



UNCUYO
UNIVERSIDAD
NACIONAL DE CUYO

FCE
FACULTAD DE
CIENCIAS ECONÓMICAS

LEY PENAL TRIBUTARIA: DELITOS DE EVASIÓN SIMPLE Y AGRAVADA. RESPONSABILIDAD DEL CONTADOR.

Alumnos: FERNANDEZ, María Celeste Reg.: 25277

LORENZO, Andrea Cecilia Reg.: 25344

Profesor orientador: Schestakow, Carlos A.

Año 2013

ÍNDICE

	Página
INTRODUCCIÓN	3
CAPÍTULO I – CONCEPTOS PROPIOS DEL DERECHO PENAL	5
1. INTRODUCCIÓN	5
2. DERECHO PENAL	5
3. DELITO	6
4. BIEN JURÍDICO TUTELADO	9
5. PRINCIPIOS Y GARANTÍAS APLICABLES EN MATERIA PENAL Y PROCESAL PENAL	10
A) Principios y garantías aplicables en materia penal	10
B) Principios de orden procesal	12
6. CLASES DE TIPOS PENALES	13
7. DOLO	15
8. CULPA	17
9. ARTÍCULO 34 CÓDIGO PENAL	18
10. TENTATIVA Y AUTORÍA	23
CAPÍTULO II - LEY PENAL TRIBUTARIA	25
1. INTRODUCCIÓN	25
2. REFORMA	25
Breve reseña de antecedentes	25
Novedades salientes de la reforma	27
Normas y principios penales que mantiene el nuevo régimen	29
3. DELITOS IMPOSITIVOS	30
EVASIÓN IMPOSITIVA SIMPLE	30
Marco Normativo	30
Análisis de las modificaciones	30
Análisis a partir de los conceptos básicos del derecho penal	32
EVASIÓN IMPOSITIVA AGRAVADA	35
Marco Normativo	35
Análisis de las modificaciones	36
Análisis a partir de los conceptos básicos del derecho penal	36
4. DELITOS PREVISIONALES	38
EVASIÓN PREVISIONAL SIMPLE	38
Marco Normativo	38
Análisis de las modificaciones	38
Análisis a partir de los conceptos básicos del derecho penal	39
EVASIÓN PREVISIONAL AGRAVADA	40
Marco Normativo	40
Análisis de las modificaciones	41
Análisis a partir de los conceptos básicos del derecho penal	41

5.	CLASIFICACIÓN DE LOS DELITOS DE EVASIÓN IMPOSITIVA Y PREVISIONAL SEGÚN LAS CLASES DE TIPOS PENALES	42
	CAPITULO III- RESPONSABILIDAD DEL CONTADOR	45
1.	INTRODUCCIÓN	45
2.	CONCEPTOS TEÓRICOS SOBRE RESPONSABILIDAD PENAL DEL CONTADOR	45
	Responsabilidad penal	45
	Autor	46
	Coautoría	46
	Partícipe	47
	Cómplices	47
	Rol Profesional	47
	Deberes del Profesional. Código de Ética	48
	Artículo 15 de la Ley 24769	49
	Dolo eventual	50
3.	RESPONSABILIDAD DEL CONTADOR PÚBLICO. APORTE ESENCIAL PARA LA EJECUCIÓN DEL DELITO	50
	CONCLUSIÓN	54
	FUENTES BIBLIOGRÁFICAS	57

INTRODUCCIÓN

El presente trabajo pretende analizar las modificaciones de la Ley Penal Tributaria 24.769, a partir de la sanción, en el año 2011, de la Ley 26.735. Así como también la responsabilidad del actuar profesional del contador, conforme lo que establece la ley.

Para poder comprender mejor dichas modificaciones, se comienza haciendo referencia a aquellos conceptos propios y básicos del derecho penal. Si bien este contenido es propiamente jurídico, para nuestra profesión de contadores, se considera necesario desarrollarlo para una mejor comprensión del contenido de cada artículo de la Ley Penal Tributaria. Se incluyen conceptos como el de delito; su tipificación en las normas; el dolo o culpa que puede haber en el delito cometido. Así como también principios y garantías que nuestra Carta Magna, la Constitución Nacional, nos asegura; entre otros temas.

Luego se explica cómo fue cronológicamente la modificación de la Ley Penal Tributaria desde la primera ley sancionada hasta la que rige actualmente. Y para entender las modificaciones, se analiza más detenidamente cuatro de los artículos modificados de la ley 24.769. Se procedió de esta manera, para poder darle una mayor explicación a aquellos delitos, que son los que más se suelen presentar. Estos delitos son los de evasión simple y agravada; tanto en lo impositivo como en el aspecto previsional.

Por último se hace referencia a la responsabilidad del contador desde este punto de vista penal-tributario. Este tema es muy importante para los contadores, porque muchas veces no asumimos el riesgo que corremos al ejercer nuestra profesión, si la misma no se ejerce con cuidado y profesionalismo. Hay que saber trabajar con buenos papeles de trabajo que respalden nuestra tarea. Puede ocurrir que terminemos siendo cómplices de un delito de manera intencional, o simplemente porque llevamos a cabo la tarea que fue necesaria para cometer el delito, sin tener la intención de hacerlo. Entonces es necesario, que el profesional, tenga presente en su actuar de la existencia de esta ley.

Con todo esto pudimos cumplir con los objetivos que nos propusimos:

- Objetivo General: conocer con profundidad los delitos más comunes tipificados por la Ley Penal Tributaria.
- Objetivo Específico: analizar la figura del contador en el cumplimiento de los deberes impositivos y previsionales.

CAPÍTULO I

CONCEPTOS PROPIOS DEL DERECHO PENAL

1. INTRODUCCION

La fuente del derecho es aquello de donde el mismo emana, dónde y cómo se produce la norma jurídica. Entonces, la ley es la creadora y fuente directa del derecho penal, siendo el Código Penal Argentino la ley que rige en materia de delitos y su sanción en la República Argentina. El autor Cesare Beccaria en su libro Tratado de los delitos y penas, reflexiona diciendo: “libres y aislados sobre la faz de la tierra, cansados de vivir en un estado de guerra continuo y fatigados con una libertad que venía a ser inútil por la incertidumbre de conservarla, sacrificaron los hombres una porción de ella para gozar la restante con paz y seguridad. Para formar una sociedad se necesitaron condiciones, y he aquí las primeras leyes”.

A continuación se desarrollan conceptos propios del Derecho Penal, para poder comprender más adelante, y en particular, la Ley Penal Tributaria.

2. DERECHO PENAL

Según Eugenio Zaffaroni, en el libro Manual de Derecho Penal, define el derecho penal como “el conjunto de principios y reglas jurídicas que determinan las infracciones, las penas o sanciones, y las relaciones del Estado con las personas con motivo de las infracciones o para prevenirlas”.

Al derecho penal lo podemos caracterizar como un conjunto de normas que, describen conductas, afectan bienes jurídicos tutelados y establecen penas.

En resumen, Semachowicz (2012) dice:

“-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”.

Sin perjuicio de ello, no toda acción que ofenda un interés individual o colectivo se encuentra comprendida dentro del campo del derecho penal. Sólo se pretende sancionar las conductas graves, ya que el derecho penal debe tratar de intervenir mínimamente en el desarrollo de las relaciones sociales.

3. DELITO

Desde el punto de vista del derecho penal, la definición del delito tiene un carácter definitivo y formal. Es importante que el delito esté tipificado en la ley para que la acción dolosa pueda ser condenada.

El Código Penal de la Nación Argentina (Ley 11.179) delimita el ámbito de aplicación, refiriéndose en su artículo 1 a que el mismo se aplicará a:

- 1) Delitos cometidos o cuyos efectos deban producirse en el territorio de la Nación Argentina, o en lugares sometidos a su jurisdicción;
- 2) Delitos cometidos en el extranjero por agentes o empleados de autoridades argentinas en desempeño de su cargo.

Para poder comprender mejor este concepto, se define una teoría que se llama la “Teoría del delito”. Según Enrique Bacigalupo (1996), dicha teoría, “es un instrumento conceptual útil para realizar una aplicación racional de la ley penal al caso concreto”.

A partir de esta teoría se define al delito como una acción, típica, antijurídica y culpable.

Cada uno de los elementos de la denominada “Teoría del delito” ha llevado a la doctrina a realizar un minucioso estudio, expresando distintas posiciones que han derivado en complejas discusiones doctrinarias.

Se presenta a continuación una explicación de cada uno de sus elementos:

1. Acción o acto

Para entender este tema es fundamental aclarar que nuestro sistema penal no está basado en la personalidad del imputado (derecho penal de autor), sino en comportamientos concretos de las personas, que pueden ser ubicados en tiempo y espacio (derecho penal de acción).

Por ejemplo cuando hablamos del delito de homicidio, el Código Penal establece “*el que matare a otro*” (artículo 79). A su vez, existen delitos que no requieren una acción, sino que se configuran cuando el sujeto omite determinado acto; así el Código Penal establece “*omitiere prestarle el auxilio necesario*” (artículo 108).

Debido a que existen distintas posiciones sobre este tema podemos sintetizar todo en dos doctrinas clásicas, el Causalismo y el Finalismo. “Para el primero la acción sería el movimiento corporal producido por (o que responde a) un acto de voluntad; para el segundo, tratándose de la acción voluntaria final: la acción se concibe como conducta en cuanto actividad u omisión con las que el autor persigue un objetivo” (texto de Carlos Creus citado por Esteban Semachowicz)

2. Tipicidad

El tipo no es otra cosa que la descripción de la conducta prohibida. Una norma penal, por ejemplo el artículo 79 del Código Penal, establece que se aplicará reclusión o prisión de 8 a 25 años al que matare a otro.

Esta norma, tiene dos partes: 1) un presupuesto que consiste en la descripción de un determinado comportamiento (“*al que matare a otro*”); y 2) una consecuencia jurídica (reclusión o prisión de 8 a 25 años).

Si el autor realiza la conducta descrita como presupuesto, se aplicará la consecuencia jurídica que es la pena establecida, luego de ser sometido al proceso correspondiente.

La tipicidad será la adecuación de la conducta a la descripción prevista en la norma penal.

3. Antijuridicidad

El concepto de antijuridicidad determina que la conducta típica debe ser contraria a todo el ordenamiento legal.

En el caso de que exista una norma permisiva, o una causa de justificación, la acción podrá resultar típica pero no antijurídica. Esto es así que, para que la conducta humana sea delictiva, se requiere que encuadre en el tipo penal y, que además, sea antijurídica.

Existen dos clases de antijuridicidad:

- *Antijuridicidad formal*: en este caso la conducta es contraria al ordenamiento jurídico.
- *Antijuridicidad material*: en este caso la conducta, además de haber transgredido el ordenamiento jurídico, ha lesionado o puesto en peligro algún bien jurídico protegido.

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. Un ejemplo de estas causas es la legítima defensa.

4. Culpabilidad

Es la situación en que se encuentra una persona imputable y responsable, que pudiendo haberse conducido de una manera no lo hizo, por lo cual el juez le declara merecedor de una pena.

El autor de un delito debe ser culpable, es decir, debe comprender que el hecho que está realizando se encuentra tipificado como “un delito”, y debía haberse motivado en la norma cuando le era exigible hacerlo.

En un sitio web sobre apuntes jurídicos, el autor Carlos Machicado (2009) nos habla acerca de la culpabilidad diciendo: que “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 ésta, no hay delito, por ser la culpabilidad elemento del delito”.

El mismo autor define que “para que haya culpabilidad tienen que presentarse los siguientes presupuestos o elementos:

1. imputabilidad,
2. dolo o culpa (formas de culpabilidad) y,
3. la exigibilidad de una conducta adecuada a la prohibición o imperatividad de la norma.

Imputabilidad: capacidad psíquica de una persona de comprender la antijuridicidad de su conducta y de no adecuar la misma a esa comprensión.

Dolo: producción de un resultado típicamente antijurídico, con consciencia de que se quebranta el deber, con conocimiento de las circunstancias del hecho, con voluntad de realizar la acción y con representación del resultado que se quiere.

Exigibilidad de una conducta adecuada a la prohibición o imperatividad de la norma: es otro elemento de la culpabilidad. Es toda conducta del ser humano, de que debe respetar lo que dice la ley”.

4. BIEN JURÍDICO TUTELADO

En una democracia representativa es la sociedad, por intermedio de sus representantes, quien define aquellos bienes (vida, propiedad, libertad sexual, entre otros) que tienen un valor relevante, y es por ello que deben ser protegidos mediante una norma penal.

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

El bien jurídico cumple dos funciones: A) una función garantizadora, que surge del artículo 19 CN¹ y que impide que haya tipos sin bienes jurídicos afectados; B) una

¹Artículo 19 de la Constitución Nacional Argentina: 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.

función teleológica sistemática, que da sentido a la prohibición manifestada en el tipo y la limita.

Ambas funciones son razones fundamentales por las que no podemos prescindir del bien jurídico y son necesarias para que el derecho penal se mantenga dentro de los límites de la racionalidad de los actos de gobierno, impuestos por el principio republicano que determina el artículo 1 de la Constitución Nacional.

5. PRINCIPIOS Y GARANTIAS APLICABLES EN MATERIA PENAL Y PROCESAL PENAL

La organización jurídico-legal de la Nación Argentina está regida por lo dispuesto en la Constitución Nacional. Es por esto que toda norma que se dicte a través de las autoridades legalmente designadas, de acuerdo a las disposiciones que establece la misma Constitución, no pueden contradecir lo dispuesto en la Carta Magna so pena ser declarada inconstitucional.

Existen principios y garantías que resultan aplicables en el campo del derecho penal, por aplicación no sólo de las garantías consagradas por la Constitución Nacional, sino por la aplicación de los tratados internacionales cuya jerarquía se encuentra reconocida en el artículo 75 inc. 22, de nuestra Carta Magna.

Para entender lo que implica una garantía constitucional utilizaremos una definición otorgada por Germán Bidart Campos (1975) que nos dice: “son las instituciones o procedimientos de seguridad creados a favor de las personas, para que dispongan de los medios que hacen efectivo el goce de sus derechos subjetivos”.

A) Principios y garantías aplicables en materia penal

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

1-Principio de legalidad: significa que no hay delito ni pena sin ley previa. 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 18° 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 19° 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.”

2-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”*.

3-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 19° 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”.

4-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

subjetivización y la individualización de la responsabilidad penal. Entonces se niega la responsabilidad objetiva, es decir, a la responsabilidad por un determinado resultado.

B) Principios de orden procesal

También se debe aclarar cuáles son los principios constitucionales en el DERECHO PROCESAL PENAL. Esto es, porque las leyes procesales deben también respetar estos principios, que actúan como reguladores de la actividad procesal, garantizando tanto el interés colectivo como individual.

Los principios básicos de nuestro proceso penal los podemos encontrar con el artículo 18° de la Constitución Nacional. Son los siguientes:

1- Juicio previo: este principio lo encontramos en el artículo 1° del Código Procesal Penal de la Nación que repite la fórmula del artículo 18 de nuestra Carta Magna, que dice “ningún habitante de la Nación puede ser penado sin juicio previo fundado en ley anterior al hecho del proceso”

De esta manera se limita al poder punitivo del Estado determinando que para que una persona sea penada debe pasar previamente por un proceso legal y regular. Así una vez que se ha constatado que una persona ha realizado una conducta prohibida por la ley penal, para aplicarle la pena dispuesta deberá ser sometida a un juicio. Si se comprueba su culpabilidad, se la condenará a cumplir la pena dispuesta por la ley.

2-Principio de inocencia: en nuestro derecho este principio aparece en el artículo 1 del Código Procesal Penal cuando determina que “nadie será considerado culpable mientras una sentencia firme no desvirtúe la presunción de inocencia de que todo imputado goza”.

Esta garantía resulta del análisis de la primera parte del artículo 18 de la Constitución Nacional.

3-Indubio pro reo: este concepto proviene de una locución latina que significa “ante la duda, a favor del reo” y deriva directamente del principio de inocencia. En nuestro derecho aparece en el artículo 3 del Código Procesal Penal que determina: “en caso de duda deberá estarse a lo que sea más favorable al imputado”.

Durante el trámite del proceso judicial, el juez puede manejarse con un determinado grado de sospecha respecto al imputado, pero en el momento de dictar sentencia se necesita certeza absoluta para condenar.

4-Juez natural: nadie puede ser juzgado por comisiones especiales o sacado de los jueces designados por la ley antes del hecho de la causa. Esta garantía además de aparecer en la Constitución, también la podemos encontrar en el Código Procesal Penal cuando ordena en su artículo 1 que “nadie podrá ser juzgado por otros jueces que los designados de acuerdo con la Constitución y competentes según sus leyes reglamentarias”.

Es importante aclarar que cuando la Constitución habla de “jueces naturales”, se está refiriendo a los jueces que corresponden a la jurisdicción del acusado. Lo importante no es que la persona del juez sea reemplazada por otra, sino que el juez posea competencia para poder actuar.

Por otro lado, las “comisiones especiales” son aquellos tribunales de carácter extraordinario que se constituyen o integran para intervenir en un proceso por un hecho imputado a una persona determinada”.

5-Defensa en juicio: el artículo 18 de la Constitución Argentina determina que “es inviolable la defensa en juicio de la persona y de los derechos”.

Con respecto a esto la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha establecido: “toda persona sometida a proceso debe acordársele la oportunidad de ser oída, de conocer los cargos en su contra y de presentar y producir pruebas en su favor”

6-Non bis in idem: aunque no se encuentra plasmado en nuestra Carta Magna, este derecho que se encuentra plasmado en el artículo 1 del Código Procesal Penal de la Nación estableciendo que “nadie podrá ser perseguido penalmente más de una vez por el mismo hecho”. Es decir, esta norma pretende que una persona no pueda ser perseguida penalmente por hechos que ya fueron con anterioridad objeto de una determinada actividad procesal, y que culminaron en condena, absolución o sobreseimiento.

6. CLASES DE TIPOS PENALES

Existen distintas clasificaciones respecto a los delitos penales. A continuación se analizarán las de mayor relevancia, a los efectos de los análisis de la Ley Penal Tributaria. Semachowicz (2012) los define de la siguiente manera:

A) Tipos cerrados y tipos abiertos

Tipos cerrados: el comportamiento prohibido se encuentra descrito pormenorizadamente por medio de elementos objetivos. El juez solo debe verificar si la conducta realizada por el sujeto resulta coincidente con la descripción típica.

Tipos abiertos: la infracción a la norma penal no se encuentra descrita acabadamente en la ley, por lo cual el juez debe valorar si la conducta realizada por el sujeto se encuadra dentro de la previsión legal.

B) Tipos de resultados y tipos de pura actividad

Tipo de resultados: estos tipos admiten la tentativa. Es decir, el sujeto comienza con la ejecución del hecho pero, por cuestiones ajenas a su voluntad, no puede concretar el resultado deseado.

Tipos de pura actividad: en este caso el tipo se consume en el momento en que el autor realiza la acción. Por ejemplo en el caso de la asociación ilícita prevista por el artículo 210 del Código Penal, el delito se consume solo por el hecho de que el sujeto tomare parte de esta asociación o banda.

C) Tipos de lesión y tipos de peligro

Tipos de lesión o daño: es el caso del homicidio simple, donde la acción delictual supone la lesión del bien jurídico protegido (vida humana).

Tipos de peligro: en este caso no se requiere la lesión del bien jurídico sino su puesta en peligro. Este peligro puede ser concreto o abstracto. En el primer caso del bien jurídico debe correr un verdadero peligro. En el segundo estas acciones solo tienen cierta idoneidad genérica para crear peligros o causar daños.

D) Tipos comunes y tipos especiales

Tipos comunes o generales: pueden ser cometidos por cualquier persona; no se requiere una calidad específica en el autor. Por ejemplo, el homicidio simple, donde no se requiere que el autor tenga una característica particular.

Tipos especiales: exigen cierta calidad en el autor. En el caso de los tipos especiales propios se requiere para su configuración una calidad determinada del tipo básico. Por ejemplo, en el caso de la evasión tributaria simple se requiere la calidad de obligado en el autor. A su vez, en los tipos especiales impropios, la calidad del sujeto solo puede operar como agravante. Por ejemplo, si un sujeto mata a su hijo, su conducta será tipificada como homicidio calificado (artículo 80 inciso 1 Código Penal)

El tipo penal es la descripción precisa de las acciones u omisiones que son considerada como delito y a los que se les asigna una pena o sanción.

7. DOLO

Los tipos penales pueden ser clasificados como tipos dolosos o tipos culposos. La distinción se corresponde con el elemento subjetivo, es decir, el querer la realización del tipo objetivo.

Nuestro Código Penal no posee una definición del concepto dolo. Es por ello que podríamos obtenerlo de:

-la fórmula prevista para la tentativa por el artículo 42 del Código Penal que dice: *“el que con el fin de cometer un delito comienza su ejecución...”*; o

-la fórmula prevista por el artículo 34 inciso 1) del Código Penal, a contrario sensu, es decir: hay dolo cuando se comprende la criminalidad del acto y se dirigen las acciones, según la doctrina mayoritaria.

Para el autor Ricardo Núñez (citado por Esteban Semachowicz) “el dolo tiene, por lo tanto, un doble contenido. El elemento intelectual del dolo está constituido por la comprensión de la criminalidad del acto ejecutado, vale decir, por el conocimiento del hecho y de la circunstancia que fundamenta el tipo delictivo y su antijuridicidad. A pesar de que el inciso 1) artículo 34, para caracterizar la imputabilidad únicamente exige que el autor haya podido comprender la criminalidad del acto (mera posibilidad), cuando se trata del dolo, que representa el reverso del error y de la ignorancia, esa posibilidad se transforma en comprensión o conocimiento efectivo, ya que si no fuera así, el autor ignoraría la criminalidad del acto o estaría en error a su respecto. Por lo tanto, el elemento volitivo del dolo presupone el elemento intelectual”.

Los delitos previstos por la ley 24.769 son tipos dolosos, es decir, el autor debe actuar con la intención y la voluntad de realizar el acto prohibido por la norma.

Por lo cual, Semachowicz (2012) establece las siguientes conclusiones:

-“El delito evasión simple requiere que el autor tenga conocimiento e intención de evadir el pago del tributo determinado por ley, y que los medios utilizados (declaración jurada falsa, facturas apócrifas, etc.), tienen como fin causar dicho resultado.

-El delito de apropiación indebida de recursos requiere que el autor tenga conocimiento e intención de mantener en su poder los fondos retenidos, y no ingresarlos dentro de los 10 días posteriores al vencimiento.

-El delito de alteración dolosa de registros requiere que el sujeto activo tenga el conocimiento y la intención de que su conducta está alterando (de alguna forma) los registros del Fisco Nacional, con el fin de disimular la real situación de un obligado.

-El delito de simulación dolosa de pago requiere que el sujeto activo tenga el pleno conocimiento y la intención de que su acción tiene como fin simular el pago de obligaciones tributarias o de la seguridad social.

No obra con dolo quien:

-Se equivoca en la determinación del gravamen, o interpreta razonablemente las normas pero su análisis no se condice con la opinión del fisco.

-El sujeto activo altera los registros del Fisco Nacional, pero lo hace con el fin de probar que es un idóneo en computación, mas no disimula la situación real de un obligado, ni tiene como fin lograr dicho resultado”.

Del mismo autor mencionado anteriormente, se presentan a continuación los elementos del dolo, así como también clasificaciones del dolo.

Elementos del dolo

1. *Elemento cognoscitivo*

Se encuentra constituido por el conocimiento de la criminalidad del acto realizado, es decir, por el conocimiento del hecho y de las circunstancias que fundamentan el tipo delictivo y su antijuridicidad.

2. *Elemento volitivo*

Es la libre aceptación de la acción antijurídicamente típica. El autor quiere el hecho cuya criminalidad conoce.

Clasificaciones del dolo

1. Dolo directo

El autor quiere el resultado y en función de eso actúa. En el dolo directo el autor tiene el total control mental de querer y saber cuál es la conducta típica que se plantea realizar y la comete, independientemente de que aquella acción dé sus resultados esperados.

2. Dolo indirecto

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

Por ejemplo, Juan quiere quitarle la vida a Pedro y con conocimiento de que éste viajará en avión, coloca un artefacto explosivo, con pleno conocimiento de que matará el resto de los pasajeros.

3. Dolo eventual

En este caso el autor prevé el resultado típico, como una de las consecuencias de su actuar, y aun así acepta la posibilidad de que se produzca. El sujeto se plantea la acción como probable, aunque no la busca directa ni indirectamente pero si tiene que ocurrir, entonces ocurrirá.

Por ejemplo, Juan quiere matar a Pedro, que se encuentra rodeado de personas. Para ello toma una escopeta y apunta, teniendo conocimiento de que existe la posibilidad de herir o matar a un tercero. Sin embargo, decide disparar y no sólo mata a Pedro, sino a Diego que está a su lado.

8. CULPA

Los tipos culposos son aquellos donde el sujeto activo no realiza la conducta con la intención de causar un resultado (delito), sino que éste acontece a raíz de una violación de un deber de cuidado.

Nuestro Código Penal no define el concepto de culpa, como tampoco lo hace con la concepción del dolo, pero dicha definición puede establecerse a partir del análisis de los tipos culposos tipificados en la parte especial del ordenamiento jurídico.

Según el artículo 84 del Código Penal “*será reprimido con prisión de seis meses a cinco años e inhabilitación especial en su caso por cinco o diez años el que por imprudencia, negligencia, impericia en su arte o profesión o inobservancia de los reglamentos o deberes a su cargo, causare a otro la muerte (...)*”.

La descripción de la acción contenida en este artículo define el concepto de culpa.

Sin perjuicio de ello, corresponde destacar que a los efectos de verificar si la conducta desplegada por el actor incurre en la descripción expuesta precedentemente, muchas veces deberemos recurrir a una disposición o norma que se encuentra excluida del tipo penal.

Según Eugenio Zaffaroni (citado por Sebastián Semachowicz): “hemos visto que son tipos abiertos los que deben ser completados (cerrados) por el Juez, acudiendo a una disposición o norma de carácter general que se encuentra fuera del tipo. El tipo abierto por si mismo, resulta insuficiente para individualizar la conducta prohibida. Esto es lo que sucede siempre con los tipos culposos: no es posible individualizar la conducta prohibida si no se acude a otra norma que nos indique cual es el *cuidado a su cargo* que tenía el sujeto activo”.

9. ARTICULO 34 DEL CODIGO PENAL

El artículo 34 del Código Penal, merece su mención ya que el mismo establece aquellas acciones no punibles, determinando:

“No son punibles:

1) *El que no haya podido en el momento del hecho, ya sea por ineficiencia de sus facultades, por alteraciones morbosas de las mismas o por su estado de inconsciencia, error o ignorancia de hecho o no imputable comprender la criminalidad del acto o dirigir sus acciones.*

En caso de enajenación, el tribunal podrá ordenar la reclusión del agente en un manicomio, del que no saldrá sino por resolución judicial, con audiencia del ministerio público y previo dictamen de peritos que declaren desaparecido el pliego de que el enfermo se dañe a sí mismo o a los demás.

En los demás casos en que se absolviere a un procesado por las causales del presente inciso, el tribunal ordenará la reclusión del mismo en un establecimiento adecuado hasta que se comprobare la desaparición de las condiciones que le hicieren peligroso;

2) *El que obrare violentado por fuerza física irresistible o amenazas de sufrir un mal grave o inminente;*

3) *El que causare un mal por evitar otro mayor inminente o que ha sido extraño;*

4) *El que obrare e cumplimiento de un deber o en legítimo ejercicio de su derecho, autoridad o cargo;*

5) *El que obrare en virtud de obediencia debida;*

6) *El que obrare en defensa propia o de sus derechos, siempre que concurrieren las siguientes circunstancias:*

a) *Agresión ilegítima;*

b) *Necesidad racional del medio empleado para impedir la o repelerla;*

c) *Falta de provocación suficiente por parte del que se defiende.*

Se entenderá que concurren estas circunstancias respecto de aquel que durante la noche rechazare el escalamiento o fractura de los cercados, paredes o entradas de su casa, o departamento habitado o de sus dependencias, cualquiera sea el daño ocasionado al agresor. Igualmente respecto de aquel que encontrare a un extraño dentro de su hogar, siempre que haya resistencia;

7) *El que obrare en defensa de la persona o derechos de otro, siempre que concurren las circunstancias a) y b) del inciso anterior y en caso de haber precedido provocación suficiente por parte del agredido, la de que no haya participado en ella el tercero defensor”.*

Semachowicz (2012) menciona dispensas que el ordenamiento penal confiere al sujeto que actúa en determinadas circunstancias. A continuación se analizarán detenidamente:

- Inimputabilidad

No resultará punible aquella conducta desplegada por un sujeto que, en el momento del hecho delictual, no haya podido comprender la criminalidad del acto o dirigir sus acciones.

La imputabilidad, según Sebastian Soler (citado por Sebastián Semachowicz), “es la capacidad de ser penalmente culpable”.

Por lo cual puede resultar inimputable aquel que actúe mediando: insuficiencia de las facultades, alteración morbosa de las mismas y estado de inconsciencia.

El Código Penal establece el criterio Psiquiátrico-Psicológico-Jurídico, que no solamente requiere la presencia de una causalidad psiquiátrica, sino que además exige las consecuencias psicológicas que anulen la comprensión y la voluntariedad.

- Error e ignorancia de hecho no imputable

En estos casos, conforme al ordenamiento jurídico, no resulta aplicable la pena habida cuenta de que el sujeto no conoció lo que debió conocer para ser punible.

Luego de consultar el diccionario se puede hacer una diferencia entre error e ignorancia: el error es una idea falsa o equivocada; y la ignorancia es la carencia de instrucción o de conocimiento. La ignorancia es no saber y el error es saber mal.

- Coacción

Ésta comprende la fuerza o violencia física (vis absoluta), o la violencia moral (vis compulsiva).

En caso de que un sujeto por intervención de una fuerza sobre su cuerpo, introduzca un cuchillo en el abdomen de un tercero, aun comprendiendo que se trata de un acto criminal, se encuentra impedido en dirigir su accionar por lo cual la pena será aplicada al sujeto que utilizando su fuerza superior ha influido en el movimiento corporal que causó el resultado muerte (vis absoluta).

Las amenazas al sujeto, a sus bienes o a terceros vinculados a él (vis compulsiva) aun cuando no dominen físicamente a la víctima, influyen de manera tal que lo obligan a delinquir.

- Causas de justificación

Si el ordenamiento jurídico, ya sea las normas penales u otra rama del derecho, permite la agresión al bien jurídico, es decir, la comisión del hecho ilícito por parte del agente, nos encontramos ante las denominadas causas de justificación, previstas por el artículo 34.

“Un comportamiento justificado no deja de ser suficientemente peligroso para un bien jurídico- penal ni evitable a través de la conminación penal, sino que pese a ello se halla permitido por el derecho porque pesan más las razones que aconsejan dejar de prohibirlo (por ejemplo legítima defensa) o incluso obligar a su realización (por ejemplo, cumplimiento de un deber). Ello supone que el hecho justificado no se desea evitar por el derecho” (texto de Santiago Mir Puig citado por Sebastián Semachowicz).

- Estado de necesidad

En un sitio web de apuntes jurídicos, Carlos Machicado escribe sobre el estado de necesidad, haciendo mención a lo que dice el Código Penal: “situación de peligro actual de los intereses jurídicos protegidos por el Derecho, en el que no queda otro remedio que la violación de los intereses de otra persona”.

Requisitos para que haya estado de (Semachowicz 2012):

-El mal que se desea evitar debe ser más grave que el que se causa.

-El bien jurídico debe pertenecer al autor del hecho. Sin perjuicio de esto, se admite la aplicación del instituto cuando el sujeto actúa en socorro de un tercero.

-El mal debe ser inminente, es decir que el sujeto debe actuar en forma inmediata para proteger el bien jurídico agredido.

-El mal debe ser extraño al autor, es decir, no debe haber sido provocado por él.

-El sacrificio del bien de menor relevancia debe ser necesario, es decir que el bien de mayor valía no pueda ser salvado de otras formas o por otros medios.

- Ejercicio de un derecho

Si en el orden jurídico existe una norma que permite al sujeto realizar la acción, el hecho no resulta antijurídico.

- Cumplimiento de un deber

El ordenamiento jurídico no determina una dispensa a la conducta, sino que le impone al agente la obligación de realizar determinado acto, que para el caso de que esa norma no hubiera existido, debiera ser calificado como delictivo.

Según Esteban Righi (citado por Sebastián Semachowicz): “actúa típica pero justificadamente quien al realizar la acción no hizo otra cosa que cumplir con un deber, supuesto en el cual la conducta está jurídicamente aprobada del modo más intenso, pues no sólo el orden jurídico permite sino que obliga al sujeto a infringir una prohibición”.

- Legítimo ejercicio de la autoridad a cargo

El art. 34 del Código Penal junto con las causas que excluyen la pena, la culpabilidad y la imputabilidad enumera el legítimo ejercicio de un derecho, autoridad o cargo, dentro de las causas de justificación (circunstancias que según la ley, hacen desaparecer la antijuridicidad de un acto típico).

Si un agente policial, en cumplimiento de su deber y en forma legítima, ingresa a un inmueble contra la voluntad de un morador, no correspondería encuadrar la conducta como violación al domicilio (art. 150, CP), habida cuenta de que el acto ha sido realizado conforme a las facultades conferidas por el cargo que ocupa.

- Obediencia debida

Se presenta cuando un superior jerárquico imparte una orden de naturaleza ilícita a su subordinado, el cual la cumple en virtud de la obediencia que le debe a su superior. De esta forma, la responsabilidad se desplaza hacia aquel que dio la orden.

- Legítima defensa

Reconoce un fundamento bidimensional, pues ni la persona agredida (aspecto individual), ni el orden jurídico (aspecto social), deben ceder ante lo ilícito. En consecuencia, quien obra amparado por esta causa de justificación no solo protege sus propios bienes jurídicos, sino que además cumple una función de reafirmación del derecho.

Esta causa de justificación requiere que el sujeto activo actúe en defensa propia o de sus derechos. Esto quiere decir que todo bien jurídico es susceptible de ser defendido.

- Legítima defensa de terceros

Jorge Frank en su página web, escribe sobre la legítima defensa, refiriéndose en una parte a la legítima defensa de terceros. Él dice que “la ley autoriza la defensa de terceros y sus bienes, cuando se dan siempre los dos primeros presupuestos de la legítima defensa (agresión ilegítima y necesidad racional del medio empleado para impedir la o repelerla), y cuando el tercero que se defiende haya provocado a su agresor, siempre que el que lo defiende no haya participado de la misma provocación”.

10. TENTATIVA Y AUTORÍA

Tentativa

Puede suceder que el sujeto tenga como fin cometer un delito, pero comience por su ejecución y por cuestiones ajenas a su voluntad, no pueda consumarlo.

Es decir, el delito no ha sido consumado. En ese caso estamos ante una tentativa.

El Código Penal en su artículo 42 establece: *“el que con el fin de cometer un delito determinado comienza su ejecución, pero no lo consuma por circunstancias ajenas a su voluntad, sufrirá las penas determinadas en el artículo 44”*.

Y en su artículo 43: *“el autor de tentativa no estará sujeto a pena cuando desistiere voluntariamente del delito”*.

Esto quiere decir que en el camino que va desde la concepción hasta la conclusión del delito, y una vez iniciada la ejecución, el autor se detiene, pero por su propia voluntad; en este caso se considerará que ha desistido del delito, por lo que no estará sujeto a pena alguna; sin perjuicio de ello, si en el “itis criminis” (camino del delito) algunas de las conductas desplegadas resulta encuadrada en otro tipo sancionatorio, corresponderá su aplicación.

Autoría

Puede resultar que el delito no fuera cometido por una sola persona, sino que concurren distintos sujetos, con distintas funciones en la realización de un ilícito.

El Código Penal establece: *“los que tomasen parte en la ejecución del hecho o prestasen al autor o autores un auxilio o cooperación sin los cuales no habría podido*

cometerse, tendrán la pena establecida para el delito. En la misma pena incurrirán los que hubiesen determinado directamente a otro a cometerlo” (artículo 45).

“Los que cooperen de cualquier otro modo a la ejecución del hecho y los que presten una ayuda posterior cumpliendo promesas anteriores al mismo, serán reprimidos con la pena correspondiente al delito, disminuida de un tercio a la mitad” (artículo 46).

Edgardo Donna (citado por Sebastián Semachowicz) opina: “a nuestro juicio, autor es quien comete el delito por sí mismo, poniendo el concreto proceso de realización, a un sujeto libre, sobre un curso de conductas objetivas, tiene el dominio de los hechos, siempre dentro de la idea de conductas externas y libres”.

CAPÍTULO II

LEY PENAL TRIBUTARIA

1. INTRODUCCIÓN

En el capítulo anterior se pretendió exponer los conceptos propios del Derecho Penal, para poder comprender lo que se desarrollará en este capítulo, sobre la Ley Penal Tributaria y su modificación.

Se comenzará el análisis de la Ley Penal Tributaria examinando en principio una breve reseña de sus antecedentes. Para concluir con su última y más reciente reforma.

Además se analizarán dos de los delitos que menciona la ley: evasión simple y agravada, tanto en lo impositivo como en lo previsional. Realizando un estudio acotado de la misma para una mejor comprensión de los delitos.

2. REFORMA

Breve reseña de antecedentes

Luego de haber analizado lo escrito por Ortiz y Sferco (2012), se concluye en el siguiente análisis, donde se presenta una breve reseña de los antecedentes de la reforma de la ley penal tributaria.

I. La primera ley penal tributaria autónoma fue la 20.658 del año 1974. No tuvo aplicación efectiva, por cuanto fue derogada por el régimen de facto del año 1976. El proyecto de dicha ley fue aprobado por el Senado de la Nación en la sesión del 22/11/73. Esta media sanción fue tratada por la Cámara de Diputados en las sesiones del 14 y 19/12/73, que la devolvió al Senado con algunas modificaciones en su redacción. Finalmente, éste trató el proyecto en una segunda revisión en la sesión del 28/03/74 y le dio su aprobación a través de la ley nº 20.658.

El proyecto de esta ley se presenta en sustitución de uno anterior que había llegado a la Cámara de Senadores con media sanción de la Cámara de Diputados.

El mismo consistía en una reforma al Código Penal que incorporaba los delitos de evasión de impuestos, en contraposición a la ley 20.658 exclusivamente referida a la evasión de tributos nacionales y por fuera de dicho Código.

II. Más cerca en el tiempo registramos la sanción de la ley 23.771, B.O. 27/02/1990. Sea con base en que se trataba de una ley “mixta” que contenía disposiciones de carácter federal, común y local, ciertas jurisdicciones y algunas prestigiosas opiniones doctrinarias avalaron su aplicación a la materia tributaria local.

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 nacionales como los provinciales.

Sólo algunas posiciones aisladas postularon que la naturaleza específica de la ley 23.771 no permitía sostener su aplicación a los tributos provinciales, por cuanto ello implicaba un avance de la Nación sobre facultades reservadas por las provincias en el pacto constitucional, posición que tiempo después fue avalada por los fallos judiciales de la época, predominantes a favor de la inaplicabilidad del régimen por avasallar las autonomías provinciales.

III. Finalmente, a partir del año 1997 cobró vigencia la ley 24.769, B.O. 15/01/1997, la cual superó el debate al establecer inequívocamente que el bien jurídico protegido refiere a impuestos nacionales, razón por la cual la hipótesis del resguardo de la hacienda pública local quedó desterrada de la discusión. El legislador federal tuvo el acierto de asumir lo que entendemos que era y es una limitación constitucional.

IV. Por último, el Poder Ejecutivo elevó al Congreso un proyecto de reforma a la ley mencionada en el párrafo anterior, a efectos de aplicar la devaluación de nuestra moneda con respecto al dólar estadounidense, a las cuantías de punibilidad. Además de reformar al artículo 76 bis del Código Penal, para excluir los delitos reprimidos por las leyes 22.415 (Código Aduanero, B.O. 23/03/1981) y la 24.769 del beneficio de la suspensión del beneficio a prueba.

Así encontramos la Ley Penal Tributaria 26.735, B.O. 28/12/2011; texto que modifica la ley vigente 24.769.

Novedades salientes de la reforma

La reforma bajo análisis, aprobada en el Congreso el 22/12/2011, presenta una serie de novedades salientes, relacionadas tanto con los delitos de evasión analizados en este trabajo, como otros aspectos en general.

Diuvigildo (2012) presenta en un trabajo donde escribe sobre la reforma de la ley penal tributaria, las siguientes novedades para analizar:

a) Aumentos de las cuantías como condiciones de punibilidad:

1. Incrementa 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.

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

3. Asimismo, se elevan los montos dinerarios 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 indebida de recursos de la seguridad social (art. 9) de \$ 10.000 a \$ 40.000 por mes.

b) Ámbito de aplicación:

La reforma extiende la representación penal de esta ley especial al ámbito de los tributos provinciales y a los de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (CABA):

1. Incorpora –como conductas punibles- los casos de evasión simple superiores a \$400.000 (art.1) únicamente; no así los de evasión agravada.

2. También tipifica 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, liberación, reducción, 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).

c) *Otras novedades*

1. Si bien se mantienen los delitos de peligro –tales como los de alteración dolosa de reintegros, provocación de insolvencia patrimonial y obtención fraudulenta de beneficios fiscales–, se incluye otro que no se encontraba debidamente tipificado en la ley actual: la adulteración de los sistemas informáticos o controladores fiscales homologados por el fisco nacional, provincial o el de la CABA, con amenaza de 1 a 4 años de prisión (nuevo art. 12 bis).

2. Se elimina 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 ahora para todos los delitos si el pago se produce “espontáneamente” por parte del obligado en tanto dicha regularización no se realice a raíz de una inspección iniciada, observación de parte de la repartición fiscalizadora o denuncia presentada.

3. 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).

4. Impide que se supedite la ejecución de la deuda tributaria al previo dictado de la sentencia en sede penal: el nuevo artículo 20 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” (*strepitus fori*), ya que pueden existir sentencias contradictorias dictadas en jurisdicciones diferentes.

5. Punibilidad de los entes ideales, abandonando al antiguo postulado penal que consagraba la inimputabilidad de las personas jurídicas (*societas delinquere non potest*). La reforma (en el segundo párrafo del artículo 14) conmina con severas penas cuando algunos de los hechos previstos en esta ley se haya 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 aplicarán 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; y
- publicación de un extracto de la sentencia condenatoria a costa de la persona jurídica.

Normas y principios penales que mantiene el nuevo régimen

1- Todas las conductas tipificadas requieren la presencia de “dolo”, el que además debe ser “directo”, descartando en consecuencia no solo aquellas conductas culposas, sino también el dolo indirecto y el dolo eventual.

2- Conserva la distinción entre delitos impositivos, delitos previsionales y delitos comunes.

3- Mantiene el “procedimiento administrativo previo” (art. 18), mas extiende la obligación en cabeza del organismo de recaudación de dictar el acto determinativo a 120 días hábiles administrativos (antes, 90 días).

4- En materia de penas, estas mantienen su graduación para todos los tipos, excepto la nueva figura del artículo 12 bis (adulteración de controladores fiscales), que trae una reprimenda agravada (y novedosa) de 1 a 4 años.

5- Se mantiene la posibilidad de aplicar sanciones administrativas luego de quedar firme la sentencia penal (art. 20).

6- El bien jurídico tutelado en la ley 24.769 es la actividad financiera del Estado Nacional; incorporando la nueva ley la actividad de los fiscos provinciales y de la CABA.

7- Finalmente, la reforma aprobada se abstuvo de violar la pacífica vigencia del principio de la “ley penal más benigna” consagrado en el artículo 2 del Código

Penal², por lo que las nuevas cuantías fijadas actuarán como normas más benignas y ello ocasionará el sobreseimiento de aquellos encartados por delitos cuyos montos resulten inferiores a los ahora actualizados. Recordemos que el proyecto enviado por el Poder Ejecutivo proponía introducir un nuevo artículo a la ley especial, el 17 bis, por el cual el reformador intentaba proscribir este principio consagrado por el Código Penal al consignar que los hechos cometidos con anterioridad a la vigencia de la nueva norma –y en tanto se tratara de delitos cuyos montos no excedieran los valores ahora actualizados- no serían alcanzados por los beneficios de la norma más benigna, que resultaría la nueva ley penal.

Para Pedro Diuvigildo (2012) “este principio indica, que la ley penal rige los hechos cometidos durante su vigencia (“tiempo de comisión del hecho”). Sin embargo la nueva ley podrá aplicarse a hechos consumados durante la vigencia de normas derogadas (“ley ex post facto”) en la medida que resulte más beneficiosa para el acusado (“ley más benigna”). En tal sentido, el tiempo de vigencia de una ley no debe confundirse con el momento de su aplicación judicial. El hecho de que el juez resuelva aplicar la ley derogada no significa que aquella vuelva a estar en vigencia, sino que, no obstante estar derogada, debe aplicarse”

3. DELITOS IMPOSITIVOS

EVASION IMPOSITIVA SIMPLE

Marco normativo

Para comenzar con el análisis del artículo 1 de la Ley Penal Tributaria 26.735, se presenta a continuación un cuadro, a modo de mostrar más claramente las diferencias (subrayadas) producidas a partir de la reforma del año 2011. (Ver Tabla I)

Análisis de las modificaciones

Al comparar estos dos artículos, Carlos Roca (2012) observa las siguientes modificaciones:

²ARTICULO 2º.- Si la ley vigente al tiempo de cometerse el delito fuere 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 esa ley. En todos los casos del presente artículo, los efectos de la nueva ley se operarán de pleno derecho.

a) *se elevaron los umbrales mínimos de punibilidad: se incrementó a \$ 400.000 por cada tributo y por cada ejercicio anual.*

Pareciera ser que se han recogido las distintas recomendaciones de la doctrina, en cuanto a la necesidad de elevar los montos objetivos de punibilidad, con el fin de afectar todos los recursos del Estado solo a perseguir las “graves manifestaciones de delincuencia económica” y no delitos menores o de poco monto.

Tabla I

<p style="text-align: center;">Texto original Ley 24.769</p>	<p style="text-align: center;">Texto modificado Ley 26.735</p>
<p>TITULO I - Delitos Tributarios</p> <p>ARTICULO 1º — Será reprimido con prisión de dos a seis años el obligado que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión, evadiere total o parcialmente el pago de tributos <u>al 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, aún cuando se tratare de un tributo instantáneo o de período fiscal inferior a un año.</p>	<p>TITULO I - Delitos Tributarios</p> <p>ARTICULO 1º — Sustituyese el artículo 1º de la Ley 24.769 y sus modificaciones, por el siguiente:</p> <p>Artículo 1º: Será reprimido con prisión de dos (2) a seis (6) años el obligado que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión, evadiere total o parcialmente el pago de tributos al fisco nacional, <u>al fisco provincial o a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires</u>, siempre que el monto evadido excediere la <u>suma de cuatrocientos mil pesos (\$400.000)</u> por cada tributo y por cada ejercicio anual, aun cuando se tratare de un tributo instantáneo o de período fiscal inferior a un (1) año.</p>

El legislador, con buen criterio, ha mantenido la técnica legislativa de la ley 24.769 en considerar los umbrales mínimos de punibilidad por impuesto y por período fiscal. Vale recordar que el proyecto de reforma enviado por el Poder Ejecutivo Nacional el 17 de Marzo del 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.

Según surge del debate parlamentario pareciera ser que la cotización del dólar ha sido el multiplicador considerado en la reforma para incrementar el umbral mínimo de punibilidad.

b) se extendió la represión penal de esta ley al ámbito de los tributos provinciales y a los de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (CABA).

Siguiendo los lineamientos del proyecto enviado por el PEN se ha ampliado el ámbito de punibilidad abarcando dentro del tipo penal la evasión de impuestos de naturaleza provincial.

Existen posiciones encontradas respecto a si el Congreso de la Nación posee facultades constitucionales para poder establecer penas por afectación de las haciendas provinciales, o solo es materia reservada a las provincias.

Pero algo que es sabido, es que desde el comienzo de la organización política de nuestro país, las provincias poseían el poder denominado "originario". A su vez, estas podrían delegar dicho poder a otra y otras unidades políticas. Con el correr del tiempo, y producto de las sucesivas reformas constitucionales y pactos suscriptos, especialmente con el gobierno federal, las provincias procedieron a delegar, fundamentalmente en la Nación, parte de ese poder originario. Ese poder originario tiene la particularidad de ser indefinido, es decir, que no tiene límites temporales, mientras que el delegado es determinado y expreso. Sin embargo, la Carta Magna es precisa en cuanto predispone a que impere una armonización entre ambos poderes, al solo fin de garantizar el bien común de todos los habitantes del país.

Análisis a partir de los conceptos básicos del derecho penal

- **Autoría y participación**

El sujeto activo es el OBLIGADO. En este sentido Esteban Semachowicz (2012) señala que el autor puede resultar:

- el obligado por deuda propia que resulta ser el contribuyente del gravamen.
- el responsable sustituto que es quien no verifica el hecho imponible, pero por disposición legal desplaza al contribuyente ocupando su lugar en la relación jurídico tributaria.

- el responsable solidario que resulta ser ajeno al hecho imponible, pero quien por disposición legal deberá ingresar el pago del tributo.

La figura típica no admite como autor a aquel que no tenga carácter de obligado conforme las normas tributarias formales y procesales, ya que se trata de un delito especial propio. Si no reúne dicha calidad le caben los preceptos generales sobre participación.

Un ejemplo es cuando el contador asesora a un cliente respecto a como evadir el Impuesto a las Ganancias. En este caso será partícipe, por ende no le cabe la autoría.

- **Conducta Típica**

La conducta típica, para el caso de la ley penal tributaria, según Jorge Haddad, citado por Esteban Semachowicz, consiste en evadir de forma total o parcial el impuesto que por ley le corresponde percibir al fisco. Es necesario que el responsable haya realizado maniobras fraudulentas para ocultar su capacidad contributiva o acciones engañosas que tengan como fin confundir al fisco.

Es bueno destacar, que el concepto de evasión fiscal no se puede equiparar con la elusión fiscal. La elusión es no pagar lo que correspondería por ley porque se utilizan normas no claras, lagunas legales, situaciones ambiguas que se prestan para más de una interpretación, etc. Mientras que la evasión es no pagar lo que se debe, pero mediante la utilización de algún ardid o engaño o, en otras palabras, sin la utilización de los medios legales propios de la elusión.

Para los autores también citados por Esteban Semachowicz (2012), Federico L. Cassal, Victoria Romero y Juan P. Vigliero, otro punto para aclarar es que no resulta aplicable la norma penal tributaria ante la mera deuda o mora en el pago del impuesto, sin importar el motivo por el cual el sujeto no cumplió con la obligación. En nuestro régimen, para que exista evasión se requiere que el obligado, además de no pagar, realice maniobras tendientes a ocultar el verdadero alcance de su obligación tributaria.

Por último, las diferencias en cuanto a la interpretación de la normativa tributaria aplicable, tampoco puede dar lugar a la aplicación de la ley penal tributaria, ya que la norma penal requiere necesariamente una conducta ardidosa. Por esto el tipo penal establece que dicha conducta se materializa mediante:

- Declaraciones engañosas
- Ocultaciones maliciosas

- Cualquier ardid o engaño

- **Monto objetivo de punibilidad**

En este sentido corresponde destacar que existen dos posiciones en lo que respecta a la naturaleza jurídica de los montos dispuestos por la ley penal tributaria.

Los autores que opinan que se trata de condiciones objetivas de punibilidad entienden que no resulta necesario que el sujeto activo haya conocido esa circunstancia o que haya dirigido su voluntad hacia la concreción de ese fin.

Aquellos que entienden que se trata de un elemento integrante del tipo objetivo, consideran que para resultar imputable la conducta, se le requiere al autor o partícipe el pleno conocimiento de que el monto evadido superará los \$ 400.000 y dirijan su conducta hacia ese fin.

- **Aplicación del principio de la ley penal más benigna**

Como bien se ha expresado, la ley 26735 ha modificado los umbrales mínimos de punibilidad. Por lo cual, en determinadas situaciones cabría la aplicación del principio de la “ley penal más benigna”.

La aplicación de dicho principio resulta aplicable en tanto se consideren a los montos condiciones objetivas de punibilidad o elementos integrantes del tipo penal.

- **Momento en que se consuma el delito**

Sin dudas, en materia penal es necesario determinar fehacientemente el momento en el cual se consuma el delito. Esto es así habida cuenta de que en dicho momento se determina la norma aplicable (sin perjuicio de la ley penal más benigna), y el instituto de la prescripción de la acción penal.

Para el autor Miguel Macchi (citado por Esteban Semachowicz) a los efectos penales y para la consumación del acto ilícito, la atención debe centrarse no tanto en el momento en que se produce el hecho imponible, sino en el vencimiento del pago de la obligación tributaria. La fecha en que debe obrarse el tributo delimita con exactitud cuando se perfecciona el delito, siendo ese el momento donde la conducta delictiva ha sido consumada.

EVASION IMPOSITIVA AGRAVADA

Marco normativo

Ahora se analizará el artículo 2 de la Ley Penal Tributaria 26.735, el cual se refiere al delito de evasión agravada. Para poder ver sus diferencias (subrayadas) con el anterior artículo de la Ley 24.769, también se expone en un cuadro comparativo.

Texto original Ley 24.769	Texto modificado Ley 26.735
<p>TITULO I - Delitos Tributarios</p> <p>ARTICULO 2º — La pena será de tres años y seis meses a nueve años de prisión, cuando en el caso del artículo 1º se verifcare cualquiera de los siguientes supuestos:</p> <p>a) Si el monto evadido superare la <u>suma de un millón de pesos (\$ 1.000.000).</u></p> <p>b) Si hubieren intervenido persona o personas interpuestas para ocultar la identidad del verdadero sujeto obligado y el monto evadido superare la <u>suma de doscientos mil pesos (\$ 200.000).</u></p> <p>c) Si el obligado utilizare fraudulentamente exenciones, desgravaciones, diferimientos, liberaciones, reducciones o cualquier otro tipo de beneficios fiscales, y el monto evadido por tal concepto superare la <u>suma de doscientos mil pesos (\$ 200.000).</u></p>	<p>TITULO I - Delitos Tributarios</p> <p>ARTICULO 2º — Sustituyese el artículo 2º de la Ley 24.769 y sus modificaciones, por el siguiente:</p> <p>Artículo 2º: La pena será de tres (3) años y seis (6) meses a nueve (9) años de prisión, cuando en el caso del artículo 1º se verifcare cualquiera de los siguientes supuestos:</p> <p>a) Si el monto evadido superare la <u>suma de cuatro millones de pesos (\$4.000.000);</u></p> <p>b) Si hubieren intervenido persona o personas interpuestas para ocultar la identidad del verdadero sujeto obligado y el monto evadido superare la <u>suma de ochocientos mil pesos (\$800.000);</u></p> <p>c) Si el obligado utilizare fraudulentamente exenciones, desgravaciones, diferimientos, liberaciones, reducciones o cualquier otro tipo de beneficios fiscales, y el monto evadido por tal concepto superare la <u>suma de ochocientos mil pesos (\$800.000);</u></p> <p><u>d) Si hubiere mediado la utilización total o parcial de facturas o cualquier otro documento equivalente, ideológica o materialmente falsos.</u></p>

Análisis de las modificaciones

Las modificaciones, en esta oportunidad son las siguientes:

a) *se elevaron los umbrales mínimos de punibilidad*

Lamentablemente como estamos acostumbrados a que, cada vez que una conducta mueve hacia arriba la vara estadística, en lugar de examinar las razones de la recurrencia, resolvemos aumentar la pena. Por eso podemos observar, que en el delito de evasión agravada, la reacción institucional, es la misma que para el delito de evasión simple, la de aumentar el espacio de punibilidad. Tanto que se pasa para el caso del artículo 2)a), de \$ 1.000.000 a \$ 4.000.000. Y para el caso del artículo 2)b) pasa de \$ 100.000 a \$ 400.000.

b) *se agregó un nuevo inciso al artículo 2 referido a facturas falsas*

El 17/03/2010 el Poder Ejecutivo Nacional envía al Proyecto de reforma a la ley penal tributaria, planteando, entre otras modificaciones, que se incorpore como “evasión agravada” la utilización en la maniobra de facturas o documentos equivalentes falsos. En la exposición de motivos que lo acompañaba mencionaron las razones que la determinaron; aun así la ley 26735, acepta la propuesta sin modificaciones en este punto y prácticamente sin debate parlamentario.

El uso repetido de documentos falsos fue lo que impulsó a los legisladores a responder a estos fraudes fiscales, y no razones de política criminal.

Esa incorporación fue diseñada y legislada atendiendo a que gran cantidad de los “ardides” detectados en importantes evasiones fiscales, utilizaba facturas falsas.

Análisis a partir de los conceptos básicos del derecho penal

- **Autoría y participación**

Analizamos este concepto para cada uno de los incisos del artículo 2:

a) son aplicables las consideraciones expuestas en el análisis del delito de evasión agravada, considerando sujeto activo al obligado; ya sea como obligado por deuda propia, responsable sustituto o responsable solidario.

b) en este caso el autor resultará ser el obligado, y el tercero resulta ser el participe. Este último lo será siempre y cuando tenga el conocimiento y la intención de colaborar en la comisión de un hecho delictual realizado por un tercero.

c) y d) estos incisos no requieren de mayor explicación, aplicando los mismos conceptos que para el inciso a) y para el delito de evasión tributaria simple.

- **Conducta típica**

En este caso del análisis de cada inciso, surge lo siguiente:

a) la descripción de la conducta resulta ser la misma que para el caso de evasión simple, pero con la diferencia de que, en este caso, el monto evadido debe superar los \$ 4.000.000 por impuesto y por período fiscal. Cabe aclarar que si el impuesto evadido, es superior a \$400.000 e inferior a \$ 4.000.000, la conducta quedará encuadrada como evasión simple.

b) En este caso el tipo básico se agrava por el monto evadido (\$800.000) y por la utilización de un tercero, para poder ocultar la identidad del verdadero autor. A los efectos del encuadramiento dentro de esta figura, necesariamente deben cumplirse ambos requisitos.

La redacción de la oración no deja ningún margen posible para una interpretación divergente. Las dos condiciones están unidas por la conjunción copulativa “y” según han analizado los autores Guillermo Orce y Gustavo Trovato.

c) en este caso el tipo sancionatorio requiere estos requisitos:

- la utilización fraudulenta de exenciones, desgravaciones, diferimientos, liberaciones, reducciones o cualquier otro tipo de beneficios fiscales.

- que el monto evadido por tal concepto supere la suma de \$ 800.000.

- se requiere dolo.

d) la ley 26735, en comparación con la ley 24769, ha agregado un nuevo agravante, que resulta aplicable cuando el impuesto evadido resulta ser superior a \$ 400.000 (umbral mínimo de punibilidad previsto para la figura básica) y en forma concurrente se hayan utilizado en forma parcial o total facturas o cualquier otro documento equivalente ideológica o materialmente falso.

- **Monto objetivo de punibilidad**

Podemos remitirnos a lo mencionado en el delito de evasión simple. Siempre teniendo en cuenta que se trata de tipos agravados, donde los montos son mayores que en los tipos simples.

- **Aplicación del principio de la ley penal más benigna**

En el caso de los delitos de evasión agravada, también es aplicable el principio de la ley penal más benigna, ya explicada anteriormente.

- **Momento en que se consuma el delito**

Acá también hay que poner atención, tanto al momento en que se produce el hecho imponible, como a la fecha del vencimiento de la obligación tributaria.

4. DELITOS PREVISIONALES

EVASION PREVISIONAL SIMPLE

Marco normativo

Se analizará el artículo 7 de la Ley Penal Tributaria 26.735, el cual se refiere al delito de evasión simple. Para poder ver sus diferencias (subrayadas) con el anterior artículo de la Ley 24.769, también se expone en un cuadro comparativo. (Ver Tabla II)

Análisis de las modificaciones

Las modificaciones, son las siguientes, siguiendo el análisis de Esteban Semachowicz:

a) se elevaron los umbrales mínimos de punibilidad

Para este caso podemos observar que la reacción institucional, es la misma que para el delito de evasión simple y agravada impositiva, la de aumentar el espacio de punibilidad. Tanto que, para el caso del artículo 7, el monto de punibilidad pasa de \$ 20.000 a \$80.000. Por lo cual la evasión de recursos por un importe inferior no resultará alcanzada por la norma.

b) se extendió la represión penal de esta ley al ámbito de los tributos provinciales y a los de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (CABA).

El proyecto incluye la posibilidad de que la evasión se verifique ante el fisco provincial o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires en línea con el nuevo enfoque de política criminal, de ampliar el bien jurídico tutelado por la norma, contemplando la Hacienda Pública Provincial.

c) *se verifica que el proyecto reemplaza “por cada periodo” en lugar de “por mes”.*

La doctrina en ocasión del análisis de la ley 24.769 ya lo había interpretado de esta forma. No existiendo mayores aclaraciones para realizar.

Tabla II

<p align="center">Texto original Ley 24.769</p>	<p align="center">Texto modificado Ley 26.735</p>
<p>TITULO II - Delitos relativos a los recursos de la Seguridad Social</p> <p>ARTÍCULO 7º – Evasión simple. 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 <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 la <u>suma de veinte mil pesos (\$ 20.000) por cada período.</u></p>	<p>TITULO II - Delitos relativos a los recursos de la Seguridad Social</p> <p>ARTÍCULO 7º – Evasión simple. 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 <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 la <u>suma de ochenta mil pesos (\$80.000) por cada mes.</u></p>

Análisis a partir de los conceptos básicos del derecho penal

- **Autoría y participación**

Con respecto a este tema nos remitimos a lo expresado en el análisis correspondiente a la figura de evasión tributaria simple. Se considera sujeto activo al

obligado; ya sea como obligado por deuda propia, responsable sustituto o responsable solidario. El autor resultará ser el obligado, y el tercero resultará ser el partícipe. Este último lo será siempre y cuando tenga el conocimiento y la intención de colaborar en la comisión de un hecho delictual realizado por un tercero.

- **Conducta típica**

Para el caso de este delito, la conducta típica también consiste en la evasión total o parcial del impuesto, que por ley le corresponde percibir al fisco, resultando igual que lo que se expresó para la figura de evasión tributaria simple.

- **Monto objetivo de punibilidad**

El tipo sancionatorio analizado requiere que se omita arduamente el pago de aportes o contribuciones, o ambos en forma conjunta, correspondiente al sistema de seguridad social, y el monto exceda los \$80.000 por cada mes.

- **Aplicación del principio de la ley penal más benigna**

En el caso de los delitos de evasión previsional simple, también es aplicable el principio de la ley penal más benigna, ya explicada anteriormente.

- **Momento en que se consuma el delito**

En este caso el vencimiento de la declaración jurada es mensual, y la norma no determina un monto anual o por ejercicio fiscal, como lo hace en el caso de evasión tributaria simple, aún en los casos en que el impuesto no resulte ser anual (por ejemplo IVA).

Por lo cual, la fecha de vencimiento para el pago de la declaración jurada, debe considerarse como el momento donde la conducta delictiva ha sido consumada, es decir el delito se ha cometido. Tratándose de un delito de resultado, se admite la tentativa.

EVASIÓN PREVISIONAL AGRAVADA

Marco normativo

Se analiza el artículo 8 de la Ley Penal Tributaria 26.735, el cual se refiere al delito de evasión previsional agravada. Para poder ver sus diferencias (subrayadas) con el anterior artículo de la Ley 24.769, también se expone en un cuadro comparativo.

<p style="text-align: center;">Texto original Ley 24.769</p>	<p style="text-align: center;">Texto modificado Ley 26.735</p>
<p>TITULO II - Delitos relativos a los recursos de la Seguridad Social</p> <p>ARTÍCULO 8º – Evasión agravada. La prisión a aplicar se elevará de tres (3) años y seis (6) meses a nueve (9) años cuando en el caso del artículo 7º se verificare cualquiera de los siguientes supuestos:</p> <p>a) Si el monto evadido superare la <u>suma de cien mil pesos (\$ 100.000) por cada período;</u></p> <p>b) Si hubieren intervenido persona o personas interpuestas para ocultar la identidad del verdadero sujeto obligado y el monto evadido superare la <u>suma de cuarenta mil pesos (\$ 40.000).</u></p>	<p>TITULO II - Delitos relativos a los recursos de la Seguridad Social</p> <p>ARTÍCULO 8º – Evasión agravada. La prisión a aplicar se elevará de tres (3) años y seis (6) meses a nueve (9) años cuando en el caso del artículo 7º se verificare cualquiera de los siguientes supuestos:</p> <p>a) Si el monto evadido superare la <u>suma de cuatrocientos mil pesos (\$400.000), por cada mes;</u></p> <p>b) Si hubieren intervenido persona o personas interpuestas para ocultar la identidad del verdadero sujeto obligado y el monto evadido superare la <u>suma de ciento sesenta mil pesos (\$ 160.000).</u></p>

Análisis de las modificaciones

El nuevo texto legal mantiene la determinación de los agravantes establecidos por el texto original de la ley 24.769, en cuanto a medios comisivos específicos. A su vez las condiciones objetivas de punibilidad se incrementan en cuanto a montos. Se incrementó de \$100.000 a \$ 400.000 por cada mes en el inciso a). Y en el inciso b) de \$40.000 a \$160.000.

Cabe destacar que en el inc. a) se especifica que el importe es “por cada mes” modificando la expresión “por cada período”.

Análisis a partir de los conceptos básicos del derecho penal

- **Autoría y participación**

Con respecto a este tema nos remitimos a lo expresado en el análisis correspondiente a la figura de evasión tributaria calificada.

- **Conducta típica**

Se trata de una hipótesis agravada respecto de la conducta tipificada en el artículo 7, donde la cuantía de la pena resulta superior por el monto evadido, y por la utilización de personas interpuestas. En ambos aspectos me remito al análisis de los artículos 2 y 7 de la ley 24.769.

- **Monto objetivo de punibilidad**

El tipo sancionatorio analizado requiere que se omita ardidosamente el pago de aportes o contribuciones, o ambos en forma conjunta, correspondiente al sistema de seguridad social, y que el monto exceda los \$ 400.000 por cada período, o que el importe supere los \$160.000 pero se hayan interpuesto persona/s para ocultar la verdadera identidad del obligado.

- **Aplicación del principio de la ley penal más benigna**

En el caso de los delitos de evasión previsional agravada, también es aplicable el principio de la ley penal más benigna, ya explicada anteriormente.

- **Momento en que se consuma el delito**

Habida cuenta de que se trata de una hipótesis agravada respecto de la conducta tipificada en el artículo 7, nos remitimos a lo expresado en el análisis del delito evasión previsional simple.

5. CLASIFICACION DE LOS DELITOS DE EVASIÓN IMPOSITIVA Y PREVISIONAL SEGÚN LAS CLASES DE TIPOS PENALES

En el capítulo I se pudo ver que existen diferentes clases de tipos penales. Por eso ahora se aplicarán dichos conceptos, para determinar que clase de delito penal son los delitos de evasión simple y agravada, tanto los impositivos como los previsionales, que fueron analizados en los puntos anteriores.

Evasión simple

Según un sitio de internet que publica el Consejo de Salta al referirse al delito de evasión simple dice, que el tipo legal utilizado por la norma, es claramente descriptivo sobre la individualización de la conducta humana que considera punible penalmente, es en la letra de la ley donde debemos buscar la individualización de la conducta humana penalmente prohibida.

La “evasión”, total o parcial de tributos, requiere de conductas claramente individualizadas por la norma; como declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión. Es por eso que se trata de un tipo penal abierto en el cual el juez debe cerrarlo en el caso concreto, pero sin salirse de los elementos dados por la propia ley.

Se trata también, de un delito de daño que afecta el bien jurídico “Hacienda Pública”, de forma tal que se impida realmente la disponibilidad del tributo por parte del estado para el cumplimiento de sus fines

En la evasión simple desde la ejecución hasta la consumación no hay delito punible de tentativa, menos puede haberlo ante actos meramente preparatorios, solo cuando la conducta haya tenido como resultado la evasión de tributos el régimen penal tributario lo ha considerado típicamente punible. El proceso que va desde el pensamiento hasta el agotamiento del delito, se llama iter criminis, y en el delito de evasión simple se inicia con una idea en la mente del autor de como evadir tributos, este pensamiento se materializa con actos preparatorios, luego una conducta en la que se ejecuta la acción descripta típicamente y por último una consumación. Puede suceder que el autor de delito de evasión simple realice la totalidad de la conducta típica, pero no produzca el resultado típico de evasión de tributos; solo cuando se consuma la evasión podemos decir que hay delito. Siendo así un delito de tipo de pura actividad y no de resultado, dado que no se admite la tentativa.

La ley penal tributaria, NO contempla tipos culposos, ya que nuestro sistema jurídico solo tipifica las conductas culposas de forma especial y no uno residual general. De la simple letra de la ley, no surgen expresiones como imprudencia, negligencia, impericia que prevean un deber de cuidado especial en el pago de los tributos. Considerando así, la evasión, un delito de tipo especial.

Evasión agravada

El tipo legal de evasión agravada tiene una íntima relación de conexidad con la evasión simple ya que se requiere, como presupuestos ineludibles, los mismos elementos del tipo objetivo y subjetivo del artículo 1°, salvo en lo que expresamente se ha modificado o agregado.

En efecto al igual que la evasión simple, la evasión agravada también requiere en su tipo legal, “evasión” total o parcial de tributos, mediante conductas claramente individualizadas por la norma, declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión, este es el núcleo central de los delitos de daño de la ley del cual forma parte sin lugar a duda la figura de evasión agravada.

Entonces, los delitos de evasión agravada se clasifican, según las clases de tipos penales igual que los delitos de evasión simple.

CAPÍTULO III

RESPONSABILIDAD DEL CONTADOR

1. INTRODUCCIÓN

En este último capítulo se ha querido destacar la responsabilidad penal en el ámbito tributario que tiene el contador en su actuar diario como profesional.

No se debe pensar que estos temas son ajenos para el profesional, sino al contrario, son más cercanos de lo que se cree.

Es importante que el contador conozca la existencia de la Ley penal tributaria, que conozca cada uno de los delitos en ella tipificados y que oriente su labor como profesional hacia el cumplimiento de las normas. De esta manera evitará ser responsable ya sea como autor, coautor, partícipe o cómplice de algún delito.

Debe trabajar con buenos papeles de trabajo que respalden su tarea. Debe estar atento a las diferentes circunstancias que se le presentan, para actuar responsablemente y mantener con firmeza su título profesional.

2. CONCEPTOS TEORICOS SOBRE RESPONSABILIDAD PENAL DEL CONTADOR

Para hondar en este tema citamos a los autores Carlos Falco, Daniel Malavestiti y Teresa Gomez en la División de Capacitación a los profesionales en Ciencias Económicas.

Responsabilidad penal

“La responsabilidad penal es la que se desprende de la ejecución de actos penalmente sancionables.”

Se extiende a todos los que participaron del delito a sabiendas. Con intención y voluntad de realizar algunos de los tipo previstos en la ley penal tributaria.

Por ello cuando se habla de responsabilidad penal o criminal nos estamos refiriendo a aquella responsabilidad propia de un acto u omisión penado por la ley y realizado por una persona imputable, culpable o carente de excusas y cuyo accionar será sancionado con una pena.

En los artículos 45 a 49, el Código Penal de la Nación, se refiere a todas las personas que intervienen en un delito o participan en él (participación criminal). En cambio la Ley Penal Tributaria se aplica también a quienes hubieran determinado a otros a cometer el delito, o le hubieran prestado un auxilio imprescindible.

Autor

Es el sujeto activo del delito. Es quien tiene el dominio del hecho, pues maneja la causalidad decidiendo si sigue o no adelante.

El autor ha tomado la decisión de llevar a cabo el ilícito. Distinguiéndose de sus cómplices, precisamente, por ser quien puede desistir de su cometido o consumir el mismo.

La ley 24.769 describe a los autores en el artículo 1° diciendo respecto a ellos que son los “obligados” es decir los “responsables por deuda propia o ajena”.

Coautoría

La coautoría se caracteriza porque:

- a) Cada coautor reúne las condiciones exigidas para ser autor;
- b) Existe una decisión común, un plan acordado entre todos;
- c) La realización es común;
- d) Existe el condominio del hecho;
- e) El factor más importante para medir la coautoría de los profesionales en ciencias económicas es “el aporte del coautor debe haber sido realizado durante la etapa de ejecución del delito”.

Partícipe

Se dice de los sujetos que no tienen poderes decisorios. Hay dos categorías:

-*Instigadores*: sujetos que incitan al autor para convencerlo que cometa el delito. Actúan “ex ante” delito.

-*Cómplices*: sujetos que tienen un rol secundario que consiste en ayudar al autor a cometer el delito.

Por ejemplo: prestar un arma, brindar información o elementos con la seguridad que con ellos se cometerá un ilícito.

Tienen la misma escala penal que los autores.

Cómplices

Los cómplices pueden ser: primarios que son aquellos sujetos sin cuya cooperación el delito se tornaría imposible. Su participación es imprescindible, actúan en la etapa ex ante delictual. Al respecto el código penal en su artículo 45 dice: “Los que tomasen parte de la ejecución del hecho o prestasen al autor o autores un auxilio o cooperación sin los cuales no habrían podido cometerse, tendrán la pena establecida para el delito. En la misma pena incurrirán los que hubiesen determinado directamente a otro comentario”. O bien pueden ser secundarios que son aquellos sujetos que prestan una ayuda sin la cual el hecho se hubiera cometido igual. Su participación hace a la comunidad de los otros protagonistas. El código penal en su artículo 46 dice: “Los que cooperen de cualquier otro modo a la ejecución del hecho y los que presten una ayuda posterior cumpliendo promesas anteriores al mismo, serán reprimidos con la pena correspondiente al delito, disminuida de un tercio a la mitad...”

Rol profesional

El contador como profesional tiene distintas tareas que lo pueden involucrar como autor, coautor, partícipe o cómplice de delitos. Trabaja como asesor donde brinda consejos y da opiniones sobre diversos temas. Como liquidador impositivo donde liquida el impuesto con la documentación proporcionada por el cliente, confiando en la misma y corroborando que sea la información correspondiente. También como auditor externo trabaja con pruebas selectivas y por significatividad. Y finalmente, como síndico societario es el ojo del accionista realizando controles de legalidad.

Existe jurisprudencia, como es el caso “Orqueta Luis M. y otro” de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, que hace referencia a la responsabilidad del síndico, donde la extensión de la condena al síndico societario carece de la debida fundamentación.

Toda vez que la conducta del órgano de fiscalización debía ser juzgada a la luz de las atribuciones asignadas por la Ley de Sociedades ponderándose, además, si el daño generado por la gestión de la administración no se hubiera producido en caso de que el síndico hubiere actuado “de conformidad con lo establecido en la ley, estatuto, reglamento o decisiones asamblearias”, lo que implica la existencia de una relación de causalidad entre el obrar negligente y los perjuicios que se atribuyen a su desempeño.

Existe también jurisprudencia preocupante, como por ejemplo es el caso J. Fed. San Isidro, “FERROMETAL s/ ley 23.771, respecto a la coautoría del contador. Al respecto se trató que el profesional que lleva o controla la totalidad de los negocios de sus clientes, es decir, lleva la contabilidad, asesore, certifica los balances, etc., tiene la oportunidad de conocer en forma directa su estado patrimonial real.

En el caso de coautoría del Síndico observamos jurisprudencia relacionada (en J.P.E. n°3 16/02/03, revocado por CNPE, Sala A 6/05/04 “COA. Sinf. Ley 24769), en este caso las conductas desplegadas por la imputada no se limitaron a la omisión dolosa, sino que resultaron la coordinación y el asesoramiento técnico para que las mismas se pudieran realizar, por lo que su participación tiene dominio funcional del hecho total, con suficiente entidad, tanto en el transcurso del tiempo como en la importancia del aporte.

Deberes del profesional .Código de Ética

El Código de Ética describe distintos deberes de los profesionales en ciencias económicas tales como:

-Deber de informar: debe hacerlo de forma eficaz, comprensible y oportuna. El art. 3 del Código de Ética Unificado establece: “todo informe, dictamen o certificación, y toda otra actuación profesional, debe responder a la realidad y ser expresado en forma clara, precisa, objetiva y completa, de modo tal que no pueda entenderse erróneamente. El profesional debe dejar constancia en todos los casos de la fuente de donde fueron extraídos los datos y demás elementos utilizados para su formulación”.

-Deber de reserva: el contrato profesional es un contrato de confianza, lo que implica lealtad, probidad y buena fe. Al respecto el Código de Ética Unificado establece

en su artículo 28: “La relación entre profesionales y clientes debe desarrollarse dentro de la más absoluta reserva, respetando la confidencialidad de la información acerca de los asuntos de los clientes o empleadores adquirida en el curso de sus servicios profesionales”. En su artículo 29, se refiere al deber de guardar secreto aún después de finalizada la relación entre el profesional y cliente o empleador.

-Deber de secreto profesional: el artículo 31 del Código de Ética Unificado dice: “el secreto profesional requiere que la información obtenida como consecuencia de su labor no sea usada para obtener una ventaja personal o para beneficio de un tercero”. El secreto profesional admite excepciones mencionadas en el artículo 32: “a) Cuando el profesional es relevado por el cliente o empleador de guardar el secreto, no obstante ello debe considerar los intereses de todas las partes, incluyendo los de terceros que podrían ser afectados; b) Cuando exista un imperativo legal; c) Cuando el profesional se vea perjudicado por causa del mantenimiento del secreto de un cliente o empleador y este sea el autor voluntario del daño. El profesional ha de defenderse en forma adecuada, con máxima discreción y en los límites justos y restringidos. No deberá divulgar entre terceros detalles peyorativos de su cliente o empleador para desacreditarle como persona. Debe compaginar su defensa con el respeto deontológico que se debe a si mismo y a su cliente o empleador; d) Cuando guardar el secreto pueda conducir a condenar a un inocente; e) Cuando el profesional deba responder a un requerimiento o investigación del Tribunal de Ética. En este caso no puede escudarse en el secreto para ocultar información esencial para la resolución del caso.”

Artículo N° 15 Ley 24.769

El artículo 15 de la Ley 24.769 establece lo siguiente: “El que a sabiendas:

a) Dictaminare, informare, diere fe, autorizare o certificare actos jurídicos, balances de 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 de tiempo de la condena”.

Debe verificarse la existencia de dolo directo en el accionar del profesional.

“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 4 años de prisión”.

Agravante por el número de intervinientes. Código aduanero intervinieren en el hecho tres o más personas en calidad de autor, instigador o cómplice.

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

Asociación ilícita con la finalidad de realizar los tipos previstos en la ley 24.769

Dolo eventual

La certificación de balances de la empresa y la correspondiente auditoría por parte de un contador público nacional supone un control mínimamente razonable que permita presumir la veracidad de la documentación contable de aquella. Asimismo, el balance es uno de los primeros documentos a verificar al momento de determinar la realidad de los datos volcados en las declaraciones juradas. Si bien el balance no tiene como finalidad exclusiva la declaración, liquidación y pago de los impuestos, aquel es un elemento necesario para los fines que se acaban de mencionar.

Si en su actuar, el contador tiene conciencia de la actividad delictiva que está desarrollando y de la actuación de su cliente, y pese a este conocimiento supone la aceptación del resultado lesivo favorecido con su aporte. Y si a esto se le suma que no desarrolla una manifestación objetiva de una voluntad de evitación de aquel resultado, el profesional estaría actuando con dolo eventual.

3. RESPONSABILIDAD DEL CONTADOR PÚBLICO. APOORTE ESENCIAL PARA LA EJECUCIÓN DEL DELITO

A partir de reflexiones de Marta Nercella podemos observar la naturaleza de los delitos especiales, como la evasión tributaria y previsional, que exige determinar si exteriorizan una pura infracción de deber o si, además de ésta, el tipo penal reconoce un campo de dominio u organización; pues la participación de un tercero ajeno al deber puede quedar fuera de la imputación – al menos, respecto del delito especial- si no reúne las características de ese autor calificado.

Sin embargo, el delito de evasión punible no se constituye por mera omisión del deber de pagar las obligaciones tributarias, sino que esto debe acontecer en un marco de organización descrito como engañoso.

Justamente, el aporte del contador imputado se integra en ese ámbito en el que la calificación no es relevante para la imputación del tipo, ya que se concreta en lo que

tiene de engañoso el comportamiento del obligado y no de pura inobservancia de los deberes frente al fisco. El tercero ajeno al deber, en tanto adecua su comportamiento para facilitar el modo de organizar el incumplimiento de los deberes tributarios por parte del obligado, puede participar de la ejecución final del delito especial, aunque no ciertamente como autor, a pesar de lo determinante que resulte su aporte a la ejecución.

Ausencia de neutralidad de la conducta del contador público. Convergencia de su labor profesional al plan delictivo del obligado tributario.

Muchas veces la actuación del contador no ha sido la de una intervención profesional que luego fuera orientada ilícitamente por el receptor de manera inopinada. Se trata, pues, de conductas que carecen de neutralidad respecto del hecho ejecutado por el obligado, ya que, lejos de haber sido desviadas por éste en ese sentido, estuvieron previstas para la ejecución de la evasión.

Sólo se puede hablar de conductas neutrales, profesionalmente adecuadas o meramente estereotipadas, en supuestos en los que aquéllas no están inicialmente integradas a converger mediante acuerdo previo en una finalidad ilícita.

En el fallo del caso Krochik, Sebastián y otro, resulta razonada la afirmación efectuada por el Tribunal oral en su sentencia relativa a que “quedó acreditado, más allá de toda duda, que la registración contable y las declaraciones juradas fueron confeccionadas bajo la exclusiva responsabilidad del contador, lo que lo transforma en partícipe necesario de la conducta que se le enrostró al presidente de la firma obligada al pago de los tributos. Es que, cada acto parcial que realizó el contador posee la característica de ser autónomo y ejecutado dentro del ámbito de responsabilidad del sujeto que lo realiza, tuvo la posibilidad de elegir plantearlos legalmente o pergeñar esas maniobras engañosas, que en definitiva ejecutó, en el marco de una diversificación de funciones pre y coordinadas. Por lo tanto, esos actos ejecutados individualmente tienen relevancia jurídico-penal y fueron realizados sabiendo que el plan que había dispuesto el presidente de la firma era evadir”.

Este fallo de la Cámara Nacional de Casación Penal, permite reflexionar mucho sobre la responsabilidad del contador en una empresa. El fallo sentenció tanto sobre de la evasión tributaria de la firma Krochik S.A.; como también sobre la actividad del profesional.

Relevancia típica del aporte técnico realizado por el contador público en una etapa previa al inicio de la ejecución del delito de evasión por parte del obligado tributario.

Con respecto al caso del fallo mencionado anteriormente, Marta Nercella realiza la siguiente reflexión, donde el Tribunal Oral:

- “en primer lugar, tuvo fehacientemente acreditada la participación del contador en el hecho delictivo a través de su aporte técnico-contable. La prueba que se valoró es que, el contador de la firma, auditó y certificó el estado contable del período en el cual se cometió el delito de evasión fiscal;

- pero en segundo lugar, el contador fue condenado en calidad de partícipe primario, respetando así la naturaleza de delito especial propio que presenta la evasión tributaria, que determina que sólo puede ser autor quien reúne los requisitos típicos establecidos en la norma, el obligado, condición que le es ajena en este caso al contador. Pero su calidad de partícipe primario surge de la importancia de su ayuda técnica, aunque ésta se realizara en una etapa previa a la ejecución, condicionada a la infracción del deber por parte del obligado en la medida en que conforma una orientación compartida con aquél.

La actuación del profesional no pierde significación por haber sido realizada en la etapa previa de la ejecución, sino que tratándose de un delito especial propio, por intensa que sea la configuración técnica del hecho en relación con la ejecución final, nunca podrá alcanzar la determinación de autoría. Sin embargo, la especial relevancia de la asistencia profesional del contador implica que, aun concretándose en la instancia antecedente a la ejecución, contenga todos los requisitos de una complicidad primaria a partir de la exteriorización del obligado, contrariando sus deberes fiscales. Como toda participación, su accesoriedad determina que la relevancia típica se produzca a partir de la ejecución del hecho por el autor.

El contador es colocado en posición de “garante” del bien jurídico por sus conocimientos especiales. Pero el profesional no tiene entre sus obligaciones evitar el riesgo al bien jurídico, sino que debe actuar conforme a derecho, y no existe ninguna norma legal que lo obligue a asumir ese rol cuidador.

Sin duda resulta esperable que los profesionales cumplan estrictamente con las obligaciones a su cargo y que, al realizar su tarea, respeten toda y cada una de las

normas y reglas de diferente carácter que ordena su quehacer. Pero, aún en el caso de que actuara negligente o imprudentemente, que no fuera lo suficientemente competente para ejecutar su labor; estas ineficiencias no lo ponen en la cadena de los colaboradores de un delito doloso. Su quehacer, aun culposo, no puede integrar el aporte doloso que la evasión delictiva requiere. Entonces debemos diferenciar entre un mal contador, un profesional que puede ser sancionado incluso administrativamente por sus conductas pocas cuidadosas, y el cómplice de un delito”.

CONCLUSIÓN

Al momento de definir normas sustantivas en materia de política criminal en un Estado de Derecho, se advierte siempre la necesidad de no perder de vista dos aspectos fundamentales, cuando de combatir la evasión tributaria se trata. Uno de ellos es el nivel de informalidad de la economía; el otro es el cuadro impositivo vigente, objeto de protección penal, a fin de comprobar si los supuestos constitucionales están presentes en él. Si uno, otro, o ambos merecen reparos el régimen sancionador, aun cuando se lo implante en el terreno criminal, sufrirá la erosión permanente en su legitimación político-social y, de allí, su fracaso.

En la realidad argentina, tanto el alto nivel de dinero informal que circula en el circuito financiero como la inestabilidad e inflación normativa en materia tributaria, manteniendo sus cargas anacrónicas, distorsivas y regresivas, atentan contra la necesaria seguridad jurídica del sistema y la eficiencia de la administración a la hora de recaudar. Las sucesivas leyes represivas dictadas en las dos últimas décadas han resultado insuficientes para persuadir a los operadores económicos sobre la utilización solo del circuito formal para canalizar los flujos financieros, respondiendo luego el legislador con el incremento de penas a través de las recurrentes reformas.

Si bien es indudable que la primera ley 23.771 constituyó una valiosa herramienta en pos a la lucha contra la evasión, lo cierto es que sus resultados no fueron seguramente los esperados al momento de su sanción. Con el régimen introducido a partir de la norma hoy reformada se avanzó no solo metodológicamente, sino que, además, ella resultó más respetuosa de los principios que informan al denominado derecho penal liberal, así reconocido por la doctrina nacional. Así el bien jurídico protegido por esta legislación especial, es la hacienda pública nacional, la que no ha de ser entendida como conjunto estático de bienes pertenecientes a las distintas entidades públicas, sino como actividad dinámica dirigida a la obtención de lo necesario para atender a las necesidades generales.

Luego de un largo transitar, el legislador optó por aplicar el derecho penal referido al tema tributario y de seguridad social, el que se integra con el sustantivo 'derecho' calificado por los adjetivos 'penal' y 'tributario'. Llevado al campo tributario el intento de criminalizar los ilícitos para determinar una conciencia social no proclive al pago de los tributos, derivó en responsabilidades de tipo excesivas para los profesionales en ciencia económicas, quienes deben actuar conforme al derecho, como

profesional que supone nada menos, pero tampoco nada más, que actuar dentro de los límites de esos derechos y respetando las obligaciones.

La FACPCE da una serie de recomendaciones para los profesionales en las cuales destaca:

- Definitiva toma de conciencia del riesgo asumido en el ejercicio de nuestra actividad.
- Desarrollo de la misma con riguroso profesionalismo.
- Aplicación diligente de las normas de auditoría con debido respaldo documental.
- Proveerse de elementos de respaldo que acrediten la información recibida de quienes nos encargan la tarea.

En la parte final de este trabajo queremos dedicar algunas reflexiones al proceso de expansión del derecho penal -expresión tomada del jurista español Jesús-María Silva Sánchez y su incidencia puntual respecto del tema que nos convoca. "Nos toca vivir una época donde -por distintos motivos pero en todo caso sin mayores fundamentos teóricos ni referencias empíricas que lo justifiquen-, las élites políticas, los medios de comunicación y las clases medias "redescubren" el valor del derecho penal como herramienta de control social; correlativamente, los derechos y garantías que las Constituciones reconocen a los individuos son esencialmente percibidos y retransmitidos como obstáculos a la maximización de la supuesta eficacia operativa de esa herramienta y, por ende, mínimamente, como materia de discusión. Hoy en día, entonces, parece políticamente correcto abogar por más y más derecho penal para lidiar con más y más problemáticas sociales. En lo que respecta a la actuación del profesional en ciencias económicas en el análisis de la responsabilidad penal, surgen las siguientes consideraciones provenientes de las III Jornadas de Derecho Penal Tributario: el profesional en ciencias económicas "extraneus", sólo puede ser considerado partícipe de un delito tributario. Para que ello ocurra, es necesario que se verifique previamente como primera instancia de valoración de su conducta, un desvío o incumplimiento de las normas que rigen la actividad considerando las disposiciones que la regulan y los estados fiscalizados por estos. Para determinar cuándo el profesional defraudó las expectativas sociales, o cuándo excedió su esfera de competencia, la tarea de la imputación objetiva y dos de sus institutos -la prohibición de regreso y el principio de confianza- resulta ser una herramienta de suma utilidad. De comprobarse una acción

dolosa, debe descartarse la posibilidad de responsabilidad penal del profesional a título de dolo eventual, toda vez que dicha calificación subjetiva está reñida con la estructura típica de los delitos de la evasión previstos en la Ley Penal Tributaria. Debe exigirse que se extremen los esfuerzos para acreditar el ardid o engaño en el elemento subjetivo del "doble dolo" exigido para el autor y el partícipe; ello a fin de no incluir como comportamientos dolosos, aquellos realizados con culpa con representación. Y si el profesional asume una conducta de connivencia con el cliente, su conducta deja de ser neutral; pero corresponde ser debidamente probada su actuación delictual, con todas las garantías que exige el derecho penal. Debe desterrarse la idea de que el profesional puede ser castigado por aquello que sabe, o por no saber aquello que supuestamente debió saber, o por no advertir aquello que supuestamente debió advertir, que es lo mismo decir que se lo convierte en garante del comportamiento conforme a derecho de su cliente. Alertamos sobre la falta de resguardo jurídico del profesional en ciencias económicas ante la aplicación de dolo eventual, que permite formular severas imputaciones de responsabilidad punitiva sustentadas en la vaguedad de conceptos tales como "representación" y "probabilidad" de resultados como objeto de conocimiento, prescindiendo del plus del aporte de la voluntad; tal vaguedad y ligereza tornan posible los mayores abusos en contra de los derechos y garantías individuales. La actuación del síndico societario no se corresponde con la representación en las sociedades que les competen a los directores, gerentes y demás administradores de personas jurídicas, sus funciones se vinculan con un control de legalidad para preservar los intereses de los accionistas. En ese sentido, el dominio de la acción típica requerida al obligado, no se verifica con una actuación de control legal. De comprobarse un actuar doloso podrá ser responsable a título de partícipe por el hecho y no por el cargo funcional".

FUENTES BIBLIOGRÁFICAS

- DÍAZ ORTIZ, J. A. y SFERCO, J. M. (2012 Setiembre). *Cuestionamientos constitucionales a la reforma de la Ley Penal Tributaria*. Buenos Aires: La Ley. Impuestos N°9.
- DIUVIGILDO, Y. (2012 Febrero). *Apuntes sobre Ley Penal Tributaria*. Buenos Aires: Publicación Doctrina Penal Tributaria y Económica Errepar (DPTyE).
- GOMEZ, T., MALVESTITI D. y FOLCO, C. M. (2007 Junio). *Responsabilidad de los profesionales en Ciencias Económicas*. Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Ciclo de procedimiento tributario, División Capacitación Errepar.
- NERCELLA, M. (2011 Junio). *Reflexiones sobre la responsabilidad penal del contador a partir del fallo "Krochik S.A."*. Buenos Aires: Doctrina Penal Tributaria y Económica Errepar.
- ROCA, C. (2012 Diciembre). *Potestad de la ley 24769 sobre haciendas provinciales en materia penal*. Buenos Aires: Practica Integral Buenos Aires.
- SANCHEZ, S. (1999). *La expansión del Derecho penal. Aspectos de la política criminal de las sociedades postindustriales*. Madrid: Revista Penal.
- SEMACHOWICZ, E. D. (2012 Febrero). *Análisis de las modificaciones al régimen penal tributario. Ley 26735*. Buenos Aires: Publicación Doctrina Penal Tributaria Errepar (DTE).
- SEMACHOWICZ, E. D. (2012). *Penal Tributario para contadores*. Buenos Aires: Errepar.
- REPÚBLICA ARGENTINA, Ley 11.179, Código Penal de la Nación Argentina, 1984.
- REPÚBLICA ARGENTINA, Ley 24.769, 1996.
- REPÚBLICA ARGENTINA, Ley 26.735, 2011
- REPÚBLICA ARGENTINA, Constitución Nacional Argentina. 1994
- REPÚBLICA ARGENTINA, Código de ética unificado, Resolución N° 204/2000, El Calafate, 2000.

CSJN, “Usandizaga, Perrone y Juliarena S.R.L c/ Gobierno Nacional”, 15/10/81

CSJN, “ORQUETA LUIS M. y otro”, 18/12/1996

CN Casación penal, Sala II, Fallo Krochik, Sebastian y otro, 07/12/2009

J. Fed. San Isidro, “FERROMETAL s ley 23.771”, 28/05/1997

J.P.E. n°3 16/02/03, revocado por CNPE, Sala A 6/05/04 “COA. Sinf. Ley 24769”

www.infoleg.mecon.gov.ar [Agosto 2013]

<http://es.wikipedia.org> [Mayo 2013]

http://es.wikipedia.org/wiki/Derecho_penal [Mayo 2013]

www.codigopenalonline.com.ar [Agosto 2013]

www.taringa.net/posts/apuntes-y-monografias/4265124/Garantias-Constitucionales-y-Principios-del-Derecho-Penal.html [Junio 2013]

http://buscon.rae.es/drael/SrvltConsulta?TIPO_BUS=3&LEMA=analogía [Junio 2013]

www.carlosparma.com.ar/pdfs/CULPABILIDAD%20principio%20de.pdf [Junio 2013]

<http://produccion.fsoc.uba.ar/avefenix/Boletines/b9/GarantConstitu.html> [Junio 2013]

<http://criminet.ugr.es/recpc/recpc05-01.pdf> [Junio 2013]

<http://www.consejosalta.org.ar/wp-content/uploads/EL-DELITO-DE-EVASION-TRIBUTARIA-Espeche1.pdf> [Mayo 2013] [Julio 2013]

<http://www.uned-derecho.com/index.php> [Mayo 2013]

<http://jorgemachicado.blogspot.com.ar/2009/03/la-culpabilidad.html> [Agosto 2013]

<http://jorgemachicado.blogspot.com.ar/2009/03/causas-de-justificacion.html> [Agosto 2013]

<http://www.jorgeleonardofrank.com.ar/nota01.html> [Agosto 2013]

Panel N° 2 de las III Jornadas de Derecho Penal Tributario- AAEF- octubre/ 2008.

DECLARACION JURADA – Res. 212/99-CD

“El autor de este trabajo declara que fue elaborado sin utilizar ningún otro material que no haya dado a conocer en las referencias, que nunca fue presentado para su evaluación en carreras universitarias y que no transgredí o afecta derecho de terceros”.

Mendoza, 05 de Agosto del 2013

Lorenzo Andrea Cecilia 25344

Fernández, María Celeste 25277

Apellido y Nombre

Nº de Registro

Firma