

## EVASION TRIBUTARIA - ARTS. 1º Y 2º - LEY 23.771

*María Esther Cafure de Battistelli*

1. El bien jurídico protegido por la Ley 23.771, es de orden público económico, al afectarse la hacienda pública, entendida ésta con un sentido dinámico, y no meramente cuantitativo, que permite que los gastos y distribución de beneficios por parte del estado queden asegurados.

2. La sanción penal debe ser reservada a los grandes evasores por ser ellos, con su accionar, capaces de lesionar o poner en peligro el orden económico.

3. En el Art. 1º de la Ley 23.771 el ardid o engaño desplegado por el sujeto activo debe ser idóneo para mostrar una situación económica o patrimonial diferente a la existente, haciendo incurrir en error al fisco.

4. Si no obstante las irregularidades contables producidas el sujeto activo se encuentra eximido del pago del tributo, no es de aplicación el Art. 1º de la Ley 23.771.

5. En el marco de la defraudación fiscal por la evasión impositiva ( Art.2) o por aprovechamiento indebido de los beneficios fiscales (Art.2) es condición objetiva de punibilidad el monto del daño causado o en su defecto la condición de reincidente específico. A los fines del cálculo del daño debe tenerse en cuenta cada categoría de tributo y el período dentro del cual deben abonarse. La suma de los montos evadidos sólo puede efectuarse en el supuesto de delito continuado.

6. La defraudación fiscal por aprovechamiento indebido de beneficios fiscales que importen reintegros, recuperos, devoluciones o subsidios quedan atrapados por el Art.174 inc. 5 C.P..

---

### INTRODUCCION

La Ley 23.771 ha elevado a la categoría de delitos, conductas que se vinculan con el sistema tributario y previsional, que eran captadas, algunas de ellas como contravenciones en el marco de la ley 11.683. La legislación penal en esta área no es producto sorpresivo. La lucha contra la evasión generalizada se enfrentó con

resultados negativos dentro del ámbito contravencional. La ley 11.683 (t.o. 1968) las incluiría en sus artículos 43, 45 y 46. En el año 1974 se sancionó la ley 20.658 de *Penalidades por evasión impositiva*, limitadas en su extensión a los tributos en el orden nacional y sujeta a la prejudicialidad de la autoridad administrativa. La ley fue derogada en 1976. La ley 21.858 en el año 1978, modificó la ley 11.683, previendo figuras delictivas en los arts. 45 a 48, con penas de multa y prisión. Se establecía la prejudicialidad administrativa y sólo alcanzaba a los tributos nacionales. A posteriori, y en relación a los delitos, se incoaba la respectiva denuncia ante los jueces en lo penal económico.

La lentitud de los trámites administrativos, hasta obtener resolución firme, determinaba la prescripción de la acción penal emergente de los delitos <sup>(1)</sup>. Estas modificaciones perdieron vigencia con la sanción de la ley 23.771.

Dejando de lado las discusiones sobre si existen o no diferencias sustanciales entre el delito y la contravención, y si es posible tachar de inconstitucional la normativa, por legislar sobre aspectos reservados a los poderes locales, enfrentamos el examen de la ley, haciendo dogmática penal, lo que exige estudiar los nuevos delitos incorporados, buscando el funcionamiento armónico y no contradictorio del sistema penal.

Cabe destacar que tratándose de delitos convencionales, las conductas que se diseñan, no poseen para la conciencia ética de la comunidad un grado equivalente de reproche. Ello determina que la aplicación de la norma en los primeros pasos suscite opiniones contradictorias sobre su racionalidad y eficacia.

El sistema penal viene cargando con un continuado reproche de ineficacia en la lucha con la delincuencia y su capacidad sólo limitada para aprehender delitos que se cometen por marginales que reiteran, constantemente, su repudio a las normas impuestas por los grupos dominantes.

La ley que nos ocupa pretende aprehender y castigar el llamado *delito económico* y lograr, a través de la aplicación de la sanción de carácter penal y no meramente administrativa, la modificación de una pauta cultural argentina: no cumplir con las cargas impositivas o hacerlo en la menor medida posible.

Se ha recurrido a una solución traumática, siendo opinable si con el castigo se modificarán los comportamientos, lo que si es cierto es que no se han dejado de lado los comportamientos estatales que han dado lugar a la evasión y la mantienen: voracidad fiscal, mal manejo estatal de los fondos recaudados, corrupción administrativa, complejo sistema impositivo, reiterados blanqueos que premian la evasión, etc.. Se opera sobre los efectos y no sobre las causas. El exceso en el castigo suele llevar a efectos totalmente contrarios a los que se pretende lograr, entre ellos

(1) Chiara Díaz, Carlos A. "Ley Penal Tributaria y Previsional Nº 23.771, pág. 95.

agobiar al empresario honesto y, sobre todo, a la pequeña y mediana empresa que se estiman claves en el proceso de desarrollo económico que se pretende.

Lo señalado es concordante con lo que se expresara en la nota por la cual se elevó a consideración del Poder Legislativo el proyecto de ley, luego sancionada como ley Nº 21.344 que derogó la ley penal tributaria Nº 20.658 sancionada por el Congreso de la Nación el 28 de marzo de 1974. No obstante, puede afirmarse que la vigencia de la ley sumada a una publicidad coercitiva, a conseguido mover a los involucrados para rectificar conductas omisivas.

Al no incorporarse la ley 23.771 al Código Penal, el legislador no se vio obligado a explicitar el bien jurídico tutelado. El mismo puede extraerse del texto legal aprobado y de los antecedentes legislativos y discusiones parlamentarias.

La ley 23.697 de emergencia económica incorporaba en su capítulo XXVIII el régimen penal tributario y previsional. La inclusión dentro de esta normativa permitió vincular las infracciones a la particular situación de crisis a la economía estatal, y la imposibilidad de contar con los recursos necesarios para cumplimentar sus obligaciones con la sociedad. Entre las variantes detectadas como causales aparece la evasión impositiva con porcentajes alarmantes. El proyecto del Ejecutivo sufrió importantes modificaciones en el texto aprobado, entre otras: a) se asignó a todas las figuras carácter doloso; b) se limitó la formación de causas en la querrela del órgano de recaudación; c) se fijó un procedimiento sumario previo a la querrela; d) se eliminaron las restricciones a la excarcelación y la eximición de prisión.

El capítulo así modificado fue motivo de veto por el Poder Ejecutivo Nacional el 15 de septiembre de 1989 mediante el Decreto Nº 769 que se funda en *razones que van desde su coherencia lógicas y sustancias con la demás legislación aplicable a la materia hasta abarcar cuestiones atinentes a su operatividad práctica.*

El 30 de octubre de 1989, el Poder Ejecutivo remite al Congreso un nuevo proyecto de ley Penal Tributaria. Del mensaje de remisión extractamos dos párrafos vinculados con los intereses que se pretende salvaguardar: *"Se ha optado por ciertos tipos penales de peligro con la finalidad de abarcar comportamientos que por sí mismos afectan el normal desenvolvimiento económico y la adecuada tarea de control tributario y previsional por parte del Estado; Atendiendo a que una de las finalidades de la presente ley es mejorar el índice de recaudación se ha constituido una figura que permita una finalización de las actuaciones cuando el infractor acepte la pretensión fiscal, siempre que no existan cuestiones graves y no se trate de un reincidente. Al respecto dicha aceptación obra como título ejecutivo"* (la negrita me pertenece).

Resulta de este mensaje que el bien tutelado *es el normal desenvolvimiento*

V Congreso Argentino de Derecho Societario,

I Congreso Iberoamericano de Derecho Societario y de la Empresa

(Huerta Grande, Córdoba, 1992)

*económico*, desenvolvimiento que impone el resguardo penal para las tareas de control tributario y previsional, y la percepción de las contribuciones de vida por ello.

En su informe por la mayoría el Diputado justicialista Franco A. Caniglia, definiendo la normativa ya modificada en Comisión, sostuvo que la incorporación de delitos de peligro (art. 1º) favorece la tutela de los bienes macrosociales comprendiendo la figura penal los actos que potencialmente llevan un peligro cierto para el bien jurídico protegido o tutelado que es la hacienda pública.

El miembro informante por la bancada radical en Diputados; Juan Carlos Cortese, se opuso a la aprobación art. 1º por dos aspectos: 1) las conductas de peligro no pueden tener en nuestro esquema de Derecho Penal liberal y una categorización que justifique su carácter delictivo, manteniendo su carácter contravencional; 2) las penalidades tributarias debían receptor como bien jurídico protegido más que la hacienda públicas a las Rentas públicas, lo que reclamaba la existencia de daños. La postura de la minoría no fue acogida en este aspecto.

Señaló, asimismo, el miembro informante de la mayoría, que los preceptos sancionados se encuentran entroncados con la legislación penal española.

En la legislación española, la ley orgánica 2/1985 del 29 de abril, incorpora los delitos tributarios al Código Penal en el título VI del Libro II del Código Penal con la rúbrica *Delitos contra la Hacienda Pública* <sup>(2)</sup>.

El Tribunal Supremo Español reitera este concepto subrayado su naturaleza de delito socioeconómico que atenta a los intereses patrimoniales del Estado o de las entidades locales o autónomas <sup>(3)</sup>.

El concepto de hacienda pública se vincula con la actividad económica del Estado, con un sentido dinámico, actuando en función de los fines a que debe atender; cualquiera que fuere la extensión de esa actividad. Excede, a mi criterio, el sólo objeto de alcanzar una oportuna recaudación fiscal que, como lo señaló el Diputado Cortese, citado supra, requiere de la existencia de un daño efectivo, salvo la existencia de conductas defraudatorias frustradas por la intervención estatal (tentativa).

Para el Dr. Daniel Carrera, cuya autoridad académica es altamente respetable, *el bien jurídico tutelado es la incolumidad de las oportunas y correctas fiscalizaciones tributarias, la integral percepción de los tributos en tiempo propio*,

(2) El cambio de sistemática refuerza la autonomía de la defraudación tributaria, que aparece como un delito económico dirigido contra el patrimonio de las Haciendas Públicas.

(3) Manzanares Samaniego, José L. Albarca López, José L. "Código Penal (Comentarios y Jurisprudencia)". Ed. Comares - Granada 1990. Pág. 887.

*como el debido otorgamiento de beneficios fiscales e, igualmente, el tempestivo e íntegro ingreso de los aportes y contribuciones personales.*

Me permito señalar que los aspectos indicados no constituyen, a mi criterio, el bien jurídico como valor superior de interés para la sociedad y no para el Estado, sino los distintos objetos protegidos en las singulares conductas delictivas que se sancionan. La limitación del bien jurídico permite la discusión del carácter constitucional de la normativa en estudio, ya que se trataría de contravenciones sujetas a las legislaciones locales.

El bien jurídico protegido supera las conductas penales singulares, las cuales afectan el *orden público económico*, entendiendo éste no desde el punto de vista cuantitativo y estático, sino dinámico, ya que con ello se asegura que los gastos y distribución e beneficios por parte del Estado quede asegurado <sup>(4)</sup>. De la eficaz protección penal de este bien jurídico dependerá en qué medida el respeto de los derechos humanos relativos, no sólo al mantenimiento de ciertas relaciones económicas dentro de un esquema de organización determinado, sino también la salud, la educación, la seguridad, la vivienda, el salario digno, y hasta la misma existencia física de los ciudadanos <sup>(5)</sup>.

### **INCUMPLIMIENTO FRAUDULENTO DE OBLIGACIONES CONTABLES REVELADORAS DE LA SITUACIÓN PATRIMONIAL O ECONOMÍA DEL CONTRIBUYENTE**

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

(4) Chiara Díaz. Pág. 107.

(5) Barbero Santos, Mario. "Sistemas penales y derechos humanos". Pág. 106, citado por Chiara Díaz ob. cit. Pág. 101, nota 101 y 102.

## Sujeto Activo

### a) *El responsable por deuda propia.*

Se refiere al contribuyente, o sea a aquél que se encuentra obligado al pago de determinado tributo.

Se trata de un sujeto activo calificado, determinado por la ley extrapenal que lo señala como posible obligado al pago de determinado tributo. (Art. 15, ley 11.683).

### b) *El responsable por cuenta ajena.*

El cumplimiento de la obligación tributaria recae, por voluntad de la ley, en una persona que obra en representación del contribuyente (Art. 16, ley 11.683).

La calidad del contribuyente debe ser conocida por parte del sujeto que realiza la acción prevista en el tipo. La ignorancia sobre la existencia de la obligación legal o la errónea interpretación sobre el alcance de la norma nos enfrenta al problema del *error de derecho extrapenal* o al *error de prohibición* y si ello puede ser considerado como causa que excusa la culpabilidad. La existencia en el tipo de un elemento subjetivo motivador de la acción permite concluir que, en el caso, el desconocimiento de la norma extrapenal o su errónea interpretación torna atípica la conducta.

El error de derecho extrapenal debe ser invencible y compatible con las calidades personales del sujeto activo y los negocios que realiza <sup>(6)</sup>.

## Acción

Ocultar, modificar, disimular, no revelar fraudulentamente mediante ardid o engaño en la contabilidad la situación económica o la situación patrimonial.

Las irregularidades contables, constituyen violación de obligaciones legales. Tanto la ley comercial o la ley de Sociedades Comerciales, u otras leyes reguladoras de la actividad pertinente, aunque no sea comercial, impiden el cumplimiento leal de determinadas registraciones, con objetivos diversos o específicamente impositivos.

Se señala que si la ley tributaria respectiva o normas contables o reglamentarias no precisan el sistema contables o los libros que deben llevarse para cada situación concreta, va de suyo que no podría argumentarse violación del tipo protegido por este artículo <sup>(7)</sup>. Este argumento es aceptable respecto a las conductas

(6) Vicente Oscar Díaz, Ob. cit. Págs. 1.168-1.170.

(7) Vicente Oscar Díaz, "Estructura normativa y tipos involuntarios en la Ley Penal  
V Congreso Argentino de Derecho Societario,

I Congreso Iberoamericano de Derecho Societario y de la Empresa  
(Huerta Grande, Córdoba, 1992)

omisivas (no registración) cumplidas con ánimo de engañar. Los comportamientos ardidosos pueden llevarse a cabo a través de registraciones no obligatorias, pero que por su carácter documental poseen capacidad probatoria (por ejemplo, libros auxiliares no obligatorios). *El ardid o engaño debe ser idóneo, o sea, lograr mostrar una situación económica o patrimonial diferente a la existente.* Las características del mismo son similares al ardid o engaño previsto por el Art. 172 del Código Penal <sup>(8)</sup> en cuanto debe ser capaz de hacer incurrir en error a la víctima, en este caso el órgano de fiscalización o recepción.

No se trata de un *tipo abierto* necesitado de complementación judicial, lo que sería criticable, sino el señalamiento de medios operativos *ardidosos o engañosos* que se encuentran individualizados: a) por el efecto que producen: *provocar error* y no por los medios de que se valen, que pueden ser infinitos, entre ellos lo señalado por la ley; b) por el ánimo lucrativo que persigue el que realiza la maniobra <sup>(9)</sup>.

### Elemento Subjetivo

Este elemento se encuentra expresado en el Art. 1º al decir *con el objeto de dificultar o impedir la fiscalización o la percepción de tributos.* Este adelanto del reproche de culpabilidad en el tipo, impide que el mismo aparezca presumido de la simple constatación de las irregularidades contables. Se requiere además un dolo directo, excluyéndose la posibilidad del dolo eventual. Este requisito no se encontraba en el Proyecto del Ejecutivo y fue agregado en Diputados. El miembro informante de la Minoría sostenía que la conducta descrita era de carácter contravencional, ya que no exigía un daño; o sea, la lesión del bien jurídico protegido que son las Rentas Públicas. Como contravención la reglamentación legal no era de competencia nacional <sup>(10)</sup>.

### Condición objetiva de punibilidad

Esta exigencia del tipo se encuentra al margen de lo querido por el autor. Se vincula con la potencialidad de la conducta desarrollada por el autor para causar una lesión patrimonial al Fiscal, o sea un menoscabo cuantitativo en una recauda-

Tributaria 23.771". L.L. 1990-B- Sec. Doctrina, Pág. 1.174.

(8) en contra Rojt, Julio M. "Regimen Penal Tributario y Previsional según la ley 23.771", Pág. 125, que vincula la idoneidad del ardid con el error y la disposición patrimonial que en el caso no se da.

(9) en contra Rojt, Julio M. Ob. cit. Pág. 114.

(10) José O. Casas. "Doctrina Tributaria". Errepar DTE, T.X 43.

ción debida <sup>(11)</sup>.

Si no obstante las irregularidades contables producidas, el sujeto activo se encuentra eximido del pago del tributo, no existe tipicidad en la conducta <sup>(12)</sup>. Se trata de un delito de peligro concreto <sup>(13)</sup>.

### Culpabilidad

Estamos frente a un tipo de dolo calificado por la presencia del elementos subjetivo que exige una especial finalidad en el autor. La especial intención con que opera el autor no puede presumirse de la existencia de la memoria engañosa, sino que tiene que tener un basamento probatorio independiente. En derecho penal el dolo no se presume.

### Momento consumativo

Se trata de un delito instantáneo que se consume en el momento en que se realiza el acto ardidoso de peligro potencial para el patrimonio estatal. Si la maniobra se repitiera en una serie sucesiva respecto a obligaciones tributarias de carácter periódico podría darse el supuesto de un delito continuado <sup>(14)</sup>. No es admisible la tentativa <sup>(15)</sup>.

### Subsidiariedad del tipo

Aparece expresada en el Art. 1º: "siempre que no resulte otro delito más severamente penado". La subsidiariedad exige que la maniobra que se relaciona integre otro tipo delictivo. Constituye el modo operativo en el delito de defraudación fiscal, o sea cuando el daño económico al patrimonio estatal sea producido con la extensión prevista por la norma. El Art. 1º reclama aplicación cuando el perjuicio efectivamente producido al fisco sea inferior a los límites fijados por el Art. 2º.

(11) en contra Rojt. Julio M. Ob. cit. Pág. 118, que estima que el perjuicio al fisco es la información falsa, con esto, el hecho penal ya está producido.

(12) Chiara Díaz, Carlos A. "Ley Penal Tributaria y Previsional, ley 23.771".

(13) en contra Codevilla, Aldo José "El nuevo Regimen Penal Tributario" - impuesto XLVIII-A. Pág. 1.155, para quien es delito de peligro abstracto, es decir, una conducta que tiene idoneidad genérica para crear peligros y causar daños prescindiendo de que ponga en peligro concreto ese bien.

(14) En sentido contrario Rojt, Julio M. Ob. cit., Pág. 124. Por lo general se trata de un conjunto de actos, cuyo sentido está dado por el carácter informativo que ellos adquieren en orden a revelar la situación económica o patrimonial.

(15) Confr. Chiara Díaz, Carlos A. "Ley Penal Tributaria y Previsional Nº 23.771". Pág. 164.



Sería incongruente pensar que nos encontramos frente a un supuesto de atipicidad, para el Art. 1º basta la potencialidad dañosa y la real existencia de un daño patrimonial no excluye la aplicación, salvo que se tratara de un resultado de daño patrimonial más grave.

Esta forma de legislar es común en el derecho penal, tanto en delito de peligro concreto (abuso de armas, abandono de personas) o de peligro abstracto (delitos contra la seguridad pública o la salud pública) que se agravan por la producción de un peligro concreto o de daño efectivo (arts. 104, 106, 186, 187, 200 C.P.).

## DEFRAUDACION FISCAL

El Art. 2º de la ley Nº 23.771, contiene dos acciones punibles que si bien se identifican en cuanto al modo operativo, que es fraudulento, persiguen finalidades distintas: evadir total o parcialmente el pago de tributos o aprovecharse indebidamente de beneficios fiscales.

Se analizarán las hipótesis separadamente.

## DEFRAUDACION FISCAL POR EVASION IMPOSITIVA

Art. 2º "Será reprimido con prisión de seis meses a seis años, el que mediante cualquiera de las maniobras mencionadas en el artículo anterior evadiere total o parcialmente el pago de tributos... y siempre que durante un ejercicio o período fiscal hubiere evadido:

- a) obligaciones tributarias por un monto que exceda de diez millones de australes (A 10.000.000);
- b) más del cuarenta por ciento (40%) de su obligación tributaria si este porcentaje superase la suma de quinientos mil australes (A 500.000);
- c) la misma pena se aplicará si registrare dos (2) condenas anteriores por la infracción al presente artículo, cualquiera fuese el monto evadido.

Los montos establecidos en este artículo, se actualizarán mensualmente conforme la variación que experimente el índice de precios mayoristas nivel general que publique el INDEC, tomando como base el índice de diciembre de 1989."

### Sujeto Activo

El contribuyente o el obligado al pago de tributo por cuenta ajena.

### Acción

El modo de obrar es el mismo previsto en el Art. 1º por remisión expresa del artículo. Debe mediar ardid o engaño idóneo para presentar al fisco una situación

patrimonial diferente de la realmente existente.

### Elemento Subjetivo

Si bien es cierto que la remisión sólo atañe a las maniobras, la misma no se basta con el obrar ardidoso, sino que requiere que se obre *con el objeto de dificultad o impedir la fiscalización o la percepción de tributos*.

### Elemento Objetivo

Causar al Estado daño patrimonial, consistente en haber evadido durante un ejercicio o período fiscal:

- a) obligaciones tributarias por un monto que excedan de diez millones de australes (A 10.000.000);
- b) más del cuarenta por ciento (40%) de su obligación tributaria si este porcentaje superase la suma de quinientos mil australes (A 500.000);
- c) cualquiera fuese el monto evadido, si registrare (2) condenas anteriores por infracción al Art. 2º

### Culpabilidad

El dolo del autor debe estar dirigido a no pagar lo que sabe adeuda al Fisco, ya sea totalmente o en forma parcial. No es necesario que conozca el monto evadido que funciona como condición objetiva de punibilidad <sup>(16)</sup>. El error de cálculo o en la interpretación de la norma, excluye la culpabilidad.

Pueden plantearse cuestiones en la determinación aritmética del monto evadido, o la forma de realizar las actualizaciones, pero sobre el punto no pueden darse normas genéricas, sino que deben ajustarse en relación a la normativa de cada tributo. En los supuestos de duda la cuestión debe resolverse en favor del imputado. Para los que pensamos que están comprendidas en la norma cualquier tipo de evasión tributaria, ya sea nacional, provincial o municipal, es imposible sostener que el monto debe determinarse teniendo presente el universo de las obligaciones del contribuyente <sup>(17)</sup>.

La liquidación debe efectuarse teniendo presente cada categoría de tributos y el período dentro del cual deben abonarse. Este es el criterio fijado expresamente por el Art. 349 del Código Penal Español que fue tenido en cuenta por el legislador.

(16) Confr. Chiara Díaz, Carlos A. Ob. cit., Pág. 170.

(17) En ese sentido Chiara Díaz, Carlos A. Ob. cit., Págs. 126 y 174

Comentando la ley española se sostiene que se distinguen tributos periódicos, de declaración periódica y otros tributos. Son tras situaciones diferentes, sin ningún tipo de conexión, por lo que no cabe acumular las defraudaciones. Tampoco cabe estimar aquí el delito continuado, en base a la cantidad total defraudada. Frente a la diversidad de tributos que pueden proceder de la hacienda estatal, autonómica o local hay que mantener el mismo criterio, son totalmente independientes <sup>(18)</sup>.

No debemos olvidar que en el ámbito penal las distintas conductas delictivas sólo pueden constituir un único delito a través de la consideración como "delito continuado", los otros concursos se resuelven por la vía del concurso real o ideal.

Por cuestiones de política legislativa, se ha querido sancionar con mayor pena a los grandes evasores o a los reincidentes, quedando el pequeño evasor alcanzado por el Art. 1º <sup>(19)</sup>.

### Momento Consumativo

Se cumple en el momento en que la evasión se ha logrado, abonando menos de lo debido o no haciéndolo, estando en este caso vencido el término para el cumplimiento de la obligación. Si la evasión no se logra por haber sido descubierta la maniobra, la conducta queda atrapada por al Art. 1º.

### DEFRAUDACION FISCAL POR APROVECHAMIENTO INDEBIDO DE BENEFICIOS FISCALES

Art. 2º "Será reprimido con prisión de seis meses a seis años, el que mediante cualquiera de las maniobras mencionadas en el artículo anterior... aprovechar indebidamente de beneficios fiscales y siempre que durante un ejercicio o período fiscal hubiere evadido:

- a) obligaciones tributarias por un monto que exceda de diez millones de australes (A 10.000.000);
- b) más del cuarenta por ciento (40%) de su obligación tributaria si este porcentaje superase la suma de quinientos mil australes (A 500.000).

La misma pena se aplicará si registrare dos (2) condenas anteriores por la infracción al presente artículo, cualquiera fuese el monto evadido.

Los montos establecidos en este artículo, se actualizarán mensualmente

(18) Rodríguez Devesa, José María. "Derecho Penal Español - Parte Especial - " 13ra. Edición revisada y puesta al día por el Dr. Alfonso Serrano Gómez - Dykinson - Madrid 1990. Pág. 581.

(19) Carrera, Daniel. "Código Penal de la Nación" - Ed. Advocatus - Nota pág. 217, "sin embargo, si fracasa la aplicación del tipo penal del art. 2º (tipo absorbente) demanda aplicación el tipo del art. 1º, que es subsidiario".

conforme la variación que experimente el índice de precios mayoristas nivel general que publique el INDEC, tomando como base el índice de diciembre de 1989."

### Sujeto Activo

El sujeto activo de esta delincuencia no es necesariamente un contribuyente, como en el caso de la evasión.

### Acción punible

La acción punible aparece descrita en el Art. 1º pues debe hacer uso de maniobras ardidosas o engañosas para mostrar una situación patrimonial diferente a la real, y que le permite acceder al beneficio fiscal. El error en que incurre el Fisco permite se le reconozcan beneficios fiscales indebidos, o sea que legalmente no le corresponden <sup>(20)</sup>.

### Elemento normativo

El concepto de beneficio fiscal, como elemento normativo del tipo, debe buscarse en el derecho tributario. Por beneficios fiscales deben entenderse las deducciones, las desgravaciones, las exenciones, las suspensiones, los reembolsos por inversión y por exportación, los créditos de impuestos y los diferimientos <sup>(21)</sup>. Algunos de estos beneficios aparejan una menor obligación impositiva para el contribuyente o su exención.

### Condición objetiva de punibilidad

De acuerdo con la redacción del Art. 2º el sujeto activo debe haber evadido, o sea haberse sustraído al pago del tributo. Por ello sólo quedan en el Art. 2º los beneficios fiscales que producen este resultado y siempre que los montos evadidos sean los previstos en la norma <sup>(22)</sup>. Carrera <sup>(23)</sup> entiende que los montos evadidos no son condiciones objetivas de punibilidad en relación a los beneficios fiscales.

(20) En contra Edwards, Carlos Enrique. "Comentarios a la Ley Penal Tributaria Nº 23.771", para quien autor es titular legítimo del beneficio que lo utiliza indebidamente.

(21) Rojt, Julio M. Ob. cit. Pág. 128.

(22) Codevilla, Aldo José. Ob. cit. Pág. 1.156, señala los distintos efectos que puede provocar el aprovechamiento indebido de beneficios fiscales: a) puede haber evasión del pago por el uso indebido de beneficios: exenciones, liberaciones, desgravaciones, deducciones, diferimientos; b) evasión por otras causas como la omisión de la materia imponible la simulación de formas contractuales, la aplicación incorrecta de alícuotas; c) beneficios fiscales que provocan egresos de las arcas fiscales: reintegros, reembolsos, devoluciones, etc.; d) beneficios fiscales que disminuyen la carga tributaria.

(23) Carrera, Daniel. "Código Penal de la Nación". Publicado por Ed. Advocatus, con notas del autor. Pág. 218.

No obstante la indiscutida autoridad del Profesor Carrera, su interpretación no es congruente con la redacción del artículo ni el propósito del legislador. No se advierte el fundamento que justifique una interpretación diferenciada <sup>(24)</sup>.

Cuando el resultado de la maniobra ardidosa determina una entrega de dinero al sujeto activo en concepto de beneficio fiscal, llámese reintegros, recuperos, devoluciones o subsidios, la conducta es atrapada por el Art. 174, inc. 5, C.P., fraude en perjuicio de la administración pública.

Cuando el beneficio fiscal que se pretende obtener ardidosamente se vincula con un régimen de inversiones promocionadas, la conducta se agrava en el marco del Art. 4to. Se prevén en este artículo dos hipótesis delictivas: a) simular la existencia de inversiones para obtener el beneficio; b) gozando de un régimen de promoción obtenido regularmente, burlar ardidosamente el cumplimiento de las obligaciones que el régimen impone <sup>(25)</sup>.

La pena fijada es superior en este caso a la prevista por el Art. 174, inc. 5, C.P..

Cuando el benéfico se vincula con actividades de exportación o importación la maniobra consiste en facturaciones o valuaciones en exceso o en defecto, reclama aplicación el Art. 10.

## CONCLUSIONES

La especial naturaleza de la sanción penal, y su efecto estigmatizante, hacen necesario que la misma sea reservada para los grandes evasores, o sea aquellos que con su accionar son capaces de lesionar el orden económico. Ello no impide que se capten conductas de peligro concreto en que el daño potencial pueda estimarse teniendo presente el poder económico que representa el infractor. Las situaciones menos gravosas deben ser sancionadas en el campo contravencional, debiendo el Estado actuar para superar la ineficiencia fiscal, atacando principalmente las causas que la provocan, y alentado la contribución ciudadana por identificación con los planes que ejecuta el Estado para el desarrollo común.

(24) Edwards, Carlos Enrique. Ob. cit., sostiene que la exigencia del monto no se aplica pues sólo se refiere al evasor.

(25) Rojt, Julio M. Ob. cit. Pág. 139