

LEY 23.771. OCULTACION DE PATRIMONIO. ART. 1º*Carlos Arturo Ochoa*

1.- La ocultación del patrimonio mediante la utilización de diversos procedimientos que enuncia la ley impide la correcta fiscalización del estado patrimonial o económico y consecuentemente la percepción del tributo.-

2.- El antecedente legal inmediato del art. 1º de la ley 23.771 es la legislación española a través del art. 350.-

3.- Específicamente la objetividad jurídica del delito la constituyen las correctas fiscalizaciones tributarias y la integral percepción del tributo.-

4.- El sujeto activo está individualizado en la figura del contribuyente quien es susceptible de una doble clasificación, a saber: responsable por deuda ajena y responsable por deuda propia.-

5.- El tipo penal contenido en el art. 1º es de peligro, y su uso reside en la necesidad de resguardar con mayor firmeza áreas como la economía social y pública.-

6.- La acción está constituida por distintos verbos, siendo el común denominador el carácter doloso que de los mismos se infiere.-

7.- La acción recae sobre el estado patrimonial o económico del sujeto activo.-

8.- La enunciación de los medios a utilizar es compleja, habiendo sido conveniente haber utilizado la expresión "valiéndose de cualquier ardid o engaño", la cual en suma comprende a todas las demás.-

9.- La figura exige la presencia como elemento del tipo de una intención, local se encuentra dirigida a dificultar o impedir la fiscalización o percepción del tributo.-

10.- La acción y los medios enunciados por la norma están subordinados a la exigencia de la posibilidad de un perjuicio patrimonial al Fisco. Esta posibilidad de perjuicio no implica que el tipo penal sea de peligro abstracto.-

11.- El delito es doloso, no admitiendo la forma culposa. La figura exige la concurrencia de un dolo de carácter específico.-

12.- La consumación del delito requiere del despliegue de hechos de

características similares a los delitos permanentes, por lo cual su consumación no se produce en un acto sino que permite un estado consumatorio que se prolonga en el tiempo.-

13.- La figura del art. 1ro. de la ley es subsidiaria del art. 2º, estableciéndose en consecuencia un relación de subsidiariedad.

14.- El art. 1º -Ocultación de Patrimonio- es de carácter residual. Este hace directa alusión a aquellos casos en los cuales los montos de las obligaciones tributarias son inferiores a los topes fijados por el art. 2do. -Evasión Tributaria-.-

INDICE: Introducción. I. Antecedente legal. II. Texto legal. III. Bien jurídico protegido. IV. Sujeto activo. V. El tipo. VI. Elementos del tipo. VI.a. Acción. VI.b. Objeto sobre el que ecae. VI.c. Elemento objetivo. VI.d. Elemento subjetivo. VII. El perjuicio como posibilidad. VIII. Culpabilidad. IX. Consumación. X. Subsidiariedad.

INTRODUCCION

La ley 23.771 ⁽¹⁾, tiene diversos antecedentes legislativos, demostrativos que el nuevo instrumento jurídico no es una modificación sustancial del sistema legal que imperaba, habida cuenta que es dable advertir cierta similitud con anteriores disposiciones (Leyes: 11.683; 16.656; 17.250; 20.046; 20.658; 21.858) ⁽²⁾.-

Desde un aspecto general, el texto actual persigue el objetivo de implementar un eficaz medio de castigo al evasor, buscando evitar la inoperancia de los regímenes precedentes, los que en más de las veces no podían salvar escollos de índole formal. Vg. Establecer previamente la deuda mediante procedimiento administrativo ⁽³⁾.-

Específicamente, el art. 1º. de la ley 23.771, del cual me ocuparé a continuación, persigue la finalidad de reprimir las conductas atentatorias a la fiscalización o percepción del tributo, castigando diversos procedimientos que se pueden utilizar para impedir que el sistema contable sean transparente y demuestre la verdadera realidad patrimonial de los obligados.-

(1) ADLA: L-A- 1990: 26 y sgts.-

(2) ADLA: XXXVIII-D-3476 y sgts.; XXIV-C-2141 y sgts.; XXVII-A-238 y sgts.; XXXIII-A-65 y sgts.; XXXIV-B-970 y sgts.; XXXVIII-C-1978 y sgts. respectivamente.-

(3) Vg. art. 77, ley 11.683.-

DESARROLLO

D) ANTECEDENTE LEGAL

El antecedente inmediato es la legislación penal española, más precisamente su art. 350 bis, el cual reprime una gama de conductas que atenta contra la hacienda pública ⁽⁴⁾.-

De su lectura se desprende que la norma bajo estudio ha captado acciones y procedimientos demostrativos del carácter de delito de peligro, en el que sólo se exige que el Bien Tutelado se vea afectado por la amenaza de un daño.-

II) TEXTO LEGAL

Art. 1º: "Será reprimido con prisión de un mes a tres años el responsable por una deuda propia o ajena que mediante doble contabilidad, o declaraciones, liquidaciones, registraciones contables o balances engañosos o falsos o la no emisión de facturas o documentos equivalentes cuando hubiere obligación de hacerle, o efectuando facturaciones o valuaciones en exceso o en defecto, o valiéndose de cualquier otro ardid o engaño, ocultare, modificare, disimulare o no revelare la real situación económica patrimonial, con el objeto de dificultar o impedir la fiscalización o la percepción de tributos, siempre que pueda importar un perjuicio patrimonial al Fisco, cuando el hecho no importe un delito más severamente penado".

(4) art. 350 bis: "Será castigado con pena de arresto mayor y multa de 1.500.000 a 3.000.000 de pesetas el que estando obligado por ley tributaria a llevar contabilidad mercantil o libros de registros fiscales:

a) Incumpliera absolutamente dicha obligación en régimen de estimación directa de bases tributarias.-

b) Lleve contabilidades distintas que, referidas a una misma actividad y ejercicio económico, oculten o simulen la verdadera situación de la empresa.-

c) No hubiere anotado en libros obligatorios, negocios, actos, operaciones o, en general transacciones económicas o las hubiera anotado con cifras distintas a las verdaderas.-

d) Hubiera practicado en los libros obligatorios anotaciones contables ficticias.-

La consideración como delito de los supuestos de hecho a que se refieren las letras c) y d) del apartado anterior requerirá que se hayan omitido las declaraciones tributarias o que las presentadas fueren reflejo su falsa contabilidad y que la cuantía en más o menos de los cargos o abonos omitidos o falseados, exceda, sin compensación aritmética entre ellos, de 10.000.000 de pesetas por cada ejercicio económico".-

III) BIEN JURIDICO PROTEGIDO

Lo constituye la incolumidad de las correctas fiscalizaciones tributarias y la integral percepción de los tributos en tiempo propio. Ello es así, porque los procedimientos que se enuncian tienen por finalidad entorpecer la actividad recaudatoria del Estado y ocultar la verdadera realidad económica o patrimonial del sujeto obligado, dificultando o impidiendo la debida constatación ⁽⁵⁾. Es a nuestra opinión, la posición correcta porque atrapa los dos supuestos que específicamente protege el art. 1º, por una parte, el verificar sin dificultad el estado contable, y por otro lado, que el tributo sea percibido debidamente ⁽⁶⁾.

En consecuencia, lo tutelado aquí no es la hacienda pública toda vez que en este caso sea el tributo aún no ha ingresado en las arcas del Fisco. Por lo tanto, mal se puede estar protegiendo el acervo patrimonial del Estado cuando la enunciación de las conductas y medios sólo hacen referencia a una situación previa, cual es la verificación o la debida percepción del tributo. En suma, se está protegiendo el derecho al goce futuro de una percepción en su favor.-

IV) SUJETO ACTIVO

Lo son responsable por deuda propia y el responsable por deuda ajena.-

Este es así, porque toda relación jurídica tributaria se debe cumplir con una prestación consistente en una obligación de dar (Vg. dinero, cosas, etc.) ⁽⁷⁾.

Se desprende de ello, la existencia de una relación que implica necesariamente la concurrencia de un sujeto activo (acreedor) y otro pasivo (deudor), los cuales se plasman en el Estado, quien solicita un pago y en los particulares quienes son los obligados a pagar esta exigencia a título de tributo.-

(5) Cfme. CODIGO PENAL de la Nación - Legislación Complementaria - Supervisado por el Dr. Prof. Daniel Pablo CARRERA - PiG. 217/218 - Ed. Advocatus - Edición mayo 1990.-

(6) Para Carlos Enrique EDWARDS, "Comentarios a la Ley Penal Tributaria Nro. 23.771", en Folleto Zeus (1990), pág. 1, el Bien Jurídico Protegido lo es la "actividad financiera" del Estado, por cuanto "el impuesto se presenta entonces como el recurso tributario por excelencia para la obtención de ingresos... Por tal motivo quien no preste dicho recurso fiscal está entorpeciendo la actividad financiera del Estado e imposibilitando el cumplimiento de sus fines..." Esta posición es a nuestro entender sumamente genérica y si bien puede englobar al proceso de recaudación tributaria no fija con exactitud a la objetividad jurídica del delito. Para Aldo José CODEVILLA - "El Nuevo Régimen Penal Tributario" - en Impuestos Nro. 6 pág. 1.153 - El Bien Jurídico Protegido es la integridad de la recaudación tributaria o de la renta fiscal. Concepto este que el fin último del Régimen Penal Tributario -ley 23.771- pero que ante este tipo legal evidencia un aspecto parcial, por cuanto no deben olvidarse una etapa de suma importancia, esto es la verificación patrimonial.-

(7) Cfme. Héctor B. VILLEGAS, "Derecho Penal Tributario" - Edic. Lemer 1965, pág. 349.-
V Congreso Argentino de Derecho Societario,

Este sujeto pasivo es susceptible de ser clasificado responsable por deuda propia y responsable por deuda ajena.-

El responsable por deuda propia es aquel que realiza el hecho imponible que prevé la ley fiscal (Cfme. art. 15 Ley 11.683) ⁽⁸⁾.-

El responsable por deuda ajena es aquel que está obligado al cumplimiento de una prestación en razón de tener a su cargo un patrimonio que es ajeno y en virtud de una disposición de orden legal o judicial (Cfme. art. 16 Ley 11.683) ⁽⁹⁾.-

V) EL TIPO

El art. 1º es un tipo de peligro ⁽¹⁰⁾, por cuando su configuración no exige la

(8) El art. 15 de la ley 11.683 - Responsables por deuda propia expresa: "Están obligados a pagar el tributo al fisco en la forma y oportunidad debidas, personalmente o por medio de sus representantes legales, como responsables del cumplimiento de su deuda tributaria: los que sean contribuyentes según las leyes respectivas; sus herederos y legatarios con arreglo a las disposiciones del Código Civil, sin perjuicio, con respecto a estos últimos, de la situación prevista en el art. 18, inc. d. Son contribuyentes, en tanto se verifique a su respecto el hecho imponible que les atribuyen las respectivas leyes tributarias, en la medida y condiciones necesarias que éstas prevén para que surja la obligación tributaria: a) las personas de existencia visible, capaces e incapaces, según el derecho común; b) las personas jurídicas del Código Civil y las sociedades y asociaciones y entidades a las que el derecho privado reconoce la calidad de sujetos de derechos; c) las sociedades, asociaciones, entidades y empresas que no tengan las calidades previstas en el inciso anterior, y aún los patrimonios destinados a un fin determinado, cuando unas y otros sean considerados por las leyes tributarias como unidades económicas para la atribución del hecho imponible; d) las sucesiones indivisas, cuando las leyes tributarias las consideren como sujetos para la atribución del hecho imponible, en las condiciones previstas en la ley respectiva. Las reparticiones centralizadas, descentralizadas o autárquicas del Estado nacional, provincial o municipal, así como las empresas estatales y mixtas, están sujetas a tributos (impuestos, tasas y contribuciones), regidos por esta ley y a los restantes tributos nacionales (impuestos, tasas y contribuciones), incluidos los aduaneros, estando en consecuencia, obligadas a su pago, salvo exención expresa.-

(9) El art. 16 de la ley 11.683 - Responsables del cumplimiento de la deuda ajena - refiere: "Están obligados a pagar el tributo al fisco, con los recursos que administran, perciben o que disponen, como responsables del cumplimiento de la deuda tributaria de sus representados, mandantes, acreedores, titulares de los bienes administrados o en liquidación, etc., en la forma y oportunidad que rijan para aquellos o especialmente se fijan para tales responsables bajo pena de las sanciones de esta ley: a) el cónyuge que percibe y dispone de todos los réditos propios del otro; b) los padres, tutores y curadores de los incapaces; c) los síndicos y liquidadores de las quiebras, síndicos de los concursos civiles, representantes de las sociedades en liquidación, los administradores legales o judiciales de las sucesiones y, a falta de éstos, el cónyuge supérstite y los herederos; d) los directores, gerentes y demás representantes de las personas jurídicas, sociedades, asociaciones, entidades, empresas y patrimonios a que se refiere el art. 15 en sus inc. b) y c); e) los administradores de patrimonios, empresas o bienes que en ejercicio de sus funciones puedan determinar íntegramente la materia imponible que gravan las respectivas leyes tributarias con relación a los titulares de aquellos y pagar el gravamen correspondiente; y en las mismas condiciones, los mandatarios con facultad de percibir dinero; f) los agentes de retención y los de percepción de los impuestos.-

(10) Cfme. Daniel Pablo CARRERA, "Análisis de la Ley Penal Tributaria y Previsional",

producción de daño, siendo suficiente con que se haga correr un riesgo genérico o concreto al bien jurídico protegido ⁽¹¹⁾.-

La utilización de esta clase de tipo delictivo encuentra su justificativo en las exigencias actuales en áreas problematizadas, tales como la económica. Su implementación coadyuva a garantizar el buen orden en la economía social y pública.-

VI) ELEMENTOS DEL TIPO

VI) a.- Acción

El núcleo del tipo legal lo constituyen distintos verbos cuya significación tiene como punto de coincidencia el dificultar o estorbar el despliegue del Organismo Recaudador.-

Asimismo, la redacción de la norma prevé distintas conductas descriptas de manera alternativa. En el supuesto que se desarrolle más de una de ellas no concurren materialmente, pues se trata de forma progresivas o análogas de comisión del mismo hecho delictivo, debiendo el sujeto responder por un único delito, el cual se caracteriza por ser de carácter absorbente ⁽¹²⁾. De esta manera, el tipo legal ha previsto más de un modo de realización, en los que por una parte se ofenden a un mismo Bien Jurídico y por otro lado, se trata de acciones que intrínsecamente persiguen la misma finalidad.-

Entre las distintas conductas se hallan, a saber:

1) *Ocultar*: significa esconder, tapar, disfrazar, encubrir a la vista. Es decir que aquí, el autor del ilícito está ocultando un determinado acto que tiene consecuencias en su patrimonio y el cual no desea que sea conocido en su dimensión verdadera. Vg. Adquisición simulada de bienes por intermedio de terceros; no asentar en el registro contable operaciones comerciales; etc.

2) *Disimular*: encubrir con astucia la intención, encubrir algo, disfrazar o desfigurar las cosas, representándolas con artificios distintos de lo que son. Vg. Hacer pasar un acto jurídico por otro que no lo es. Una compraventa por una donación.-

pág. 39. Ed. Advocatus. Edición febrero 1992.-

(11) Cfme. Ricardo C. NUÑEZ, "Manual de Derecho Penal - Parte General", pág. 176 - Ed. Lerner Córdoba - Edición 1990; Sebastián SOLER, "Derecho Penal Argentino T. II" Parágrafo 44 - Ed. Tea - Edición 1983.-

(12) Cfme. Ricardo C. NUÑEZ, ob. cit., pto. 11. pág. 179.-; Sebastián SOLER, ob. cit., pto. 11 - parágrafo.; Ernesto R. GAVIER, "Concurso de Leyes" en Enciclopedia Jurídica Omeba, pág. 661/62.-

3) *Revelar*: es descubrir o manifestar la ignorancia o secreto; por lo tanto, *No revelar*: implica mantener la ignorancia o el secreto para alguna cosa. El concepto trae como aparejado que el hecho que constituye el sustento del ilícito puede consistir en una inactividad del agente. Vg. en una declaración jurada no manifestar un determinado valor o bien.

4) *Modificar*: significa transformar o cambiar una cosa mudando alguno de sus accidentes. Vg. Cambiar las registraciones contables de modo que el débito fiscal sea menor al que correspondiere.-

De la simple lectura de las definiciones, se desprende el carácter intencional o doloso de la figura, siendo necesario que estas acciones se vean acompañadas de un despliegue engañoso o ardidoso.-

VI) b.- Objeto sobre el que recae

El destinatario de cada una de las acciones definidas es el estado patrimonial, entendiéndose como tal al que refleja el conjunto de derechos y obligaciones que corresponden a una persona física o jurídica ⁽¹³⁾.-

VI) c.- Elemento objetivo

El artículo bajo examen prevé en forma enunciativa una serie de procedimientos que describen una realidad externa, que como tal se la puede señalar como elemento objetivo del tipo.-

Entre ellos se detalla a los siguientes, a saber:

Doble contabilidad:

Es llevar contabilidades diferentes. Es decir, el sujeto registra en forma distinta la contabilidad de una actividad o ejercicio económico. No importa que el estado contable sea completo, basta con que muestre un hecho imponible de manera distinta.-

Declaración, liquidación o registros contables engañosos:

Esto significa que el hecho sea ficticio; que no corresponda a la realidad. En cierto modo evidencian formas de falsedad contables.-

Balances falsos:

El balance es el resumen de las anotaciones contables que sirve para sintetizar el estado económico (V. arts. 48 y 51 del Código de Comercio); consecuentemente, será falso aquel estado contable que refleja una realidad que no se condice con la

(13) Cfme. Manuel OSORIO - Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales - Edit. Heliasta - Edic. 1979.-

verdadera, mostrando datos o cifras inventadas o alteradas.-

No emisión de facturas o documentos equivalentes, cuando hubiere obligación de hacerlo

Para el Diccionario de la Real Academia factura es “detallar cada una de las operaciones, con expresión de número, peso o medida, calidad y valor o precio”. De ello se desprende que el documento equivalente es aquel que reúne las condiciones de forma y que posee idéntica finalidad Vg. ticket. Por su parte, de acuerdo a las facultades conferidas por el art. 7 y 40 de la ley 11.683, la Resolución General 3.419 (D.G.I.) ⁽¹⁴⁾ establece en su artículo 2do. cuales son los sujetos obligados a emitir comprobantes (factura, remito o documentos equivalentes), las excepciones a la obligación de emisión, los requisitos y formalidades.-

Ya en el considerando de la mencionada resolución se afirma “que la optimización de las funciones fiscalizadoras debe encontrarse sustentada -entre otras causas- por un régimen de emisión de comprobantes y registración de operaciones que posibiliten un adecuado conocimiento de la existencia y magnitud de los actos, hechos, operaciones y negocios relacionados con el desenvolvimiento económico, financiero y patrimonial de los contribuyentes responsables y terceros vinculados”.-

Por último, es dable señalar que la no emisión de facturas puede determinar la existencia de una contravención, siempre que no constituya un medio que ataque al Bien Jurídico Protegido, como lo sería para ocultar o modificar la real situación patrimonial.-

Valuaciones y facturaciones en exceso o en defecto

Valuación es señalar a una cosa el valor correspondiente a su estimación ⁽¹⁵⁾.@@@ ara la ley, la facturación o la valuación pueden ser por exceso (más allá de su valor) o bien por defecto (menos de su valor). Estos es de aplicación en actos como la estimación de la mercaderías sujetas al pago de derechos arancelarios, a la determinación del “quantum” del débito fiscal o bien en las sucesiones “mortis causa” para la valuación de los bienes, etc..-

Ardid o engaño

La fórmula utilizada “o valiéndose de cualquier ardid o engaño”, guarda similitud con la prevista en el art. 172 del C. Penal.-

Habría sido más conveniente que el Legislador al redactar la norma hubiere

(14) Publicada en B.O. 29/10/91 - ADLA. 1991-d-4277.-

(15) Cfme. Diccionario de la Real Academia.-

expresado únicamente esta fórmula. Ello es así, porque cada uno de los procedimientos o medios enunciados se hallan comprendidos en el ardid o engaño, dada la naturaleza dolosa de los mismos.-

El ardid o engaño son las formas genéricas del fraude. Ardido "es el conjunto de artificios o maniobras objetivas simuladoras de una realidad"⁽¹⁶⁾. Mientras que el engaño consiste en la falta de verdad por parte del sujeto. Ambos elementos exigen que su uso sea intencional, a fin de inducir al sujeto pasivo en la creencia errónea que una situación falsa es verdadera.-

VI) d.- Elemento subjetivo

Al aludirse que la acción desplegada por el agente sea "con el objeto de dificultar o impedir la fiscalización o la percepción del tributo", necesariamente se refiere a una situación de índole psicológica del autor, consistente en una intención.-

VII) EL PERJUICIO COMO POSIBILIDAD

La acción y los medios están subordinados a la exigencia de la posibilidad de un perjuicio patrimonial al Fisco.-

La expresión "siempre que pueda importar un perjuicio ..." implica que basta que el perjuicio se presente como una mera posibilidad. Por el contrario, si éste se concreta la figura que prevé el Art. 1º. quedará desplazada en consecuencia, atrapada por otra que contemple la Ley 23.771.-

Ello es así, el perjuicio potencial implicará que los medios a utilizar conduzcan a la existencia de un estado casualmente apto para vulnerar al Bien Jurídico Tutelado, ese estado deberá observarse con arreglo a circunstancias objetivas, tales como la forma, contenido y destino.-

Asimismo, la concurrencia de esta condición no determina la existencia de un tipo de peligro abstracto porque aquí lo potencias es el perjuicio y no el peligro⁽¹⁷⁾.-

(16) Ricardo C. NUÑEZ - "Manual de Derecho Penal - Parte Especial", pág. 238. Ed. Marcos Lerner Córdoba - Edición 1981.- Daniel P. CARRERA, ob. cit., pág. 40.-

(17) Sostienen que se trata de un delito de peligro abstracto: CODEVILLA, Aldo José, ob. cit. pto. 6, pág. 1.155; RESCIA DE DELA HORRA, "Ley Penal Tributaria propuesta para su aplicación" - Doctrina Tributaria (Errepar) T. IX, pág. 671.-

VIII) CULPABILIDAD

El delito es doloso, no admitiendo la forma culposa. Se requiere que la conducta del sujeto esté encaminada a “*dificultar o impedir la fiscalización o la percepción de tributos*”, esto determina la existencia de una intención que evidencia la concurrencia de un dolo específico ⁽¹⁸⁾ .-

Esa intención maliciosa del agente se demuestra con el conocimiento de su verdadera situación económica y del perjuicio que puede acarrear a los derechos del Fisco con el despliegue de su conducta. Quedan excluidos aquellos supuestos en los cuales la maniobra está dirigida a otro fin que no sea el de resguardar los derechos del Estado. Vg. alterar la situación patrimonial de la empresa para engañar a un socio ⁽¹⁹⁾ .-

IX) CONSUMACION

El delito se consuma cuando se realiza algunas de las acciones típicas con el fin de impedir o dificultar la fiscalización y la percepción del tributo. Así, el ocultar, modificar, disimular o no revelar, se tratan de hechos con características similares a los delitos permanentes, por lo cual su consumación no se produce en un acto sino que en razón del objeto sobre el que recae la conducta, permite que el estado consumatorio se prolongue en el tiempo.-

X) SUBSIDIARIEDAD

La última parte del art. 1º., condiciona su aplicación a que “*el hecho no importe un delito más severamente penado*”. Esto determina el carácter subsidiario del tipo penal.-

La figura subsidiaria es siempre menos grave que la figura primaria, debiéndose aplicar esta última con exclusión de aquella (lex primaria deroget

(18) Cfme. DIAZ, Vicente Oscar - “Estructura normativa y tipos involucrados en la Ley Penal Tributaria 23.771”. Pág. 1.171.- L.L. T. 1990-B- Sección doctrina. EDWARDS, Carlos Enrique, ob. cit., pto. 6, pág. 3. CODEVILLA, Aldo José, ob. cit. pto. 6, pág. 1.154.-

(19) Pedro J. ANDEREGGEN en “Algunos comentarios sobre los delitos previstos en los arts. 1ro., 2do y 5to., de la Ley Penal Tributaria”, pág. 863, sostiene que para la procedencia de la figura es suficiente cualquier clase de dolo, posición que implicaría ampliar indebidamente la esfera de la punibilidad. Al respecto, la norma en sí misma, no es amplia en lo que hace al aspecto subjetivo, no debiéndose olvidar cual es específicamente el Bien Jurídico Protegido por el Régimen Penal Tributario, hacia quien en definitiva deberá estar dirigida la intención maliciosa del sujeto activo del delito. Asimismo, nada impide que aquellas conductas que no se vean comprendidas en la Ley 23.771 por falta de sus requisitos sea atrapada por la legislación de fondo.-

subsidiariae). En la ley 23.771, la figura subsidiaria del art. 1º. es absorbida por la Evasión Tributaria del art. 2º (20). Esto se desprende por una interpretación sistemática de la Ley y porque la figura de ocultación de patrimonio -art. 1º- representa un elemento constitutivo de evasión tributaria -art. 2º-, determinándose a través de su análisis que tanto en uno como en otro supuesto se describen grados de afectación de un mismo bien (21).-

En consecuencia, la Ley sólo hace referencia a delitos que resulten de la propia ocultación del patrimonio, exigencia que se encuentra ínsita en la fórmula utilizada y la cual debe interpretarse dentro del contexto del Régimen Penal Tributario, debiéndose aplicar en los demás casos los principios generales del concurso de delitos (22).-

A manera de colofón, cabe señalar que el art. 1º. es de carácter residual; esto significa en el caso concreto de montos evadidos, que si no superan los topes fijados en el art. 2º., el hecho quedará atrapado por lo que prevé el Art. 1º.. Sostener lo contrario, implicaría la existencia de una contradicción en la ley por cuanto en aquellos supuesto en que el sujeto ha incurrido en la comisión de un delito de daño potencial, sería castigado; mientras que en los casos en que se ha evadido (daño concreto) su conducta sería atípica en razón que uno de sus elementos es insuficiente (23).-

(20) Cfme. Daniel Pablo CARRERA, ob. cit. pto. 10, pág. 40.-

(21) Al respecto, no comparten esta posición Osvaldo SOLER- Ricardo FROHLICH - Jorge ANDRADE en "Régimen Penal Tributario" pág. 140 - Edit. La Ley - Edición 1990, quienes sostienen la inaplicabilidad del art. 1º. respecto de figuras de falsedad documental contenidas en el Código Penal, aludiendo entre sus razones a las escalas penales más severas con que se reprimen los ilícitos. En consecuencia entienden que al utilizarse similares medios y ser las penas de mayor relevancia absorben la figura de Ocultación de Patrimonio.-

(22) Cfme. FONTAN BALESTRA, Carlos, "Derecho Penal - Parte Especial" por Guillermo A. C. LEDESMA - Pág. 366 - Edit. Abeledo Perrot - Edición 1987.-

(23) CODEVILLA, Aldo José - ob. cit., pto. 6, pág. 1.153 y sgts.-