá al sujeto obligado manifestar que ha dado cumplimiento a su deber con todos los recaudos normativos que se le exigen.

Podemos decir también, que el ROS es el resultado final de un trabajo de investigación que ha realizado cualquiera de los sujetos obligados, que se encuentra justificado en diversos documentos probatorios, procedimientos realizados, y demás elementos que permiten inferir que se está ante una "operación sospechosa". Durante su confección se deben respetar las normas procesales en la administración de todas las pruebas, como así también las notificaciones pertinentes para con el denunciado durante la etapa de búsqueda de información.

Cabe aclarar que no es responsabilidad del auditor realizar una investigación a los efectos de determinar si una operación sospechosa es una operación de lavado de activos o de financiación del terrorismo. El auditor debe limitarse a informar la operación a la UIF en virtud de su carácter de sospechosa.

### ***Responsabilidades del Profesional frente al incumplimiento del deber de informar operaciones sospechosas.***

El incumplimiento del deber de informar, será penalizado con multas de:

a) Una a diez veces el valor total de los bienes u operación a los que se refiera la infracción, siempre y cuando el hecho no constituya un delito más grave; o

b) Pesos diez mil (\$ 10.000) a pesos cien mil (\$ 100.000), cuando no se pueda establecer el valor real de los bienes.

La ley establece que la misma sanción sufrirá la persona jurídica en cuyo organismo se desempeñare el sujeto infractor.

La ley considera que también existe una conducta delictiva, entre otras, cuando tras la comisión de un delito ejecutado por otro en el que no hubiera participado:

a) Ayudare a alguien a eludir las investigaciones de la autoridad;

b) Ocultare, alterare o hiciere desaparecer los rastros, pruebas o instrumentos del delito; o,

c) Ayudare al autor o partícipe a asegurar el producto o provecho del delito. Al respecto, es necesario reiterar que la conducta de los profesionales en ciencias económicas en el ejercicio de sus funciones de auditor y síndico societario, sólo resultará penalmente punible en virtud de lo mencionado anteriormente, en la medida que la misma responda a una actuación realizada a sabiendas, o sea dolosa, es decir, con voluntad de violar el bien jurídico tutelado por la norma. No obstante, para evitar que el profesional pueda ser cuestionado por una presunta actitud de omisión o negligente, es importante que demuestre que aplicó cabalmente no sólo la Ley y la Resolución U.I.F. 65/11, sino también las normas profesionales que regulan el ejercicio profesional en esta materia.

### ***Mecanismos de Prevención por parte de los Profesionales***

Los profesionales deberán establecer mecanismos de prevención que contemplen al menos, las siguientes funciones:

a) Diseñar e implementar los procedimientos y su control, acordes con la naturaleza del servicio que presta, necesarios para prevenir, detectar y reportar las operaciones que puedan estar vinculadas a los delitos de lavado de activos y financiación del terrorismo.

b) Diseñar e implementar políticas de capacitación a los empleados profesionales e integrantes del estudio o asociación profesional.

c) Velar por el cumplimiento de los procedimientos y políticas implementadas para prevenir, detectar y reportar operaciones que puedan estar vinculadas a los delitos de lavado de activos y financiación del terrorismo.

d) Analizar las operaciones registradas para detectar eventuales operaciones sospechosas, con el alcance que establezcan estas normas.

e) Formular los reportes de operaciones sospechosas, de acuerdo a lo establecido en la reglamentación que emita la U.I.F.

f) Llevar un registro de las operaciones consideradas sospechosas de lavado de activos o financiación del terrorismo reportadas.

g) Dar cumplimiento a las requisitorias efectuadas por la U.I.F. en ejercicio de sus facultades legales.

h) Controlar la observancia de la normativa legal y profesional vigente en materia de prevención del lavado de activos y la financiación del terrorismo.

i) Asegurar la adecuada conservación y custodia de la documentación concerniente a las operaciones.

j) Confeccionar un registro interno de los países y territorios no cooperativos con el GAFI, sobre la base de la información obtenida de la página de internet de ese organismo. Dicho registro debe estar permanentemente actualizado.

k) Prestar especial atención a las nuevas tipologías de lavado de activos y financiación del terrorismo que sean publicadas por la U.I.F. o el GAFI a los efectos de establecer medidas que sean acordes a la naturaleza del servicio que se presta tendientes a prevenirlas, detectarlas y reportar toda operación que pueda estar vinculada a las mismas.

## ***Consideraciones Finales***

El presente trabajo comenzó con el cuestionamiento acerca de conocer los motivos por los que contribuyente incurren en delitos penados por la Ley Penal Tributaria y Previsional, debido que es un accionar que lo podemos observar con regularidad en nuestro país, por lo tanto, esta situación motivo el estudio de las causas y las sanciones en este contexto.

Una vez expuestos los ilícitos tributarios y previsionales, y sus sanciones que encuadran tanto la Ley Penal Tributaria y Previsional como también la Ley de Procedimiento Fiscal, además de habernos adentrado en la diferenciación y relación con el ilícito del Lavado de Dinero, es necesario reflexionar en base al motivo por el cual las personas humanas y/o de existencia ideal cometen los delitos mencionados. El estudio ha indicado que no es una problemática con una sola causa, sino por el contrario, tiene su origen en múltiples circunstancias.

Por un lado, como se ha mencionado en este trabajo, el Estado recauda impuestos con el fin de devolver a la ciudadanía esos tributos en forma de servicios y bienestar social. Argentina se ha caracterizado por sufrir ciclos inestables de crisis que han derivado en distintas oportunidades, de la mala administración de los Gobiernos de turno. A través de los años, a raíz de esta situación, se produjo un incremento en la desconfianza de los ciudadanos con sus representantes. Esta falta de confianza aumenta con los casos de corrupción del Estado, y al no ver los resultados del pago de sus tributos, deciden actuar igual que el Estado. Es decir existe una falta de conciencia tributaria debido que el Estado está conformado por todos los ciudadanos que deben contribuir para brindarle los fondos necesarios a efectos de que este pueda cumplir con sus funciones públicas. El contribuyente evasor debería considerarse un ser social y no individual, ya que al no pagar sus impuestos, agrede a la sociedad que el mismo integra.

Otro de los motivos que llevan a que los contribuyentes incurran en ilícitos fiscales y previsionales se sustenta en la poca transparencia del Sistema Tributario Argentino, que representa el conjunto de leyes tributarias que rigen en el país. Existe poca transparencia en las normas debido que no se encuentra una correcta definición de las funciones del impuesto y de la administración tributaria respecto de exenciones, subsidios, promociones de tipo industrial, y demás beneficios fiscales. Se puede visualizar en la Ley Penal Tributaria y Previsional, no solo en la vigente Ley N° 27.430, en sus artículos 3° y 7°, sino también en las Leyes derogadas, donde existe muy poca claridad en cuanto al tema que tratan los artículos mencionados, cuyo tema es el aprovechamiento indebido de beneficios fiscales (artículo 3°) y el aprovechamiento indebido de recursos de la Seguridad Social (artículo 7°). Ambos artículos expresan los montos punibles y los medios por los que serán sancionados quienes los apliquen, sin embargo no está esclarecido el concepto de beneficios fiscales y cuando serian correctamente asignados, ya que la Norma habla de aprovechamiento indebido. Misma conclusión para el caso de los recursos de la seguridad social.

Por otra parte, a través del pronunciamiento citado en capitulo quinto del presente trabajo, en el caso de la Ley Antievasión N° 25.345: Caso "Mera, Miguel Ángel", se pudo constatar la discrepancia que existe entre la Ley mencionada y el artículo 34° de la Ley de Procedimiento Fiscal, ya que en

dicho artículo se permite la demostración de la existencia de la operación. Sin embargo el contribuyente había violado la autorización de la Ley Antievasión de efectuar pagos bancarizados superiores a mil pesos (\$ 1.000). La Administración Federal de Ingresos Públicos se inclinó por la sanción de la Ley 25.345 mientras que la Corte Suprema de Justicia de la Nación se inclinó por la Ley 11.683. Esta falta de unificación de criterios, o bien discrepancias entre el ente recaudador y la justicia, hacen a un sistema tributario poco transparente, ya que genera confusión en los contribuyentes que se encuentren en la misma situación del caso, ya que suelen ampararse en una jurisprudencia aplicada, pero sin comprender que el pronunciamiento es sobre un caso en particular y que la justicia falle no significa que todos los ciudadanos se verán amparados por la jurisprudencia aplicada a un caso. Aquí se presenta también, la falta de conciencia tributaria, y por lo tanto se provoca la desorientación de los contribuyentes al momento de cumplir con la obligación tributaria, y en la administración demuestra falta de claridad en la regulación.

Al analizar las modificaciones en la Ley Penal Tributaria y Previsional, se concluye que a medida que fue transcurriendo el tiempo ciertos aspectos se han ido aclarando en base al contexto de cada momento, por ejemplo en la última reforma de 2017 la inclusión del uso de facturas apócrifas y otras figuras, como también la actualización de los montos en base a la inflación del momento, y además la aclaración de los periodos que en las Leyes derogadas no figuraba aclaración alguna. Sin embargo, sigue habiendo poca claridad y controversias con leyes anteriores, debido que por ejemplo se vuelve a la aplicación de la Ley Penal más Benigna que en un momento había sido derogada. Y aquí se produce un beneficio para el evasor, debido que los jueces deben aplicar la Ley que sea menos dañina para el acusado (Ley Penal más Benigna).

Otro de los motivos que beneficiaría al evasor es el indicado en el artículo 16° de la Ley Penal Tributaria y Previsional 27.430, donde se habla de regularización espontánea, es decir, si cumple con las obligaciones evadidas, quedara exento de responsabilidad penal siempre y cuando no haya una inspección iniciada o una denuncia presentada. En otras palabras, la Ley está "disculpando" si el evasor cumple voluntariamente con una obligación.

Paralelamente a lo expuesto en el párrafo anterior y como medio de pago de las obligaciones adeudadas, el amplio acceso a Planes de Facilidades de Pago y/o Moratorias y/o Blanqueos, son las causas más comunes. Permanentemente el Fisco da la oportunidad de regularizarse a través de estos medios. El blanqueo permite sincerar los bienes que el contribuyente oculto al Fisco y por los que no tributo, por lo tanto perjudico a la hacienda pública. Sin embargo, en épocas de sinceramiento, se permite exteriorizar esos bienes y abonar un impuesto por la exteriorización total. No en vano, el último blanqueo de capitales del año 2016 trajo aparejada una exitosa recaudación por parte del Estado. En el caso de las moratorias, constantemente se encuentran en vigencia permitiendo regularizar deudas exigibles. La moratoria incluida en la Ley 27260 de Blanqueo de Capitales establecía planes de pago hasta 90 cuotas, condonación total de intereses y la posibilidad de integrar planes de pago vigentes.

Otro punto pero vinculado al tema, se remite al acceso a Planes de Facilidades de Pago y condonaciones de deudas. En el capítulo tercero del estudio realizado se detallaron los planes que actualmente establece AFIP para la regularización de deudas de los contribuyentes. Existe un Plan de

Financiación Permanente en el cual se pueden regularizar todas las deudas que no estén prescriptas. Si bien, a través del Sistema de Perfil de Riesgo (SIPER) se evalúa el cumplimiento de los contribuyentes, en base a la categoría de riesgo se determina la cantidad de cuotas a las que el contribuyente puede acceder en el plan descripto. En caso de no poder acceder a ninguna, cabe la posibilidad de que se opte por otro plan vigente, por ejemplo el último plan que entro en vigencia a través de la Resolución General N° 4.289/2018 el cual se pueden adherir obligaciones vencidas al 30/09/2018. Como también en el caso de que el plan haya caducado, a través de las Resoluciones Generales Nros. 3.827 y 4.099 se pueden reformular Planes de Pago. En el fallo N° 3 expuesto en el capítulo quinto se demuestra este caso, en el cual se visualiza que la persona jurídica involucrada de acogió a un plan de facilidades para regularizar su deuda.

A través del estudio realizado en el capítulo tercero, en donde se relevaron datos estadísticos, conceptos, testimonios y doctrinas se considera a la Presión Tributaria como un aliento a la Evasión Impositiva y Previsional ya que nuestro país es el uno de los que más presión fiscal tiene del mundo, esto produce la resistencia a pagar tributos por parte de las personas humanas y jurídicas que se ven encuadradas en un "ahogamiento" impositivo por parte del Estado. Solo quienes logran una rentabilidad superior a lo normal estarían en condiciones de cumplir con el pago de todos los impuestos y generar un excedente. En el caso de las empresas crece la contratación "en negro" o la rentabilidad no blanqueada por las cual no se paga impuesto, este último caso también se ve en personas humanas, cuya técnica es en la facturación, es decir facturar la mitad del monto en blanco y la otra parte cobrarlo en efectivo sin factura. En estos aspectos es donde nace la Evasión también.

Se puede apreciar a través del análisis jurisprudencial realizado, que en ningún caso la Justicia dictamina pena de prisión por la cantidad de años que establece la Ley Penal Tributaria y Previsional, y en general suele acatar las apelaciones de los acusados como también, de público conocimiento, más allá del caso de Leonardo Fariña, no existen en este país imputados penales por casos de Evasión.

En nuestra opinión, de no haber casos de condenas penales por Evasión, seguirá habiendo un incentivo para que los ciudadanos no cumplan o reduzcan sus obligaciones tributarias. No es el caso, del Ilícito del Lavado de Dinero, ya que se conocen casos de condena como hemos estudiado.

Hay doctrinas expuestas que consideran a la Evasión como un antecedente al Lavado de Dinero, la cuestión radica en que en muchos casos la Evasión no se condena, pero el Lavado de Dinero sí. La persona que evadió impuestos, muy probablemente pueda ser acusada y condenada por el delito de lavado de dinero, en la medida en que exteriorizara en bienes, el producto de la evasión.

Mediante la investigación y fundamentos expuestos en el presente trabajo, se concluye validada la hipótesis planteada.

A continuación expondremos una serie de propuestas con el objetivo de reducir las causas resultantes de la Evasión Tributaria y Previsional

### *Mejorar la Conciencia Tributaria*

En este aspecto consideramos un tema importante inculcar a los ciudadanos por parte del estado, la enseñanza al cumplimiento fiscal desde las escuelas, ya que aquí se forman generaciones futuras. En otras palabras, formar una cultura de cumplimiento fiscal, informar los efectos positivos de pagar los impuestos y los efectos negativos de no hacerlo como lo establecen las normas.

### *Sistema Tributario Transparente*

Para que el Sistema Tributario sea transparente, se deberían cumplir los cinco requisitos que a continuación se exponen:

1. Neutralidad: El diseño de la Política Fiscal no debe tener interferencias en las señales e información que generan los mercados para evitar que se reduzca el bienestar social.
2. Suficiencia: Debe proyectarse un nivel de recaudación que permita cumplir con los objetivos del gobierno, sin incrementar la carga tributaria en los contribuyentes.
3. Equidad: La distribución de la carga tributaria debe ser equitativa en la población, teniendo en cuenta el principio de capacidad contributiva. Muchos de los problemas de la carga tributaria se deben a la falta de equidad en cuanto a la distribución de impuestos. Es fundamental cumplir con el principio de equidad y tener en cuenta la capacidad de pago de cada sector de la sociedad. Ya que también esta medida está sumamente relacionada con la pobreza.
4. Simplicidad: El Sistema Tributario debe ser simple y de fácil acceso para el contribuyente. De ser así, se pueden minimizar tanto la Evasión como la Elusión.
5. Crecimiento y Estabilidad de precios: La estructura tributaria debería brindar la posibilidad de suavizar los ciclos económicos, evitando la tendencia ascendente de la inflación y la recesión, motivos por los cuales, aumenta el desempleo.

Para implementar los requisitos señalados, una alternativa estaría vinculada a disminuir o eliminar las alícuotas de los impuestos distorsivos. Si el Estado cumple con la equidad de la carga tributaria y con la suficiencia del nivel de recaudación, bajar las alícuotas de los tipos de impuestos mencionados no involucraría ninguna reducción en la recaudación.

Nuestra Constitución Nacional contiene una serie de "principios tributarios" que se orientan a la conformación del sistema para cumplimentar adecuadamente los objetivos inherentes al régimen.

### *Aspectos de la Ley Penal Tributaria y Previsional*

Consideramos oportuno a los fines de eliminar ambigüedades de la Norma, no aplicar la Ley Penal más Benigna, si una persona Evadió en el año 2010 y la sentencia se dicta en el año 2018, debería existir un artículo en el cual se detalle claramente una pena actual para estos casos. Es decir quitar los beneficios que otorga, en nuestra opinión, el principio en cuestión.

Se debería considerar a los fines de clarificar la Norma, explicar en sus artículos la sentencia ante el caso de producirse el hecho punible. Como también se debería aumentar aún más las penas ante Evasión Simple y Agravada tanto en materia impositiva como previsional.

En caso de que se produzca una nueva Reforma en el corto plazo, debería consistir en una acción coordinada entre la Nación y las Provincias, los costos fiscales resultantes deberían ser asumidos por ambos niveles. La gradualidad de la reforma es importante, no se puede desfinanciar al Estado de un año al otro, pero tampoco se puede castigar a los contribuyentes con nuevos impuestos. Sería recomendable una reforma integral y no una mera “sustitución” de un impuesto con la creación de otros nuevos.

#### *Disminución de la Presión Tributaria*

Alivianaría la Presión Fiscal, las siguientes propuestas:

Debería considerarse un único impuesto a los ingresos brutos y disminuir los regímenes de recaudación provinciales ya que los mismos presentan muchas trabas en las negociaciones internas a nivel país y erosiona la rentabilidad de las empresas.

- Bajar alícuotas de IVA, o bien unificarla: En caso de que no se unifique la alícuota, se debería bajar de tal forma de resguardar la recaudación pero aliviar este impuesto de manera de reactivar el consumo.
- Impuesto al Débito y al Crédito: Eliminar directamente dicho impuesto, o poder computarse el 100% como compensación de otros tributos.
- Impuesto a las Ganancias: A los efectos de lograr el principio de equidad tributaria, debería igualarse la deducción especial tanto para un trabajador independiente como para un empleado en relación de dependencia. Además actualizar los montos de deducciones generales acorde al incremento de la Inflación. Asimismo restablecer el ajuste integral impositivo por inflación, por ser este mecanismo el sustento necesario de someter al impuesto a las ganancias, las utilidades reales de los contribuyentes.
- Impuesto a los Bienes Personales: Reducir aún más la alícuota y elevar la base imponible, como se proyectó con anterioridad a la última reforma.
- Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta: Resulta muy perjudicial aplicar un impuesto sobre el activo, por lo tanto la propuesta en este caso, es eliminar el impuesto, como así ya lo dispuso la Ley N° 27.260.

#### *Restringir la Adhesión a Planes de Facilidades de Pago y condonaciones de deuda*

Ante la existencia del SIPER, el Fisco puede detectar los contribuyentes riesgosos en base a las deudas que tengan, por lo tanto, se propone la utilización del mismo sistema en los Entes Recaudadores Provinciales y Municipales. En referencia a la adhesión a Planes de Facilidades de Pago, de detectarse un caso de Evasión, el contribuyente debiera abonar el capital adeudado más intereses resarcitorios, punitivos y costas en un solo pago.

Lo mencionado anteriormente, sumado a una transparencia administrativa en materia fiscal, más una justicia sumamente estricta en la aplicación de castigos, reduciría el riesgo de Evasión Fiscal y Previsional.

## Bibliografía

- [Blog.errepar.com/2017/12/28/ley-reforma-tributaria/#Ley\\_penal\\_tributaria](http://Blog.errepar.com/2017/12/28/ley-reforma-tributaria/#Ley_penal_tributaria).
- Caballero, José Severo. "Evasión tributaria, maliciosa y prisión. Publicación en "J.A"
- Cámara Federal de Apelaciones de La Plata. Fallos destacados. Ley Penal Tributaria.
- Cámara Federal de La Plata, Sala III, expediente. FLP 51010801/2012, del 30/09/ 2014
- CATANIA, Alejandro, *Régimen penal tributario. Estudio sobre la ley 24.769*, segunda edición, ed. del Puerto, 2007. p. 59.
- Consejo de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Análisis Doctrinario "Ley 25.246". Julio de 2004.
- Del Valle Santander, Estela. "Factores de la evasión fiscal". Revista científica de Ciencias Económicas. Año 1, volumen 2. La Rioja. 2010
- Díaz, Vicente Oscar, *Ensayos de Derecho Penal Tributario*, Editorial Errepar, Coedición: Ediciones Nueva técnica SRL. Buenos Aires.
- Diario Clarín. Entrevista a Damián Migueles Chazarreta. 30/09/2018
- Diario "El Cronista": Entrevista a Nicolás Durrieu. 07/02/2018.
- Edwards, Carlos Enrique: *Régimen penal tributario, Ley 23.771*. Editorial Astrea.
- Etchebarne, Agustín. *La complejidad y desmesura impositiva en Argentina*. Sesión pública del Instituto de Ética y Política Económica de la Academia Nacional de Ciencias Morales y Políticas. 2012..
- Errepar, Ley Antievasión, versión 2.1. Compilado por Ricardo Antonio Parada; José Daniel Errecaborde.- 1º edición. Ciudad Autónoma de Buenos Aires. 2016.
- Errepar, Ley de Procedimiento Fiscal, versión 2.1. Compilado por Ricardo Antonio Parada; José Daniel Errecaborde.- 1º edición. Ciudad Autónoma de Buenos Aires. 2016.
- Exposición en el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Humberto Bertazza y Jaime Mecikovsky. Jornada "La nueva ley de Lavado de Activos". 2011.
- Flores Zavala, Ernesto. *Elementos de Finanzas Publicas mexicanas*, Ed. México D.F. 1946, p.33.

- García Berro ,Diego. *La tentativa de evasión tributaria*. E.D. Suplemento de Derecho Penal y Política Criminal, 06/10/2000.
- Gershanik, Martin "El impacto del fuero penal tributario en la lucha contra la evasión fiscal". Revista Pensamiento Penal. 2013.
- Giorgetti, Armando. "*La evasión tributaria*". Editorial: Depalma. Buenos Aires. 2009
- Gómez, Teresa, *Doctrina Penal Tributaria y Económica*, Editorial Errepar, N° 42. Buenos Aires.
- Haddad, Jorge Enrique, *Ley Penal Tributaria, comentada*, Editorial AbeledoPerrot, primera edición. Buenos Aires, 2012.
- <http://tributacionargentina.blogspot.com/2011/01/elusion-y-evasion-fiscal.html>.
- International Federation of Accountants. Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (International Ethics Standards Board of Accountants ("IESBA")) . "Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad". Edición: Julio de 2009.
- Informe de la Secretaria de hacienda, Ministerio de Economía y Finanzas Publicas. Presidencia de la Nación. 2016.
- López, Marta A. *El régimen Penal Tributario y el ejercicio profesional de los graduados en Ciencias Económicas*, Editorial Errepar, primera edición. Buenos Aires.
- Lucien, Mehl, Economía, *Elementos de Ciencia Fiscal*, Barcelona, 1964, p. 50.
- Ministerio de Economía y Finanzas Públicas de la Nación. Información Legislativa. "Ley de Impuesto al Valor Agregado N° 23.349". Texto Ordenado en 1997. Título I. Artículo 4°.
- Ministerio de Economía y Finanzas Públicas de la Nación. Información Legislativa "Ley N° 23.771: Ley Penal Tributaria" Sanción: 07 de Febrero de 1990, Promulgación: 22 de febrero de 1990.
- Ministerio de Economía y Finanzas Públicas de la Nación. Información Legislativa "Ley N° 24.769: Régimen Penal Tributario- Delitos Tributarios. Delitos relativos a los Recursos de la Seguridad Social. Delitos Fiscales comunes. Disposiciones Generales Procedimientos Administrativo y Penal. Derogase la Ley 23.771" Sanción: 19 de Diciembre de 1996, Promulgación: 13 de Enero de 1997.
- Ministerio de Economía y Finanzas Públicas de la Nación. Información Legislativa "Ley N° 26.535: Modificase Ley N° 24.769". Sanción: 22 de Diciembre de 2011. Promulgación: 27 de Diciembre de 2011.

- Ministerio de Economía y Finanzas Públicas de la Nación. Información Legislativa “Ley N° 27.430: Título IX. Régimen Penal Tributario, modifícase Ley N° 24.769”. Sanción: 27 de Diciembre de 2017. Promulgación: 29 de Diciembre de 2017.
- Ministerio de Economía y Finanzas Públicas de la Nación. Información Legislativa “Ley N° 25.246: Modificación. Encubrimiento y Lavado de Activos de origen delictivo. Unidad de Información Financiera. Deber de Informar. Sujetos obligados. Régimen Penal Administrativo. Ministerio Público Fiscal. Derógase el artículo 25 de la Ley 23.737”. Sanción: 13 de Abril de 2000. Promulgación: 5 de Mayo de 2000.
- Ministerio de Economía y Finanzas Públicas de la Nación. Información Legislativa Ley N° 11.179. Código Penal de la Nación. Sanción: 29 de Octubre de 1921.
- Ministerio de Justicia y Derechos Humanos de la Nación. Información Legislativa. Ley N° 25.246: " Encubrimiento y Lavado de Activos de origen delictivo. Unidad de Información Financiera. Deber de informar. Sujetos obligados. Régimen Penal Administrativo. Ministerio Público Fiscal. Derógase el artículo 25 de la Ley 23.737 (texto ordenado)".
- Parada, Ricardo Antonio – Errecaborde, José Daniel, *Ley de Procedimiento Fiscal y Administrativo N° 11.683 (T.O: 1998) y sus modificaciones. Decreto Reglamentario de Procedimiento y sus modificaciones. Resoluciones Generales. Ley Penal Tributaria 24.769. Ley Antievasión N° 25.345. Jurisprudencia de Procedimiento Fiscal*, Editorial Errepar, versión 2.1. Buenos Aires, 2016.
- Ministerio de Justicia y Derechos Humanos de la Nación. Resolución UIF 130/2018. Artículo 13°.
- Ministerio de Justicia y Derechos Humanos de la Nación. Resolución 65/2011. Unidad de Información Financiera. Publicada en Boletín Oficial en mayo de 2011.
- Roxin, C. *Derecho penal parte general. Tomo I. Fundamentos. La estructura de la Teoría del Delito*. Madrid, 1997.
- Semachowicz, Esteban, *Introducción al derecho penal. Tipos penales de la ley 24.769 . Normas procesales. Doctrina y jurisprudencia aplicada. Casos Prácticos*. Errepar, 2012.
- Villegas, Héctor, *Régimen Penal Tributario Argentino*, Editorial Depalma, Primera edición. Buenos Aires.
- <http://www.ambito.com/suplementos/novedades-fiscales/> Jurisprudencia.
- Yacobucci, Guillermo. "*Principios de la Ley Penal Tributaria*", "E.D" del 4/06/1990. Trabajo citado por Carlos Enrique Edwards, ob, cit, p.28.