• Indice general

Abreviaturas ---------- 33

• *1 — Ley 11.683*

PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO

INFRACCIONES MATERIALES Y FORMALES

— Aporte de —

TERESA GÓMEZ

Introducción general sobre la Ley de Procedimiento Tributario 11.683

§ 1. Aspectos relevantes ---------- 39
- *a)* Antecedentes ---------- 39
- *b)* ¿La ley 11.683 es un verdadero código tributario? ---------- 41
- *c)* Estructura de la ley ---------- 44
- *d)* La ley 11.683 y sus recientes reformas ---------- 45
  - 1. Ley 25.795 ---------- 45
  - 2. Ley 26.044 ---------- 48
- *e)* De la prueba en el contencioso administrativo ---------- 53

§ 2. Aspectos sancionatorios ---------- 56
- *a)* Naturaleza del ilícito tributario ---------- 56
  - 1. Posiciones doctrinarias ---------- 56
    - I. Teoría tributarista ---------- 56
    - II. Teoría administrativa ---------- 57
    - III. Teoría penalista ---------- 58
  - 2. Doctrina jurisprudencial ---------- 59
- *b)* Bienes jurídicos tutelados ---------- 61

• *ANALISIS DE LA LEY 11.683*

✍ — *Comentario exegético de* JORGE E. HADDAD

I — Bibliografía ---- 65

II — Evolución legislativa

1. — Ley 11.683 ---- 66
2. — Ley 12.927 ---- 68
3. — Ley 15.265 ---- 69
4. — Ley 16.656 ---- 69
5. — Decreto-ley 20.658 ---- 69
6. — Decreto-ley 21.858/78 ---- 69
7. — Ley 23.314 ---- 71
8. — Ley 23.658 ---- 71
9. — Ley 23.871 ---- 72
10. — Ley 23.905 ---- 72
11. — Ley 24.073 ---- 73
12. — Decreto 1684/93 ---- 73
13. — Ley 24.765 ---- 74
14. — Decreto 618/97 ---- 75
15. — Decreto 821/98 ---- 76
16. — Decreto 1334/98 ---- 76
17. — Ley 25.239 ---- 78
18. — Decreto 1390/01 ---- 79
19. — Ley 25.678 ---- 79
20. — Ley 25.720 ---- 79
21. — Ley 25.795 ---- 80
22. — Ley 25.868 ---- 82
23. — Ley 26.044 ---- 82
24. — Ley 26.063 ---- 86
25. — Ley 26.422 ---- 87
26. — Ley 26.784 ---- 87
27. — Resolución General 3516/13 (AFIP) ---- 88

III — Doctrina

INFRACCIONES MATERIALES Y FORMALES

CAPITULO VI — INTERESES, ILICITOS Y SANCIONES

ARTS. 38/50 y 113/113.1.
Infracciones formales (sanciones). Clausura.
Omisión de impuestos (sanciones). Defraudación (sanciones). Eximición y reducción de sanciones.
Régimen aplicable a los distintos gravámenes

§ 1. Consideraciones previas ---- 103

§ 2. Falta de presentación de declaraciones juradas (art. 38) ---- 108
a) Antecedentes del texto ---- 108
b) Estructura típica de la figura ---- 108
c) La sanción ---- 112
d) Procedimiento aplicable ---- 112

§ 3. Incumplimiento de los deberes formales (arts. 38.1; 39; 39.1; 39.2; 40.2 y 41.1) ---- 115
a) Antecedentes de los textos ---- 115
b) Estructura típica de las figuras ---- 116
1. Infracciones formales simples ---- 117
2. Infracciones formales agravadas ---- 120
I. Causales del inc. 1º del art. 39 ---- 120
II. Causales del inc. 2º del art. 39 ---- 125
III. Causales del inc. 3º del art. 39 ---- 126
IV. Causales del inc. 4º del art. 39 ---- 126
3. Medidas cautelares ---- 127
c) Penas ---- 132
d) Procedimiento ---- 132
1. Multas ---- 132
2. Cautelares ---- 132
e) Recursos ---- 133

§ 4. Clausura (arts. 40; 41; 42; 43; 44 y 35, incs. *f* y *g*) ---- 135
a) Antecedentes legales ---- 135
b) Análisis de las figuras ---- 136
1. Clausura en general ---- 136
2. Clausura preventiva ---- 137
3. Clausura por medio de agentes encubiertos ---- 139
c) Supuestos en especial de clausura general ---- 140
1. Emisión de facturas o comprobantes sin cumplimiento de los requisitos de la AFIP ---- 140
2. No llevar registraciones de adquisiciones ---- 141
3. Transportar mercaderías sin documentación ---- 141
4. No inscribirse como contribuyente o responsable ---- 141
5. Carencia de documentación ---- 142
6. Instrumentos de la medición y control de la producción ---- 142
d) La violación de la clausura ---- 142
e) La sanción y su graduación ---- 143
f) Procedimientos aplicables ---- 143
1. Procedimientos generales de clausura ---- 144
2. Procedimientos de clausura general ---- 144
g) Recursos ---- 145
1. Impugnación administrativa ---- 145
2. Impugnación judicial ---- 146
h) Clausura preventiva ---- 146
i) Clausura mediante la intervención de agentes encubiertos ---- 147

§ 5. Sanciones por trabajadores no declarados (art. 40.1) ____ 148
a) Antecedentes del texto ____ 148
b) Estructura típica de la figura ____ 148
c) Sanción ____ 148
d) Procedimiento ____ 148

§ 6. Omisión de impuestos (art. 45) ____ 149
a) Antecedentes del texto ____ 149
b) Estructura típica de la figura ____ 151
1. Aspecto objetivo ____ 151
2. Aspecto subjetivo ____ 154
c) La sanción ____ 155
d) Procedimiento aplicable ____ 156

§ 7. Defraudación fiscal (arts. 46 a 47) ____ 156
a) Antecedentes de los textos ____ 156
b) Estructura típica de las figuras ____ 157
1. Aspecto objetivo ____ 158
2. Aspecto subjetivo ____ 159
3. Las presunciones del art. 47 de la ley 11.683 ____ 160
c) La sanción ____ 163
d) Procedimiento aplicable ____ 163

§ 8. Apropiación indebida de tributos (art. 48) ____ 164
a) Antecedentes del texto ____ 164
b) Estructura típica de la figura ____ 164
1. Aspecto objetivo ____ 165
2. Aspecto subjetivo ____ 165
c) La sanción ____ 166
d) Procedimiento aplicable ____ 166

§ 9. Eximición y reducción de sanciones (arts. 49, 50, 113 y 113.1) ____ 166
a) Antecedentes de los textos ____ 166
b) Análisis de las figuras ____ 168
1. Naturaleza jurídica ____ 168
2. Aplicación de las quitas ____ 170
c) Procedimiento aplicable ____ 173

IV — Jurisprudencia

1. Falta de presentación de declaraciones juradas ____ 173
2. Incumplimiento de los deberes formales ____ 174
a) Declaración jurada informativa ____ 174
b) Graduación de la pena ____ 174
c) Incumplimiento del régimen de información ____ 175
d) Deber de colaboración ____ 175
e) Principio de proporcionalidad ____ 176
f) Multa: nulidad del acto administrativo ____ 176
g) Reducción de sanciones ____ 176
h) Plazos: carácter ordenatorio ____ 177

3. Clausura ____ 178
a) Competencia de la Administración Federal de Ingresos Públicos 178
b) Facultades de fiscalización ____ 178
c) Revocación de la clausura ____ 179
d) Monotributista ____ 181
e) Confirmación de la sanción de multa y clausura ____ 181
f) Nulidad: rechazo ____ 182
g) Acta de constatación ____ 182
h) Clausura: competencia ____ 183
i) Razonabilidad de la sanción de multa y clausura ____ 183
j) Condonación de la sanción de clausura ____ 187
k) Legitimación ____ 187
l) Naturaleza penal de la clausura ____ 187
m) Bien jurídico protegido ____ 188
n) Doble persecución penal: inexistencia ____ 189
ñ) Revisión judicial del acto administrativo ____ 189

4. Omisión de impuestos ____ 190
a) Omisión de impuestos: configuración ____ 190
b) Agente de retención: compensación ____ 191
c) Error excusable ____ 191
d) Personalidad de la pena. Rectificación voluntaria ____ 193
e) Elemento subjetivo ____ 194
f) Salidas no documentadas ____ 196
g) Sanción de multa: revocación ____ 197
h) Ajuste de materia imponible sustentado en una determinación de oficio sobre base presunta ____ 197
i) Momento consumativo de la infracción: notificación ____ 197
j) Omisión del pago del gravamen: obligación del contribuyente ____ 198
k) Recurso extraordinario ____ 198
l) Reducción de sanciones ____ 198

5. Defraudación fiscal ____ 199
a) Acción de amparo ____ 199
b) Recalificación de conducta ____ 199
c) Garantías constitucionales: debido proceso y derecho de defensa 205
d) Plazo razonable ____ 207
e) Error excusable ____ 207
f) Dolo: prueba ____ 208
g) Orden lógico entre los hechos económicos ____ 211
h) Omisión de presentar la declaración jurada ____ 212
i) Declaración jurada falsa ____ 212
j) Excepciones: prescripción ____ 213
k) Configuración material de un ilícito ____ 214
l) Factura apócrifa ____ 214
m) Moratoria fiscal ____ 215
n) Prueba obtenida durante la fiscalización: valoración por parte del juez administrativo ____ 216
ñ) Recursos: agotamiento de la vía administrativa ____ 217
o) Nulidad del acto administrativo ____ 217
p) Elementos probatorios de la defraudación fiscal ____ 218

q) Imposición de multa: revocación ____ 218
r) Multas. Intereses resarcitorios. Interpretación de la ley ____ 219
s) Principio de ley penal más benigna. Modificación del art. 46 de la ley 11.683 en el año 2003. Improcedencia ____ 219
t) Presunciones de dolo ____ 219
u) Nulidad ____ 220
v) Arbitrariedad de sentencia ____ 220
w) Impuesto: principios generales ____ 221
6. Apropiación indebida de tributos ____ 221
a) Apropiación indebida de fondos: sanción de multa ____ 221
b) Elemento subjetivo ____ 222
c) Consumación ____ 225
d) Depósito vencido de la retención ____ 225
7. Eximición y reducción de sanciones ____ 226

— *Aporte de* —

CARLOS FROMENT

El allanamiento en materia tributaria

§ 1. Introducción ____ 229
a) Orígenes y antecedentes constitucionales de la inviolabilidad del domicilio como garantía fundamental ____ 229
b) Antecedentes internacionales ____ 231
c) Antecedentes nacionales de la inclusión de la medida de allanamiento 233
§ 2. Concepto y requisitos del allanamiento en materia tributaria ____ 236
§ 3. El concepto de domicilio en materia tributaria ____ 248
§ 4. La orden y el acta de allanamiento en materia tributaria. Requisitos __ 253
§ 5. Allanamientos «cruzados» y operaciones de «triangulación» de equipos futbolísticos ____ 257
§ 6. Allanamiento a estudios profesionales: abogados y contadores ____ 260
§ 7. Requisa y o secuestro de posibles elementos de prueba no enumerados en la orden de allanamiento. Validez ____ 262
§ 8. ¿Es válido el consentimiento prestado por el imputado cuando falta la orden de allanamiento? El derecho de exclusión del titular del domicilio. Nulidad ____ 266
§ 9. Competencia ____ 269
§ 10. Conclusiones ____ 270

• JURISPRUDENCIA

1. Art. 21 de la ley 24.769 ____ 271
a) Allanamiento en dependencias de local comercial ____ 271
b) Transferencia de jugadores de fútbol: posible maniobra de evasión tributaria ____ 271
c) Carácter excepcional de la medida de allanamiento ____ 272
d) Medidas asegurativas de pruebas ____ 273

e) Desglose de papeles privados ____ 273
f) Requerimiento fiscal de instrucción: procedencia de medidas urgentes 274
g) Contenido de la orden de allanamiento ____ 276
h) Receptación de la «plain view doctrine» ____ 276
i) Recurso de casación: procedencia ____ 277
j) Recurso extraordinario: allanamiento de domicilio en los términos de la derogada ley 23.771 ____ 277
2. Art. 35, inc. e), ley 11.683 ____ 279
a) Allanamiento de estudio jurídico: secreto profesional ____ 279
b) Recurso de queja: desestimación ____ 280
c) Allanamiento le estudio contable: Exceso del objeto de la orden de allanamiento ____ 280
d) Designación de veedores ____ 280
e) Acceso al domicilio: negativa del allanado ____ 281
f) Facultades de la AFIP-DGI para el diligenciamiento de órdenes de allanamiento ____ 281
g) Allanamiento sin orden: validez ____ 282
h) Falta de fundamentación de la orden de allanamiento: invalidez ___ 285
i) Distinción entre la normativa administrativa y penal en materia de allanamiento de local comercial ____ 285
j) Competencia para resolver la solicitud de allanamiento ____ 287
k) Facultades discrecionales de la AFIP ____ 287
l) Documentación contable: autorización para la extracción de fotocopias 288

• 2 — *Ley 24.769*

REGIMEN PENAL TRIBUTARIO Y PREVISIONAL

✍ — *Comentario exegético de* MARCELO A. RIQUERT

I — Bibliografía

____ 291

II — Evolución legislativa

1. — Ley 11.683 (t.o. en 1978) ____ 308
2. — Ley 17.250 ____ 309
3. — Ley 20.658 ____ 309
4. — Ley 21.858 ____ 312
5. — Ley 23.697 ____ 313
6. — Ley 23.771 ____ 313
7. — Ley 23.871 ____ 320
8. — Ley 24.241 ____ 320
9. — Ley 24.587 ____ 321
10. — Ley 24.769 ____ 321

11. — Ley 25.292 ____ 325
12. — Ley 25.293 ____ 326
13. — Ley 25.826 ____ 326
14. — Ley 25.874 ____ 327
15. — Ley 26.063 ____ 329
16. — Ley 26.735 ____ 329
17. — Anteproyecto de Ley de Reforma y Actualización Integral del Código Penal de la Nación, de 2006 ____ 335

III — Doctrina

A — LINEAMIENTOS GENERALES DEL REGIMEN PENAL TRIBUTARIO Y PREVISIONAL

§ 1. Un régimen de alta inestabilidad normativa ____ 336
§ 2. El pasaje de la ley 23.771 a la ley 24.769 ____ 345
§ 3. La masiva reforma introducida por la ley 26.735 ____ 356
a) Otros proyectos presentados ____ 357
1. Proyectos de reforma directa ____ 357
2. Proyectos de reforma indirecta ____ 357
b) Líneas básicas de la ley 26.735 ____ 358

B — ANALISIS DE LA LEY 24.769

TITULO I — DELITOS TRIBUTARIOS

ART. 1º. Evasión simple

§ 4. Caracterización del tipo básico ____ 368
a) Introducción ____ 368
b) Reformas introducidas por la ley 26.735 ____ 369
c) Bien jurídico protegido: la hacienda pública nacional, provincial y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires ____ 373
d) Tipo objetivo ____ 381
1. El problema del autor: ¿delito especial propio o delito de infracción de deber? ____ 382
I. La evasión como delito especial propio ____ 383
II. La evasión como delito de infracción de deber ____ 391
III. Proyecciones: «intraneus» sin dominio del hecho y «extraneus» ejecutor ____ 399
2. La conducta típica ____ 404
3. Elusión no es evasión ____ 411
e) Tipo subjetivo ____ 413
f) «Iter criminis» ____ 414
g) Pena ____ 416

ART. 2º. Evasión agravada

§ 5. Motivos de agravamiento ____ 417
a) Reformas introducidas por la ley 26.735 ____ 417
b) Tipo objetivo ____ 419
c) Tipo subjetivo ____ 426
d) «Iter criminis» ____ 426
e) Pena ____ 426

ART. 3º. Aprovechamiento indebido de subsidios

§ 6. El fraude para el aprovechamiento de subsidios ____ 428
a) Reformas introducidas por la ley 26.735 ____ 428
b) Tipo objetivo ____ 429
c) Tipo subjetivo ____ 431
d) «Iter criminis» ____ 431
e) Pena ____ 432

ART. 4º. Obtención fraudulenta de beneficios fiscales

§ 7. La obtención con medios fraudulentos de beneficio fiscal ____ 432
a) Reformas introducidas por la ley 26.735 ____ 432
b) Tipo objetivo ____ 432
c) Tipo subjetivo ____ 435
d) «Iter criminis» ____ 435
e) Pena ____ 436

ART. 5º.

§ 8. Pena accesoria de pérdida de beneficios fiscales ____ 436

ART. 6º. Apropiación indebida de tributos

§ 9. La omisión de depósito de tributo retenido o percibido ____ 437
a) Reformas introducidas por la ley 26.735 ____ 437
b) Tipo objetivo ____ 438
c) Tipo subjetivo ____ 441
d) «Iter criminis» ____ 443
e) Pena ____ 443

TITULO II — DELITOS RELATIVOS A LOS RECURSOS DE LA SEGURIDAD SOCIAL

ART. 7º. Evasión simple

§ 10. Caracterización del tipo básico ____ 444
a) Reformas introducidas por la ley 26.735 ____ 444
b) Bien jurídico protegido: los recursos de la seguridad social ____ 444
c) Tipo objetivo ____ 446
d) Tipo subjetivo ____ 448
e) «Iter criminis» ____ 448
f) Pena ____ 448

ART. 8º. Evasión agravada

§ 11. Motivos de agravamiento ____ 449
a) Reformas introducidas por la ley 26.735 ____ 449
b) Tipo objetivo ____ 449
c) Tipo subjetivo ____ 451
d) «Iter criminis» ____ 451
e) Pena ____ 451

ART. 9º. Apropiación indebida de recursos de la seguridad social

§ 12. La omisión de depósito de recursos de la seguridad social ____ 452
a) Reformas introducidas por la ley 26.735 ____ 452
b) Tipo objetivo ____ 452
c) Tipo subjetivo ____ 454
d) «Iter criminis» ____ 454
e) Pena ____ 454

TÍTULO III — DELITOS FISCALES COMUNES

ART. 10. Insolvencia fiscal fraudulenta

§ 13. La provocación o agravamiento fraudulento de la insolvencia fiscal propia o ajena ____ 455
a) Reformas introducidas por la ley 26.735 ____ 455
b) Tipo objetivo ____ 456
c) Tipo subjetivo ____ 459
d) «Iter criminis» ____ 459
e) Pena ____ 460

ART. 11. Simulación dolosa de pago

§ 14. La simulación dolosa de pago de obligaciones tributarias o recursos de la seguridad social ____ 460
a) Reformas introducidas por la ley 26.735 ____ 460
b) Tipo objetivo ____ 461
c) Tipo subjetivo ____ 463
d) «Iter criminis» ____ 463
e) Pena ____ 464

ART. 12. Alteración dolosa de registros

§ 15. La alteración dolosa de registros fiscales o previsionales ____ 464
a) Reformas introducidas por la ley 26.735 ____ 464
b) Tipo objetivo ____ 465
c) Tipo subjetivo ____ 468
d) «Iter criminis» ____ 468
e) Pena ____ 469

ART. 12 «BIS».

§ 16. Alteración dolosa de sistemas informáticos o equipos electrónicos ____ 469
a) Tipo objetivo ____ 470
b) Tipo subjetivo ____ 471
c) «Iter criminis» ____ 471
d) Pena ____ 471

TÍTULO IV — DISPOSICIONES GENERALES

ART. 13.

§ 17. Agravante para funcionario o empleado público partícipe ____ 473

ART. 14.

§ 18. Cláusula de actuar por otro. Sanciones a personas jurídicas ____ 476
a) La cláusula de actuar por o en lugar de otro ____ 476
b) Sanciones a personas jurídicas ____ 478

ART. 15.

§ 19. Accesoria de inhabilitación especial. Calificante genérica por participación de dos o más personas. Asociación ilícita tributaria ____ 486
a) Accesoria de inhabilitación especial por facilitación de estos delitos ____ 487
b) Calificante genérica por participación de dos o más personas ____ 490
c) Asociación ilícita tributaria ____ 495
1. Las discusiones en torno a esta figura ____ 496
I. La discusión específica acerca de su inserción en el régimen especial ____ 496
II. La discusión genérica vinculada a la punición de las «asociaciones ilícitas» ____ 503
2. Una herramienta orientadora en materia interpretativa: trabajo comparativo con el art. 210 del Código Penal ____ 504
3. El bien jurídico protegido ____ 505
4. Tipo objetivo ____ 510
5. Tipo subjetivo ____ 517
6. Consumación y tentativa ____ 519
7. Concurso de delitos ____ 520
8. Pena ____ 522
9. Roles agravados ____ 526
10. Consideraciones finales ____ 527

ART. 16.

§ 20. Exención de responsabilidad penal por presentación espontánea ____ 528
a) Presentación espontánea ____ 529
b) Exclusión de la suspensión del juicio a prueba ____ 532

ART. 17.

§ 21. Imposición conjunta de sanciones administrativas fiscales ____ 535

TÍTULO V — DE LOS PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVO Y PENAL

ART. 18.

§ 22. Denuncia y determinación de la deuda tributaria ____ 541

ART. 19 [Derogado].

§ 23. Derogación ____ 552

ART. 20.

§ 24. Trámite del procedimiento administrativo con denuncia penal ____ 554

ART. 21.

§ 25. Medidas urgentes de resguardo probatorio ____ 556

ART. 22.

§ 26. Competencia judicial ____ 560

ART. 23.

§ 27. Querellante particular ____ 563

ART. 24.

§ 28. Derogación de la ley 23.771 ____ 565

ART. 25.

____ 565

IV — Jurisprudencia

A — *LINEAMIENTOS GENERALES* ____ 565

1. Régimen penal tributario: vigencia del principio de máxima taxatividad legal ____ 565
2. Excarcelación y prisión preventiva: insuficiencia de la magnitud de la pena en expectativa para denegarla ____ 567
3. Competencia respecto de impuestos locales ____ 569
4. Presentación espontánea (arts. 73, ley 25.401; 113, ley 11.683) ____ 570
   a) Admisibilidad de planes de pago ____ 570
   b) Caducidad del plan de facilidades de pago. Improcedencia de la extinción ____ 574
   c) Prescripción de la acción penal. Régimen de regularización impositiva ____ 575
   d) Apropiación indebida de recursos de la seguridad social. Ley penal más benigna ____ 576
5. Sobreseimiento. Recurso de queja: improcedencia ____ 577
6. Elevación de los montos. Ley penal más benigna: aplicación ____ 577
7. Aplicación retroactiva de la ley 26.735 de reforma de la Ley Penal Tributaria ____ 581
8. Recurso de revisión ____ 584
9. Necesidad de determinar la gravedad y magnitud del ardid o engaño causado, a los fines de precisar si se trata de delitos o infracciones económicas ____ 586

10. Imposibilidad de aplicar sanciones penales tributarias con fundamento en meras presunciones ____ 588
11. Bien jurídico protegido ____ 590

B — *ARTS. 1º A 6º* ____ 590

1. Delitos tributarios: sujeto activo ____ 590
2. Evasión tributaria ____ 591
   a) Configuración ____ 591
   b) Necesidad de comportamiento defraudatorio ____ 592
   c) Delito especial propio ____ 592
   d) Salidas no documentadas ____ 593
   e) Conformación de una empresa paralela ____ 595
   f) Delito de infracción de deber ____ 595
   g) Incorrección de la tesis del delito continuado ____ 596
   h) Prescripción ____ 597
      I. Prescripción de la acción penal ____ 597
      II. Plazo de prescripción conforme delito continuado ____ 600
      III. Suspensión del plazo procesal: rechazo ____ 600
   i) Delito complejo (acto u omisión ardidosa o engañosa y omisión de ingreso integral) ____ 601
   j) Provisión de facturas apócrifas. Participación primaria ____ 601
   k) Dolo eventual ____ 601
   l) Error excusable ____ 602
   m) Omisión maliciosa ____ 602
   n) Ocultamiento de operaciones ____ 603
   ñ) Declaraciones juradas ____ 603
      I. La presentación de declaración jurada falsa es ardid suficiente ____ 603
      II. Declaración jurada en cero ____ 605
      III. Relevancia de la declaración jurada rectificativa ____ 606
      IV. Irrelevancia de la declaración jurada rectificativa ____ 607
   o) Evasión del IVA. Consumación ____ 607
   p) Tentativa ____ 608
   q) Determinación de oficio insuficiente en el proceso penal como elemento de acreditación del tipo ____ 609
   r) «Extraneus» partícipe en delito de infracción de deber ____ 610
   s) Temporalidad de la evasión fiscal ____ 610
   t) Aplicación de la ley especial ____ 611
   u) «Ne bis in idem» ____ 611
   v) Verificación de créditos ____ 612
   w) Medidas probatorias: apreciación ____ 612
   x) Declaración indagatoria: ampliación ____ 613
   y) Exportación de mercaderías: evasión fiscal ____ 613
   z) Competencia ____ 613
3. Aprovechamiento indebido de subsidios (art. 3º, ley 24.769): acción típica ____ 613
4. Aprovechamiento y obtención fraudulenta de beneficios fiscales (arts. 3º y 4º, ley 24.769): autonomía ____ 614
5. Obtención fraudulenta de beneficios fiscales ____ 615
   a) Delito de peligro (art. 4º, ley 24.769) ____ 615

b) Distinción con la evasión tributaria ____ 615
c) Conducta prohibida ____ 616
d) Consumación ____ 616
6. Montos retenidos no son patrimonio social (art. 6º) ____ 617
7. Uso de créditos fiscales indebidos ____ 617

C — ARTS. 7º A 9º ____ 618
1. Conducta ardidosa: Presentación de declaración jurada falsa ____ 618
2. Evasión previsional: aceptabilidad de las declaraciones rectificativas ____ 619
3. Presidencia del directorio de una S.A.: responsabilidad penal ____ 620
4. Agente de retención: obrar doloso ____ 620
5. Apropiación indebida de recursos de la seguridad social ____ 620
a) Necesidad de acreditar la efectiva retención ____ 620
b) Indisponibilidad de los fondos retenidos por el agente de retención 621
c) Necesidad de acreditar el tipo subjetivo ____ 621
d) No inclusión de aportes sindicales ____ 622
e) Monto evadido ____ 622
f) Devolución de documentación: procedencia ____ 622
g) Atipicidad ____ 623
6. Apropiación indebida y falsedad de estados contables (art. 300, inc. 3º, Cód. Penal): concurso real ____ 623

D — ARTS. 10 A 12 «BIS» ____ 624
1. Insolvencia fiscal fraudulenta ____ 624
2. Simulación dolosa de pago (art. 11) ____ 624
a) Delito de peligro ____ 628
b) Incidencia de su prescripción ____ 628
3. Alteración dolosa de registros ____ 628

E — ARTS. 13 A 17 ____ 629
1. Responsabilidad del integrante del directorio ____ 629
a) Intervención real y no formal en el hecho punible ____ 629
b) Inexcusabilidad de la delegación ____ 631
2. Responsabilidad de los representantes: uso de facturas apócrifas ____ 631
3. Asociación ilícita tributaria ____ 631
a) Excarcelación del organizador y partícipe necesario ____ 635
b) Excarcelación ____ 636
c) Exención de prisión ____ 637
4. Extinción de la acción penal ____ 638

F — ARTS. 18 A 24 ____ 640
1. Denuncia ____ 640
a) Investigación penal autónoma. Empresa paralela ____ 640
b) Suficiencia de las constancias administrativas ____ 641
c) No prejudicialidad de la determinación de oficio ____ 641
d) Nulidad del requerimiento de instrucción ____ 641
e) Excepciones ____ 642
f) Impugnación de deuda previsional ____ 642

2. Medidas urgentes (art. 21) ____ 643
a) Innecesariedad de requerimiento fiscal ____ 643
b) Aseguramiento de prueba ____ 643
3. Querellante: necesidad de ser particularmente ofendido ____ 643
4. Legislación procesal federal y provincial: estándar mínimo ____ 644
5. Aporte de documental y derecho a no declarar contra sí mismo ____ 644
6. Valoración probatoria ____ 645
a) Necesidad de investigación judicial complementaria a la actividad administrativa ____ 645
b) Elemento autónomo (pericia contable) conjunto a la determinación de oficio ____ 646
7. Improcedencia de la devolución del dinero dado en pago por subrogación ____ 646
8. Nulidad de las medidas preliminares sin conocimiento del juez ____ 647
9. Nulidad del auto de procesamiento por incorrecta intimación del hecho al imputado ____ 647

— *Aporte de* —

LEONARDO G. BROND

Asociación ilícita tributaria

§ 1. Origen de la figura ____ 649
§ 2. Bien jurídico protegido en el art. 15, inc. c) de la ley 24.769 ____ 651
a) Ausencia de bien jurídico protegido ____ 651
b) Hacienda pública nacional ____ 653
c) Delito pluriofensivo ____ 653
§ 3. Tipo objetivo ____ 656
a) Formar parte de una asociación u organización ____ 656
b) Número mínimo de intervinientes ____ 658
c) Propósito colectivo de cometer delitos previstos en la ley 24.769 ____ 658
d) Habitualidad ____ 658
e) Diversas interpretaciones y ubicaciones sistemáticas del elemento "habitualidad" ____ 659
f) Habitualidad como elemento del tipo objetivo ____ 659
g) Habitualidad como permanencia ____ 661
h) Habitualidad como elemento subjetivo del tipo distinto del dolo ____ 662
i) Habitualidad como elemento carente de importancia dogmática ____ 664
j) Habitualidad como sustituto de permanencia ____ 665
§ 4. Tipo subjetivo ____ 665
§ 5. Consumación y tentativa ____ 667
§ 6. Autoría y participación ____ 669
§ 7. La supuesta necesidad del art. 15, inc. c) de la ley 24.769 ____ 671
§ 8. Proporcionalidad de las penas ____ 672
§ 9. Excarcelación y eximición de prisión ____ 675
§ 10. Suspensión de la acción penal conforme al art. 41 de la ley 26.476 ____ 678

§ 11. Análisis de los casos «Real de Azúa» y «Di Biase» ____ 680
a) El caso «Real de Azúa» ____ 680
b) El caso «Di Biase, Luis Antonio» ____ 683
§ 12. Conclusiones ____ 686

• JURISPRUDENCIA

a) Bien jurídico tutelado ____ 687
b) Asociación ilícita destinada a entregar facturas apócrifas para generar créditos fiscales ficticios ____ 688
c) Principio de legalidad: vigencia ____ 689
d) Constitución de sociedades ficticias: investigación ____ 689
e) Inconstitucionalidad del art. 15, inc. c) de la ley 24.769 ____ 689
f) Asociación ilícita tributaria ____ 692
1. Inexistencia ____ 692
2. Consumación ____ 692
3. Delito pluriofensivo ____ 694
4. Autoría y participación ____ 695
g) Excarcelación y eximición de prisión: Caución real ____ 695
h) Competencia ____ 697

• 3 — Ley 26.476

REGIMEN DE REGULARIZACION IMPOSITIVA, PROMOCION Y PROTECCION DEL EMPLEO REGISTRADO Y REPATRIACION DE CAPITALES

— Aporte de —

SUSANA CAMILA NAVARRINE

La suspensión de la prescripción en el régimen de regularización de tributos y recursos de seguridad social

____ 701

• ANALISIS DE LA LEY 26.476

— Comentario exegético de LEONARDO G. BROND

I — Bibliografía

____ 711

II — Evolución legislativa

1. — Ley 23.495 ____ 713

2. — Ley 24.073 ____ 713
3. — Ley 26.476 ____ 714
4. — Resolución General AFIP 2650/09 ____ 714
5. — Resolución 122/10, del Ministerio de Trabajo, Empleo y Seguridad Social 714
6. — Resolución 400/11, del Ministerio de Trabajo, Empleo y Seguridad Social 714
7. — Decreto 125/13 ____ 715

III — Doctrina

____

TITULO IV — DISPOSICIONES GENERALES

ARTS. 40/51.

Subsistencia de obligaciones no tributarias. Sujetos excluídos. Dispensa de la denuncia penal. Facultades reglamentarias de la AFIP. Suspensión de la prescripción y de la caducidad de instancia. Condición para la conservación de beneficios. Carácter acumulativo de los beneficios. Prorrogabilidad de los plazos. Facultades del Ministerio de Trabajo. Derogación del régimen de «promoción de empleo». Ley de orden público

§ 1. Introducción ____ 718
§ 2. Beneficios de la regularización de impuestos y recursos de la seguridad social ____ 719
a) Obligaciones comprendidas ____ 719
b) Efectos del acogimiento ____ 720
c) Beneficio de exención y/o condonación ____ 723
d) Infracciones formales ____ 724
e) Condiciones para acceder a los beneficios ____ 724
f) Liberación de los agentes de retención ____ 725
g) Precisiones en cuanto al alcance del régimen ____ 725
§ 3. Beneficios de la regularización del empleo no registrado, y de la promoción y protección del empleo registrado ____ 725
a) Beneficios por la regularización de hasta diez trabajadores ____ 725
b) Beneficios por la regularización de más de diez trabajadores ____ 727
c) Aspectos comunes a los beneficios de la regularización de hasta diez y de más de diez trabajadores ____ 727
d) Beneficios de la promoción y protección del empleo registrado ____ 727
§ 4. Beneficios de la exteriorización de bienes en el país y en el exterior ____ 729
a) Sujetos y alcances ____ 729
b) Modalidades de la exteriorización ____ 730
c) Comunicación «A» 4917/09 del Banco Central de la República Argentina ____ 731
d) Impuesto especial ____ 733
e) Límite temporal para la exteriorización ____ 734
f) Certificado de exteriorización ____ 735
1. Beneficios de la exteriorización ____ 736

2. Exteriorización efectuada por sociedades, personas físicas y sucesiones indivisas ____ 738
g) Principio de permanencia de la inversión ____ 739
1. Comunicación «A» 4916/09 del Banco Central de la República Argentina ____ 739
2. Comunicación «C» 54.134/09 del Banco Central de la República Argentina ____ 740
3. Comunicación «A» 5333/12 del Banco Central de la República Argentina ____ 741
h) Precisiones en torno a la liberación de impuestos ____ 741
§ 5. Subsistencia de obligaciones no tributarias (art. 40, parr. 1º) ____ 741
a) Carácter enunciativo de la enumeración legal ____ 742
b) Obligaciones vinculadas con la ley 25.246 ____ 744
1. Deber de recabar documentos del cliente ____ 744
2. Deber de informar ____ 745
3. Deber de guardar secreto ____ 746
4. Deber de adoptar «medidas adicionales razonables» ____ 747
5. Deber de designar un oficial de cumplimiento ____ 748
c) Cuestiones críticas ____ 748
d) «Otros delitos previstos en leyes no tributarias» ____ 750
§ 6. Sumas excluidas (art. 40, parr. 2º) ____ 751
a) Delitos subyacentes previstos en el catálogo del art. 6º de la ley 25.246 751
b) Cuestiones críticas ____ 752
§ 7. Sujetos excluidos (art. 41) ____ 755
a) Declarados en quiebra sin continuidad de la explotación ____ 755
b) Condenados e imputados por delitos tributarios ____ 758
c) Condenados por delitos conexos con sentencia firme anterior al 24/12/08 759
d) Administradores de personas jurídicas condenados con sentencia firme al 24/12/08 ____ 759
e) Funcionarios públicos y parientes ____ 760
§ 8. Dispensa de la denuncia penal (art. 42) ____ 762
a) Carácter obligatorio para la AFIP ____ 762
b) Efectos en relación a la denuncia penal formulada por un tercero ____ 764
§ 9. Facultades reglamentarias de la AFIP (art. 43) ____ 764
§ 10. Suspensión de la prescripción y de la caducidad de instancia (art. 44) ____ 766
§ 11. Condición para la conservación de beneficios (art. 45) ____ 767
a) Resolución General AFIP 2650/09 ____ 767
b) Resolución MTESS 122/10 ____ 767
c) Resolución MTESS 400/11 ____ 768
§ 12. Caracter acumulativo de los beneficios (art. 46) ____ 768
§ 13. Prorrogabilidad de los plazos (art. 47) ____ 769
§ 14. Facultades del Ministerio de Trabajo (art. 48) ____ 769
a) Arts. 36 y 37 de la ley 25.877 ____ 770
b) Decreto 801/05 ____ 770
c) Resolución MTESS 655/05, modificada por Resolución MTESS 611/10 770

§ 15. Derogación del regimen de «promoción de empleo» (art. 49) ____ 775
a) Art. 6º, ley 25.877 ____ 775
b) Decreto 817/04 ____ 775
§ 16. Leyes de orden público (art. 50) ____ 775
IV — Jurisprudencia
1. Sujetos excluidos ____ 777
2. Dispensa de la denuncia penal ____ 778
3. Facultades reglamentarias de la AFIP ____ 778
4. Suspensión y extinción de la acción penal ____ 779
5. Plazo razonable: afectación ____ 779
6. Ley penal más benigna ____ 779
7. Acogimiento: efecto «ministerio legis» ____ 780
8. Intereses resarcitorios y multas condonadas. Conformación de la base regulatoria ____ 781
9. Suspensión de la acción penal: inhibición general de bienes ____ 782
10. Solicitud de suspensión de la acción penal por acogimiento a un plan de facilidades de pago de las obligaciones tributarias evadidas. Rechazo ____ 783
11. Extinción de la acción penal. Rechazo. Moción fiscal de considerarla «ley temporal». Acogimiento de la excepción ____ 783
12. Registración de trabajadores. Incumplimiento. Multa. Competencia 784
13. Extinción de la acción penal. Cuestión previa ____ 785
14. Prescripción administrativa de la deuda: improcedencia de la extinción de la acción penal por pago ____ 785
15. Efectos del acogimiento al régimen de regularización ____ 786
a) Pago total ____ 786
b) Pago parcial o acogimiento parcial ____ 786
c) Suspensión del sumario ____ 788
16. Infracciones formales: condonación de la sanción de oficio ____ 789
17. Inconstitucionalidad de la ley 26.476: rechazo ____ 789
18. Inaplicabilidad del régimen de la ley 26.476 a los delitos aduaneros 790

• 4 — Ley 26.860

EXTERIORIZACION VOLUNTARIA DE LA TENENCIA DE MONEDA EXTRANJERA EN EL PAIS Y EN EL EXTERIOR

• *ANALISIS DE LA LEY 26.860*

✍ — *Comentario exegético de* **LEONARDO G. BROND**

I — Bibliografía ____ 793

II — Evolución legislativa

1. — Ley 23.495 ____ 794
2. — Ley 24.073 ____ 794

3. — Ley 26.476 ____ 795
4. — Ley 26.860 ____ 795
5. — Resolución General AFIP 3509/13 (*BO*, 7/6/13) ____ 795
6. — Resolución 256/13 del Ministerio de Economía y Finanzas Públicas (*BO*, 13/6/13) ____ 795
7. — Resolución 62/13, de la Secretaría de Comercio Interior (*BO*, 27/6/13) ____ 795
8. — Comunicación «B» 10.612/13, Banco Central de la República Argentina (*BO*, 18/7/13) ____ 796
9. — Comunicación «A» 5447/13, Banco Central de la República Argentina (*BO*, 19/7/13) ____ 796
10. — Comunicación «A» 5437/13, Banco Central de la República Argentina (*BO*, 25/7/13) ____ 796
11. — Comunicación «A» 5438/13, Banco Central de la República Argentina (*BO*, 25/7/13) ____ 796
12. — Decreto 1503/13 ____ 796

III — Doctrina

TÍTULO I — DE LA CREACION DE LOS INSTRUMENTOS

ARTS. 1º/2º.
«BAADE». «PADE» - «CEDIN»

TÍTULO II — EXTERIORIZACION VOLUNTARIA DE LA TENENCIA DE MONEDA EXTRANJERA EN EL PAIS Y EN EL EXTERIOR

ARTS. 3º/13.
Sujetos y alcances. Modalidades de la exteriorización. Eliminación del impuesto especial. Límite para la exteriorización. Condición para el goce de los beneficios. Certificado de exteriorización. Beneficios de la exteriorización. Exteriorización efectuada por sociedades, personas físicas y sucesiones indivisas. Alcance de la liberación de impuestos. Valor de cotización. Condición resolutoria

TÍTULO III — DISPOSICIONES GENERALES

ARTS. 14/22.
Subsistencia de obligaciones no tributarias. Sujetos excluidos. Dispensa de la denuncia penal. Suspensión de la prescripción y de la caducidad de instancia. Facultades reglamentarias de la AFIP. Facultades reglamentarias del BCRA. Prorrogabilidad de los plazos. Ley de orden público

§ 1. Introducción ____ 804

§ 2. Instrumentos previstos en la ley 26.860 ____ 805
a) Sujetos y alcances ____ 809
b) Modalidades ____ 809
c) Información a la AFIP ____ 810
§ 3. Eliminación del impuesto especial ____ 812
§ 4. Limitaciones ____ 813
§ 5. Certificado de exteriorización ____ 813
§ 6. Beneficios ____ 814
§ 7. Exteriorización efectuada por sociedades, personas físicas y sucesiones indivisas ____ 816
§ 8. Condición resolutoria contenida en la ley 26.860 ____ 816
§ 9. Subsistencia de obligaciones no tributarias ____ 817
a) Carácter enunciativo de la enumeración legal ____ 817
b) Obligaciones vinculadas con la ley 25.246 ____ 818
1. Deber de recabar documentos del cliente ____ 818
2. Deber de informar ____ 819
3. Deber de guardar secreto ____ 820
4. Deber de adoptar «medidas adicionales razonables» ____ 820
5. Deber de designar un oficial de cumplimiento ____ 821
c) Cuestiones críticas ____ 822
§ 10. Sumas excluidas ____ 822
a) Delitos subyacentes previstos en el catálogo del art. 6º, ley 25.246 ____ 823
b) Cuestiones críticas ____ 823
§ 11. Sujetos excluidos ____ 825
a) Declarados en quiebra sin continuidad de la explotación ____ 825
b) Imputados por delitos tributarios ____ 826
c) Condenados por delitos conexos con sentencia firme anterior al 3 de junio de 2013 ____ 827
d) Imputados por delitos vinculados al lavado de dinero o financiamiento del terrorismo ____ 828
e) Administradores de personas jurídicas ____ 829
f) Funcionarios públicos y parientes ____ 830
§ 12. Dispensa de la denuncia penal ____ 831
a) Carácter obligatorio para la AFIP ____ 831
b) Carácter obligatorio para el Banco Central ____ 832
§ 13. Suspensión de la prescripción y de la caducidad de instancia ____ 832
§ 14. Facultades reglamentarias de la AFIP ____ 833
§ 15. Facultades del Banco Central ____ 833
§ 16. Prorrogabilidad de los plazos ____ 834
§ 17. Ley de orden público ____ 835
§ 18. Conclusiones ____ 836

Bibliografía general ____ 839