

LEY PENAL
TRIBUTARIA
COMENTADA
y compliance tributario

Novena edición

JORGE ENRIQUE HADDAD

ABELEDOPERROT

Haddad, Jorge Enrique
Ley Penal Tributaria comentada y Compliance Tributario
/ Jorge Enrique Haddad. - 9a ed. - Ciudad Autónoma de
Buenos Aires : Abeledo Perrot, 2021.
384 p. ; 24 x 17 cm.

ISBN 978-950-20-2991-7

1. Derecho Tributario. 2. Derecho Penal. I. Título.
CDD 343.04

© Jorge Enrique Haddad, 2021
© de esta edición, AbeledoPerrot S.A., 2021
Tucumán 1471 (C1050AAC) Buenos Aires
Queda hecho el depósito que previene la ley 11.723

Impreso en la Argentina

Todos los derechos reservados
Ninguna parte de esta obra puede ser reproducida
o transmitida en cualquier forma o por cualquier medio
electrónico o mecánico, incluyendo fotocopiado, grabación
o cualquier otro sistema de archivo y recuperación
de información, sin el previo permiso por escrito del Editor y el autor.

Printed in Argentina

All rights reserved
No part of this work may be reproduced
or transmitted in any form or by any means,
electronic or mechanical, including photocopying and recording
or by any information storage or retrieval system,
without permission in writing from the Publisher and the author.

Tirada: 450 ejemplares

ISBN 978-950-20-2991-7

SAP 42879153

Las opiniones personales vertidas en los capítulos de esta obra son privativas de quienes las emiten.

ARGENTINA

ÍNDICE GENERAL

Presentación de la obra	XXI
Prólogo a la sexta edición.....	XXIII
Prólogo a la quinta edición.....	XXIX
Prólogo a la tercera edición.....	XXXI
Prefacio a la tercera edición.....	XXXV
Prólogo a la primera edición.....	XXXVII
Prefacio a la primera edición	XXXIX

Introducción a la quinta edición.....	1
1. La evasión como delito punible	1
2. Conceptos previos.....	3
3. Sujetos damnificados.....	5
3.1. El Estado como primer sujeto	5
3.2. Los particulares como segundo sujeto.....	6
4. Bien jurídico tutelado en general	6
5. Prescripción en general.....	9
6. Situación de procesos por delitos de la ley 23.771	10
7. Concepto de evasión	10
8. Formas anormales de finalización del proceso	11
9. Proyecto de reforma a los arts. 18 y 19	13
10. Sistema expositivo.....	13

TÍTULO I

DELITOS TRIBUTARIOS

ARTÍCULO 1º. EVASIÓN SIMPLE

1. Síntesis	19
2. Aspecto objetivo.....	20

3. Aspecto subjetivo y autoría	34
4. Bien jurídico tutelado. Su interpretación.....	43
5. Pena	49
6. Ámbito de aplicación. Haciendas provinciales y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Su constitucionalidad	50
7. <i>Compliance</i>	57
8. Relación con otros artículos o títulos de la ley	57
9. Jurisprudencia destacada sobre el tema	57
10. Doctrina destacada sobre el tema	61

ARTÍCULO 2º. EVASIÓN AGRAVADA

1. Síntesis	65
2. Aspecto objetivo.....	66
2.1. Acción	66
2.2. Medios utilizados. Condiciones objetivas de punibilidad...	67
2.2.1. Por el monto exclusivamente.....	67
2.2.2. Utilización de persona o personas interpuestas y monto mayor de \$ 2.000.000.....	68
2.2.3. Fraude en beneficios fiscales y monto mayor de \$ 2.000.000	73
2.2.4. Utilización de facturas apócrifas	74
3. Aspecto subjetivo	86
4. Bien jurídico tutelado. Su interpretación.....	87
5. Bien jurídico tutelado y tipo penal.....	87
6. Autoría y pena	92
7. <i>Compliance</i>	93
8. Relación con otros artículos o títulos de la ley	94
9. Jurisprudencia destacada sobre el tema	94
10. Doctrina destacada sobre el tema	95

ARTÍCULO 3º. APROVECHAMIENTO INDEBIDO DE BENEFICIOS FISCALES

1. Síntesis	97
2. Aspecto objetivo.....	98
2.1. Acción	98
2.2. Medios utilizados	99
2.3. Condición objetiva de punibilidad.....	100

3. Aspecto subjetivo	100
4. Pena	101
5. Bien jurídico tutelado. Su interpretación.....	102
6. <i>Compliance</i>	105
7. Comparación con delitos de la ley 23.771	106
8. Ámbito de aplicación	106
9. Jurisprudencia destacada sobre el tema	106
10. Doctrina destacada sobre el tema	107

ARTÍCULO 4º. APROPIACIÓN INDEBIDA DE TRIBUTOS

1. Síntesis	109
2. Aspecto objetivo.....	110
2.1. Acción.....	110
2.2. Condición objetiva de punibilidad.....	111
3. Aspecto subjetivo	111
4. Autoría y pena	112
5. Comparación con las leyes 23.771 y 24.769, arts. 8º y 6º de la ley 24.769	114
6. Ámbito de aplicación	114
7. <i>Compliance</i>	114
8. Relación con otros artículos o títulos de la ley	114
9. Jurisprudencia destacada sobre el tema	115
10. Doctrina destacada sobre el tema	115

TÍTULO II

**DELITOS RELATIVOS A LOS RECURSOS
DE LA SEGURIDAD SOCIAL**

ARTÍCULO 5º. EVASIÓN SIMPLE

1. Síntesis	119
2. Aspecto objetivo.....	120
2.1. Acción.....	120
2.2. Medios utilizados	120
2.3. Condición objetiva de punibilidad.....	121

3. Aspecto subjetivo	121
4. Bien jurídico tutelado. Autoría y pena	122
5. <i>Compliance</i> tributario	125
6. Comparación con las leyes 23.771 y 24.769	126
7. Ámbito de aplicación, momento de consumación.....	126
8. Relación con otros artículos o títulos de la ley	126
9. Jurisprudencia destacada sobre el tema	127
10. Doctrina destacada sobre el tema	127

ARTÍCULO 6º. EVASIÓN AGRAVADA

1. Síntesis	129
2. Aspecto objetivo.....	130
2.1. Acción.....	130
2.2. Medios utilizados y condiciones objetivas de punibilidad..	130
3. Aspecto subjetivo	132
4. Bien jurídico tutelado, autoría y pena.....	132
5. <i>Compliance</i> tributario	133
6. Comparación con las leyes 23.771 y 24.769	133
7. Ámbito de aplicación	133
8. Relación con otros artículos o títulos de la ley	134
9. Jurisprudencia destacada sobre el tema	134
10. Doctrina destacada sobre el tema	134

ARTÍCULO 7º. APROPIACIÓN INDEBIDA DE RECURSOS DE LA SEGURIDAD SOCIAL

1. Síntesis	135
1.1. Primer párrafo.....	135
1.2. Segundo párrafo.....	136
2. Primer párrafo.....	136
2.1. Aspecto objetivo.....	136
2.1.1. Acción. Condición objetiva de punibilidad.....	136
2.2. Aspecto subjetivo. Bien jurídico tutelado.....	139
2.3. Autoría y pena.....	141
2.4. Comparación con las leyes 23.771 y 24.769.....	142

2.5. Ámbito de aplicación.....	142
2.6. Relación con otros artículos o títulos de la ley.....	142
3. Segundo párrafo.....	142
3.1. Aspecto objetivo.....	142
3.2. Aspecto subjetivo	143
3.3. Bien jurídico tutelado, autoría y pena.....	144
4. Ámbito de aplicación	144
5. <i>Compliance</i> tributario.....	144
6. Relación con otros artículos o títulos de la ley	145
7. Jurisprudencia destacada sobre el tema	145
8. Doctrina destacada sobre el tema	147

TÍTULO III

DELITOS FISCALES COMUNES

ARTÍCULO 8º. OBTENCIÓN FRAUDULENTO DE BENEFICIOS FISCALES

1. Síntesis	151
2. Aspecto objetivo.....	152
2.1. Acción.....	152
2.1.1. El trámite.....	152
2.2. El beneficio.....	153
2.2.1. Exenciones	154
2.2.2. Diferimientos y desgravaciones	154
2.2.3. Recupero, reintegro o devolución.....	155
2.3. Medios utilizados	155
3. Aspecto subjetivo	156
4. Bien jurídico tutelado	156
5. Autoría y pena	158
6. <i>Compliance</i> tributario	158
7. Comparación con las leyes 23.771 y 24.769	159
8. Ámbito de aplicación	159
9. Relación con otros artículos o títulos de la ley	159
10. Jurisprudencia destacada sobre el tema	159
11. Doctrina destacada sobre el tema	160

ARTÍCULO 9º. INSOLVENCIA FISCAL FRAUDULENTA

1. Síntesis	161
2. Aspecto objetivo.....	162
2.1. Acción.....	162
2.2. Medios utilizados	162
2.3. Condición objetiva de punibilidad.....	163
3. Aspecto subjetivo	164
4. Autoría.....	165
5. Bien jurídico tutelado. Su interpretación.....	166
6. Pena	168
7. <i>Compliance</i> tributario	168
8. Comparación con las leyes 23.771 y 24.769	169
9. Ámbito de aplicación	169
10. Relación con otros artículos de la ley	169
11. Jurisprudencia destacada sobre el tema	169
12. Doctrina destacada sobre el tema	170

ARTÍCULO 10. SIMULACIÓN DOLOSA DE CANCELACIÓN DE OBLIGACIONES

1. Síntesis	171
2. Aspecto objetivo.....	172
2.1. Acción. Medios utilizados	172
3. Aspecto subjetivo. Sujetos	173
4. Momento de consumación. Bien jurídico tutelado.....	174
5. Autoría y pena	175
6. <i>Compliance</i> tributario	175
7. Comparación con las leyes 23.771 y 24.769	176
8. Ámbito de aplicación	176
9. Relación con otros artículos de la ley	177
10. Doctrina relacionada con el tema	177

ARTÍCULO 11. ALTERACIÓN DOLOSA DE REGISTROS

1. Síntesis	179
2. Inciso a)	180

2.1. Aspecto objetivo. Medios	180
2.1.1. Acción.....	180
2.2. Aspecto subjetivo. Sujetos	181
2.3. Momento de consumación. Bien jurídico tutelado.....	182
2.4. Autoría y pena.....	183
2.5. Comparación con las leyes 23.771 y 24.769.....	183
2.6. Ámbito de aplicación.....	183
2.7. Relación con otros artículos de la ley	184
3. Inciso b)	184
3.1. Aspecto objetivo. Medios utilizados	184
3.2. Aspecto subjetivo. Sujetos	186
4. Momento de consumación. Bien jurídico tutelado.....	187
5. Autoría y pena	187
6. <i>Compliance</i> tributario	188
7. Ámbito de aplicación	188

TÍTULO IV

DISPOSICIONES GENERALES

ARTÍCULO 12

1. Síntesis	193
2. Concepto de funcionario público	193
3. Participación en el ejercicio o en ocasión de sus funciones.....	194
4. Incremento de la pena	195
5. Aplicación de la accesoria	195
6. Doctrina.....	196

ARTÍCULO 13

1. Síntesis	198
2. Personas o entes jurídicos.....	198
3. Funcionarios de las personas jurídicas que resultan responsables. Personas humanas	199
4. Casos eximentes de responsabilidad	200
5. Las personas jurídicas. Su nuevo tratamiento	202

5.1. Suspensión total o parcial de actividades, que en ningún caso podrá exceder los cinco (5) años.....	204
5.2. Suspensión para participar en concursos o licitaciones estatales de obras o servicios públicos o en cualquier otra actividad vinculada con el Estado, que en ningún caso podrá exceder los cinco (5) años.....	205
5.3. Cancelación de la personería, cuando hubiese sido creada al solo efecto de la comisión del delito, o esos actos constituyan la principal actividad de la entidad.....	205
5.4. Pérdida o suspensión de los beneficios estatales que tuviere	206
5.5. Publicación de un extracto de la sentencia condenatoria a costa de la persona de existencia ideal	206
5.6. Pautas de aplicación	207
6. <i>Compliance</i> tributario	208
6.1. Concepto.....	208
6.2. Principios	210
6.2.1. Subordinación a las normas legales vigentes.....	211
6.2.2. Principio de proporcionalidad.....	212
6.2.3. Principio de aproximación del riesgo	213
6.2.4. Principio de transparencia.....	215
6.2.5. Principio de mejora continua	216
6.2.6. Principio de seguridad razonable.....	216
6.3. Su utilidad en materia tributaria y penal tributaria.....	217
7. Problemas procesales.....	218
8. Jurisprudencia y doctrina destacadas sobre el tema	219

ARTÍCULO 14

1. Síntesis	221
2. Aspecto objetivo.....	222
2.1. Acción y medios utilizados	222
3. Aspecto subjetivo	222
4. Autoría, bien jurídico tutelado y pena	223
5. Comparación con las leyes 23.771 y 24.769	224
6. Ámbito de aplicación	224
7. Relación con otros artículos o títulos de la ley	224

ARTÍCULO 15

1. Síntesis	225
2. Inciso a). Aspecto objetivo y subjetivo. Autoría	226
3. Inciso b). Aspecto objetivo y subjetivo.....	228
4. Inciso c). Aspecto objetivo y subjetivo. Autorías	228
5. Análisis del bien jurídico tutelado y de los tipos penales.....	229
5.1. Respecto del inciso a)	229
5.2. Respecto del inciso b).....	230
5.3. Respecto del inciso c)	232
5.3.1. Las facturas apócrifas como fundamento de la reforma	233
5.3.2. El bien jurídico tutelado. Su análisis.....	238
6. Pena	240
7. Ámbito de aplicación	241
8. Doctrina destacada sobre el tema	242

ARTÍCULO 16

1. Síntesis	245
2. Casos en que procede la extinción.....	246
3. Pago y extinción de la acción penal	248
3.1. Delitos alcanzados.....	248
3.2. Requisitos.....	248
3.2.1. La exigencia resulta aplicable si “se aceptan y cancelan en forma incondicional y total las obli- gaciones evadidas, aprovechadas o percibidas indebidamente”	248
3.2.2. Sus accesorios	249
3.2.3. “Hasta los treinta (30) días hábiles posteriores al acto procesal por el cual se notifique fehaciente- mente la imputación penal que se le formula”.....	250
3.3. “Para el caso, la administración tributaria estará dis- pensada de formular denuncia penal cuando las obli- gaciones evadidas, aprovechadas o percibidas indebi- damente y sus accesorios fueren cancelados en forma incondicional y total con anterioridad a la formulación de la denuncia”.....	251

4. Este beneficio de extinción se otorgará por única vez por cada persona humana o jurídica obligada.....	252
4.1. “Este beneficio de extinción”.....	252
4.2. “Se otorgará por única vez por cada persona humana o jurídica obligada”.....	253
4.3. En qué jurisdicción se registra	253
5. Requisitos formales	254
6. Doctrina destacada sobre el tema	257

ARTÍCULO 17

1. Síntesis	259
2. El tema. Legislación anterior	259
3. Introducción al tema	260
4. Doctrina destacada sobre el tema	267

TÍTULO V

DE LOS PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVO Y PENAL

ARTÍCULO 18

1. Síntesis	271
2. Aspectos generales.....	272
3. Requisitos para realizar la denuncia	273
3.1. Exigencia de la determinación de tributos y determinación de los recursos de la seguridad social	273
3.2. Casos de no exigencia legal de determinación.....	274
3.3. Aplicabilidad en cada tipo penal.....	276
4. Decisión fundada en ambos casos	277
5. Requisitos en caso de denuncia de un tercero	277
6. Plazo para la determinación	279
7. Denuncia y proceso penal.....	280
8. Jurisprudencia destacada sobre el tema	284
9. Doctrina destacada sobre el tema	285

ARTÍCULO 19

1. Síntesis	287
2. No formulación de denuncias.....	287
3. Requisitos	289
4. Denuncia con base en presunciones.....	291
5. Formalidades.....	292

ARTÍCULO 20

1. Síntesis	293
2. Sistema de prejudicialidad	293
3. El sistema en la ley	294
4. Respecto de la ejecución de la deuda	296
5. Validez de los hechos.....	299
6. Jurisprudencia destacada sobre el tema	302
7. Doctrina destacada sobre el tema	303

ARTÍCULO 21

1. Síntesis	305
2. Allanamiento. Condiciones.....	305
3. Requisitos del allanamiento y carácter del Fisco.....	308
4. El allanamiento en las jurisdicciones locales	311
5. Doctrina destacada sobre el tema	311

ARTÍCULOS 22 Y 23

1. Síntesis	313
2. Antecedentes y régimen de la ley 23.771	313
3. Régimen de la ley 24.769	315
4. Régimen de la reforma de la ley 26.735	316
5. Facultad para actuar como querellante.....	316

ARTÍCULO 24

1. Síntesis	319
2. Normas derogadas por la ley 23.771.....	319
3. Derogación del régimen de la ley 23.771.....	320
4. Derogación del informe técnico.....	320
5. Cómputo de la reincidencia.....	321
6. Derogaciones de la ley 26.735.....	321
7. Derogación de la ley 27.430.....	322
8. Aplicación del principio de ley penal más benigna.....	322
 Bibliografía general	 327