

Lineamientos del delito de aprovechamiento indebido de beneficios fiscales

Por Alberto Sandhagen

1) La finalidad del presente trabajo es efectuar un análisis descriptivo y mostrar las cuestiones que suscitan los diferentes elementos que integran la figura establecida en el artículo 3° de la ley penal tributaria: el delito de *aprovechamiento indebido de beneficios fiscales*¹.

En tal sentido, dicho artículo de la ley penal tributaria dispone que:

“Será reprimido con prisión de tres (3) años y seis (6) meses a nueve (9) años el obligado que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, se aprovechare, percibiere o utilizare indebidamente reintegros, recuperos, devoluciones, subsidios o cualquier otro beneficio de naturaleza tributaria nacional, provincial o correspondiente a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires siempre que el monto de lo percibido, aprovechado o utilizado en cualquiera de sus formas supere la suma de un millón quinientos mil de pesos (\$ 1.500.000) en un ejercicio anual”.

2) En relación con el bien jurídico protegido por este artículo entiendo que el mismo no presenta diferencias con lo que constituye el bien tutelado a lo largo de la ley penal tributaria. En tal sentido, existe cierta unanimidad, con un fundamento u otro, en caracterizar al bien jurídico tutelado como la hacienda pública en un sentido dinámico.

En efecto, se identifica al bien jurídico tutelado por los delitos tributarios con la hacienda pública en un sentido dinámico, es decir, el proceso de la actividad financiera del Estado dirigida a obtener recursos y realizar el gasto público o, de otra manera, el sistema de recaudación normal de ingresos para solventar el gasto público necesario

¹ Para tales fines dejaré de lado, por ejemplo, lo atinente al régimen especial de extinción de la acción penal, que se encuentra estipulado en el artículo 16 de la ley 24.430 y dice que: “...*la acción penal se extinguirá, si se aceptan y cancelan en forma incondicional y total las obligaciones evadidas, aprovechadas o percibidas indebidamente y sus accesorios, hasta los treinta (30) días hábiles posteriores al acto procesal por el cual se notifique fehacientemente la imputación penal que se le formula. Para el caso, la Administración Tributaria estará dispensada de formular denuncia penal cuando las obligaciones evadidas, aprovechadas o percibidas indebidamente y sus accesorios fueren cancelados en forma incondicional y total con anterioridad a la formulación de la denuncia. Este beneficio de extinción se otorgará por única vez por cada persona humana o jurídica obligada*”. En este orden de ideas, en el debate parlamentario se afirma que, el artículo que se proyecta dispone que será únicamente aplicable a los delitos de evasión simple y agravada, tanto tributaria como previsional, y al aprovechamiento indebido de beneficios fiscales, con el propósito de inducir el cumplimiento de las obligaciones de esa naturaleza mediante la aceptación de la pretensión fiscal formulada por el organismo recaudador. De este beneficio legal, dada su excepcionalidad, sólo se podrá hacer uso por una única vez y por sujeto obligado, dentro de un plazo establecido por la misma ley (Confrontar la Cámara de Diputados de la Nación, Sesiones Extraordinarias, 2017, Orden del Día n° 4, Comisión de Presupuesto y Hacienda (Impreso el día 13 de diciembre de 2017. Término del artículo 113: 22 de diciembre de 2017), página 159.

para atender los fines básicos del Estado². Asimismo, cabe tener en cuenta que, luego de la sanción de la ley 26.735, se amplió la protección de los bienes jurídicos mencionados abarcando ahora el régimen penal tributario no sólo la hacienda pública y los recursos de la seguridad social a nivel nacional, sino también provincial y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires³.

Villegas entiende que el bien jurídico protegido por la ley penal tributaria es la actividad financiera del Estado. En tal sentido, señala que, el gasto público requiere de ingresos suficientes, la mayor parte de los cuales se obtiene mediante los impuestos. Quien incumple dolosamente sus obligaciones impositivas perturba la actividad financiera del Estado y le impide cumplir los fines que son razón de su existencia⁴.

Por su parte, Catania menciona que gran parte de la doctrina coincide en que el bien jurídico tutelado por la ley penal tributaria es la hacienda pública, en un sentido dinámico, esto es, la actividad financiera del Estado como proceso dirigido a obtener recursos y realizar el gasto público, mejor expresado como sistema de recaudación normal de ingresos para solventar el gasto público demandado por la atención de los cometidos básicos del Estado⁵.

En el mismo orden de ideas, se encuentra Riquert quien dice que la hacienda pública no ha de ser entendida como conjunto estático de bienes pertenecientes a las distintas entidades públicas, sino como actividad dinámica dirigida a la obtención de lo necesario para atender a las necesidades generales. Esto requiere que todos cumplamos con el deber de contribución de acuerdo a nuestra particular capacidad económica. En consecuencia, estos ilícitos adquieren condición o categoría de delitos socioeconómicos, alejándose de los simples delitos patrimoniales que se cometen contra particulares⁶.

Macchi considera que el bien jurídico protegido no puede ser un concepto abstracto de carácter macroeconómico (economía pública, actividad financiera) sino que el bien jurídico se encuentra afincado en premisas constitucionales, que imponen la

² Mazzón, Mariela y Anzorreguy, Diego, *Ley 27.430. Régimen Penal Tributario*, en Miguel A. Arce Aggeo, Julio C. Báez y Miguel Asturias (Directores), *Leyes Penales Especiales Comentadas y Anotadas*, 2018, Editorial Cathedra Jurídica, Ciudad de Buenos Aires, páginas 565/566.

³ Mazzon, Mariela y Anzorreguy, Diego, *obra citada*, página 567.

⁴ Villegas, Héctor Belisario, *Régimen penal tributario argentino*, 1995, De palma, página 282. En igual sentido, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Décima edición actualizada y ampliada, editorial Astrea, año 2016, página 456. También, García Vizcaíno, Catalina, *Derecho tributario*, 1997, Tomo II, Parte General, Depalma, página 411.

⁵ Catania, Alejandro, *Régimen Penal Tributario. Estudio sobre la ley 24.769*, 2007, Editores del Puerto, segunda edición, página 44.

⁶ Riquert, Marcelo Alfredo, *Régimen penal tributario y previsional. Ley 27.430. Comentada. Anotada*, 2018, Editorial Hammurabi, página 87.

necesidad de contribuciones para lograr la eficaz realización de los derechos que consagra. La seriedad, importancia y gravitación que tienen para la persona exigen extremar su protección a partir del álgido momento de su recaudación hasta la efectiva concreción del gasto. De modo tal que la correcta percepción y distribución de los recursos tributarios y de la seguridad social se erige, a partir de la Norma Fundamental, como un bien jurídico cuya entidad impone una tutela de carácter penal⁷.

Por otra parte, los recursos públicos y los gastos públicos son los dos grandes capítulos de la actividad financiera del Estado. No cabe duda de que cuando las leyes penales tienden a la protección de la hacienda pública, lo que se quiere expresar, al utilizar dicha expresión, es que el Estado perciba los recursos que legítimamente le corresponde percibir y que no gaste indebidamente dinero. En definitiva, se tiende a proteger la percepción de los recursos y la realización de los gastos. De ahí que se haya dicho que no se protege el patrimonio del Estado, pues ya está protegido por el Código Penal, o bien que el Código Penal protege el patrimonio del estado desde el punto de vista estático, como conjunto de bienes y que la hacienda pública, lo protege desde el punto de vista dinámico, como el fluir de los bienes que ingresan y egresan del Estado para atender sus funciones y sus fines⁸.

En una postura particular, Virgolini y Silvestroni expresan que no existe un fundamento razonable para castigar con mayor rigor al ciudadano que evade que al funcionario público que administra fraudulentamente el patrimonio estatal o lo desvía indebidamente. Es por ello que los defensores del derecho penal tributario se refugian en una ficción, consistente en construir un supuesto bien jurídico colectivo de mayor valor que los individuales⁹. Y concluyen que, las opiniones más aceptadas coinciden en atribuir a los delitos tributarios la capacidad o la finalidad de proteger la hacienda pública en su doble faz de función vinculada con la recolección de los tributos y el soporte de los gastos del Estado. Se trata de una noción abstracta, genérica, con fundamento más moral que jurídico, que poco y nada dice de la vinculación esencial que el sujeto de derecho debe tener con un interés objeto de protección estatal en la medida en que esa vinculación lo pueda poner en posición de garantía y legítima

⁷ Macchi, Juan Carlos, *Sistema penal tributario y de la seguridad social*, 1998, editorial Abaco de Rodolfo de Palma, páginas 106/107. Con cita de los artículos 4°, 14 bis apartado 3°, 16, 43, 75 inciso 2, 18, 19, 22 y 23, Constitución Nacional.

⁸ Damarco, Jorge H., *Los bienes jurídicos protegidos por el derecho penal tributario en Institutos de Derecho Penal Tributario*, Directora Carolina Robiglio. 2017, Editorial Ad-hoc, primera edición, página 45.

⁹ Virgolini, Julio y Silvestroni, Mariano, *Derecho penal tributario*, 2014, Editorial Hammurabi, Buenos Aires, página 116.

sanciones. En otras palabras, no se explica, nadie lo explica, en qué consiste la hacienda pública con relación a los ciudadanos, a los particulares, ni por qué éstos han devenido en los principales responsables penalmente de su preservación, estabilidad o incremento ni, mucho menos, por qué razón esa relación constituye un objeto de protección de mayor valía que la relación de los propios funcionarios públicos con el patrimonio que administran¹⁰.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación en el precedente registrado en tomos 320, página 1962, sostuvo que a los efectos de una adecuada hermenéutica de la ley, debe tenerse presente que las normas fiscales no siguen como única finalidad la recaudación pues exceden el mero propósito de mantener la integridad de la renta fiscal; que se inscriben en un marco jurídico general de amplio y conocido contenido social, en el que la sujeción de los titulares a los reglamentos fiscales y normas tuteladas de los tipos penales constituye el núcleo sobre el que gira o el sistema económico y de circulación de bienes¹¹.

3) El hecho punible consiste en aprovecharse, percibir y utilizar fraudulentamente (mediante ardid o engaño) de beneficios que el Estado nación, el provincial o la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, sumido en el error, entrega al autor, despojándose de su patrimonio en beneficio de éste, que percibe una suma superior a la establecida en el artículo de referencia.

4) La acción típica consiste en *aprovechar, percibir o utilizar indebidamente* de los beneficios que menciona la ley para lograr la entrega de dinero por el Estado, lo cual se hace mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño.

Aprovechar significa, en su primer sentido, emplear útilmente algo, hacerlo provechoso o sacarle el máximo rendimiento y, como sexta acepción, representa el sacar provecho de algo o de alguien, generalmente con astucia o abuso. Se aprovechaba de su posición¹². El término *percibir* significa, en su primer significado, recibir algo y

¹⁰ Virgolini, Julio y Silvestroni, Mariano, *obra citada*, página 117. También, mencionan que: “*El bien jurídico –cualquiera que sea éste- está adecuada y suficientemente protegido por el derecho tributario. Casi podría decirse que el complejo hacienda pública/patrimonio del Estado/deberes de autoliquidación de los contribuyentes/deberes genéricos de lealtad fiscal /pago del tributo constituye el entramado de relaciones jurídicas mas protegido por el derecho, porque ningún otro ente cuenta con semejante arsenal normativo que lo regule y asegure y porque ninguno otro derecho (salvo el laboral) cuenta con presunciones semejantes a favor de una de las partes de ese entramado*” (ver páginas 119/120).

¹¹ Confrontar S. 437. XXXI. RHE Sigra S.R.L. s/Ley 23.771 -Causa N° 2953-, sentencia del 25 de septiembre de 1997, considerando 7°.

¹² Del Diccionario de la Real Academia Española, extraído el día 15/12/2019 del sitio web: <https://dle.rae.es/aprovechar>.

encargarse de ello. Percibir el dinero, la renta¹³. Y el vocablo *utilizar*, en su primera designación, expresa en hacer que algo sirva para un fin y, en su segunda acepción, simboliza el aprovecharse de algo o de alguien¹⁴.

El elemento objetivo está dado por el aprovechamiento indebido de reintegros, recuperos, devoluciones u otro subsidio. Esto a través de la maquinación ardidosa que despliega el agente con miras a obtener del fisco esa ventaja¹⁵.

Se trata del aprovechamiento indebido de la entrega efectuada por parte del Estado de una suma dineraria al sujeto activo del delito, producto de una voluntad viciada por el error en el cual hubo de incurrir, previamente, como consecuencia de la actividad engañosa de aquel sujeto¹⁶ y agrega que corresponde reputar a ese desprendimiento patrimonial como una autolesión consciente del patrimonio propio¹⁷.

Se explica que el término aprovechamiento no sólo implica la utilización o el disfrute, sino también el abuso que realiza un sujeto al estar en una situación especial. La acción punible exclusivamente es, en este caso, la obtención de dinero del Fisco mediante el aprovechamiento indebido de las mencionadas figuras. Ello lleva nuevamente a planear que claramente la acción se realiza y culmina en forma extrapenal, toda vez que tanto el subsidio como la devolución se realizan en sede administrativa y es allí donde opera y se producen todos los actos hasta la obtención del dinero¹⁸. Asimismo, los beneficios fiscales que otorgan las provincias y la Ciudad Autónoma no siempre implican gasto público, o sea, entrega de sumas de dinero. En efecto, la política de incentivos de radicación de empresas o de emprendimientos normalmente no se efectúa con entrega de dinero, sino con eliminación total o parcial de

¹³ Del Diccionario de la Real Academia Española, extraído el día 15/12/2019 del sitio web: <https://dle.rae.es/percibir?m=form>.

¹⁴ Del Diccionario de la Real Academia Española, extraído el día 15/12/2019 del sitio web: <https://dle.rae.es/utilizar?m=form>.

¹⁵ Machado Pelloni, Fernando M., *Compendio de un estudio exegético de derecho penal tributario sobre la ley 24769*, Publicado en: Cita Online: 0003/000649.

¹⁶ Catania, Alejandro, *Régimen Penal Tributario. Estudio sobre la ley 24.769*, Editores del Puerto, 2007, página 126.

¹⁷ Catania, Alejandro, *obra citada*, página 125. Asimismo, menciona que, por las características de su estructura típica, vertebralmente idéntica a la del delito de estafa, esta figura constituye el verdadero estereotipo de fraude tributario. Sin embargo, corresponde, acentuar desde un principio una diferencia esencial existente entre aquellas figuras que las distingue entre sí, y por supuesto, la caracteriza: el bien jurídico protegido por el art. 3 de la ley 24.769 no es el patrimonio, sino que es la hacienda pública en un sentido dinámico, esto es, la actividad financiera del Estado como proceso dirigido a obtener recursos y realizar el gasto público, mejor expresado como sistema de recaudación normal de ingresos para solventar el gasto público demandado por la atención de los cometidos básicos del Estado (ver páginas 123/124).

¹⁸ Haddad, Jorge Enrique, *Ley Penal Tributaria Comentada*, 2013, Séptima edición. Abeledo Perrot, página 105.

tributos por un tiempo determinado, tanto provinciales como de la municipalidad en la que se radicará la industria¹⁹.

Cabe mencionar que el presente injusto resulta ser el estereotipo del delito tributario, pues mientras en la evasión se incumple el pago del tributo debido, en el presente delito el autor se aprovecha indebidamente de la entrega efectuada por parte del Estado de una suma dineraria, producto de una voluntad viciada por el error en el cual hubo de incurrir, previamente, como consecuencia de la actividad engañosa de aquel sujeto²⁰.

No resulta ocioso destacar que, el presente delito no se representa con el no pagar el tributo, sino a adquirir un indebido desplazamiento patrimonial por parte del Estado. Por lo tanto, el delito no reside en evadir, sino en una forma exclusiva y agravada de estafar. En el tipo se comprueba los elementos propios de la estafa, ardid o engaño error en la víctima y el desplazamiento patrimonial determinado por el error²¹.

Para Riquert la conducta consiste en hacer que el Estado incurra en error por vía del ardid o engaño idóneo para que disponga el reintegro, devolución o subsidio equiparable (recordar que ya no dice más ‘directo’ de naturaleza tributaria) o que permita al autor percibir o utilizar un beneficio de tal naturaleza. Nuevamente, más allá de las modificaciones en la redacción, estamos frente a la tradición mecánica de estafa²².

Con este tipo penal el legislador se ha preocupado sobre determinadas situaciones fiscales que traducen desplazamientos patrimoniales -erogaciones- del Estado hacia el particular y su criminalización lo que hace es proteger el gasto público por el uso ardidoso de este último. En tal sentido, el fraude de subvenciones presenta dos modalidades: a) puede tratarse de la obtención de una subvención (hoy, también cualquier otro beneficio de naturaleza tributaria) falseando las condiciones necesarias para el acceso a ella u ocultando aquellas que le hubieren impedido su goce, en otras palabras, se engaña al Estado para que la otorgue; b) en el caso de un legítimo acceso,

¹⁹ Haddad, Jorge Enrique, *obra citada*, páginas 105/106.

²⁰ García Berro, Martín y Florez, Rodolfo R., *El fraude fiscal en la jurisdicción de la Ciudad Autónoma*, Publicado en: LLCABA2015 (diciembre), 476. Cita Online: AR/DOC/993/2015.

²¹ De Marco, Santiago E., *Las modalidades comisivas en el delito de evasión fiscal*, Publicado en: RDP 2007-2, 261. Cita Online: AR/DOC/8849/2012. Con cita de los antecedentes parlamentarios de la ley 24.769.

²² Riquert, Marcelo Alfredo, *obra citada*, páginas 161/162.

se produce la desviación de los fondos obtenidos, es decir, hay un desvío de la finalidad de la subvención²³.

Por otro lado, en la estafa el sujeto activo engaña al otro para que realice una disposición patrimonial y éste la hace en la creencia de que obtendrá una prestación equivalente que la compensará. En el aprovechamiento indebido ello nunca acontecerá. La entrega de beneficios implica de por sí una disminución patrimonial para el Estado a través de la entrega de recursos para ayudar o fomentar una actividad económica, pero no tienen por finalidad obtener una compensación equivalente de la otra parte. El perjuicio que sufre en este delito el Estado, mediante la disposición patrimonial que realiza engañado, es ‘la frustración de los fines específicos que de acuerdo con las condiciones establecidas en la normativa regulatoria debían procurarse’ a través de la entrega de subsidios²⁴.

En este dispositivo se prescinde de la circunstancia, tenida en cuenta en otros preceptos, sobre si el beneficio es legítimo en su origen y luego distorsionado ardidosamente, o si la obtención misma fue fraudulenta, por ejemplo, con una de las conductas que describe el artículo 4° de la ley. Lo anterior significa que el fraude en materia de subsidios y reintegros puede ser utilizado de dos maneras distintas. Se puede obrar con ardid o engaño para la obtención de un régimen promocional que no corresponde, que es la conducta que reprime el artículo 4°. En tal sentido, se puede falsear las condiciones requeridas para concesión, simulando la configuración de recaudos inexistentes. También se puede actuar ocultando situaciones impeditivas. Diferente es la modalidad cuando el beneficio es logrado lícitamente cumpliendo con las condiciones legales para la obtención. Pero luego, una vez el autor dentro del régimen promocional, desvía su utilización y aprovecha la situación para obtener fines no previstos en el sistema, lo cual obra detrimento para las arcas fiscales, que resultan disminuidas ilegalmente²⁵.

En otro orden de ideas, Orce y Trovato expresan que, la conducta requiere que el autor se aproveche indebidamente de aquello que obtuvo lícitamente y quien obtiene el dinero sobre la base de la simulación de haber realizado una actividad no se aprovecha

²³ Riquert, Marcelo Aldredo, *obra citada*, página 162. Asimismo “...*el aprovecharse indebidamente significa que media una utilización, un servirse o un disfrutar de un subsidio de naturaleza sin que le corresponda al agente, que logra por error que el Fisco le entregue una determinada cantidad de dinero que ya había ingresado en sus arcas con destino específico*” (ver página 162).

²⁴ Mazzon, Mariela y Anzorreguy, Diego, *obra citada*, página 621.

²⁵ Villegas, Héctor Belisario, *Régimen penal tributario argentino*, 2007, tercera edición, Buenos Aires, La ley, página 281.

indebidamente de nada, sino que solo lo obtiene ilícitamente: únicamente la promesa de realización futura de una actividad permite el aprovechamiento indebido, es decir, el desvío del fin por el que se concedió el subsidio²⁶.

Los mencionados autores concluyen que, la gravedad de este tipo penal radica en el hecho de que una vez concedida la subvención, ésta se hace efectiva una vez que el beneficiario ha realizado la carga jurídica que el acto administrativo le impuso, es decir, en un momento alejado de la concesión o en un momento en el que es por demás complicado el control del destino que el beneficiario otorgue al beneficio concedido. Quien obtiene el beneficio, en su carácter de portador de un deber especial, debe convertirse él mismo en garante de su propio cumplimiento. En ambos casos, hasta el momento final del desarrollo del comportamiento, éste se desenvuelve dentro de los parámetros de conducta estereotipadamente inocua (riesgo permitido). Recién en la última etapa se manifiesta la conducta prohibida y en ese momento las facultades de controlar el efectivo cumplimiento de la carga jurídica (que generalmente debe ser llevada adelante puertas adentro de la empresa) se tornan sumamente dificultosas para el sujeto pasivo. Y es por eso que tanto en el caso en el que el beneficiario utilice fraudulentamente beneficios fiscales directos por una suma superior a la establecida en la ley hay un plus de disvalor (además del de la estafa) respecto del caso base de la defraudación tributaria. Ello puede ser, en definitiva, la explicación de la diferencia del *quantum* punitivo respecto del artículo 1° de la ley penal tributaria²⁷.

Por otro lado, se afirma que en el artículo 3° se vuelve a registrar la superposición del tipo objetivo del delito con la infracción tributaria, dado que el acto intermedio (la obtención fraudulenta de la certificación o reconocimiento) no modifica el cuadro ardidoso típico de la infracción tributaria cuando el resultado (el perjuicio fiscal) se produce con motivo de la invocación del documento así obtenido; si el documento no es invocado, el hecho no pasa de ser un mero acto preparatorio de una infracción defraudatoria ulterior y si ha sido invocado integra la ejecución de esa misma

²⁶ Orce, Guillermo y Gustavo Fabián Trovato, *obra citada*, página 120. Además, dicen que “...la mayor parte de la doctrina entiende que el hecho de que el dinero salga de la caja de la Administración Pública constituye una diferencia esencial entre la figura prevista por el art. 3°, LPT y la prevista por el art. 1°, LPT sino que existe entre ambas figuras una diferencia esencial, que radica en que en el fraude de subvenciones el obligado percibe dinero del Estado, mientras que en la defraudación tributaria se trata de un menor ingreso de dinero al Fisco. Son muchos los autores que se expresan en este mismo sentido. Creemos que ésta posición es incorrecta. Según nuestra interpretación del concepto de perjuicio, el hecho de que el dinero salga de la caja, en lugar de que ingrese menos, no puede ser una diferencia relevante” (ver página 121).

²⁷ Orce, Guillermo y Gustavo Fabián Trovato, *obra citada*, páginas 121/122.

infracción. A la inversa, cuando el resultado no se produce porque por cualquier motivo -salvo desistimiento voluntario- el documento obtenido no genera el efecto deseado, el tipo penal no se ha cumplido y el hecho se reduce a una tentativa de esa misma infracción. La técnica legislativa es sencillamente deplorable²⁸.

En consecuencia, la conducta consiste en el aprovechamiento, percepción o utilización indebida mediante ardid o engaño de beneficios fiscales de naturaleza tributaria. Es decir, se trata de la percepción efectiva de tales beneficios. No se refiere ya a no pagar el tributo, como en todos los supuestos precedentes, sino a obtener un indebido desplazamiento patrimonial por parte del fisco. Por lo tanto, el delito no consiste en evadir, sino en una forma especial y agravada de estafar.

5) Los medios utilizados por la figura consisten en declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño.

En efecto, la acción típica consiste en la presentación de declaraciones engañosas, ocultamiento, ardid o engaño, con la finalidad de obtener un beneficio de naturaleza tributaria nacional, provincial o correspondiente a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

En este orden de ideas, el término *declaración* indica, como primera acepción, acción y efecto de declarar o declararse. Como segundo sentido, manifestación o explicación de lo que otro u otros dudan o ignoran. Como tercer alcance, manifestación del ánimo o de la intención. Y, como cuarto significado, manifestación formal que realiza una persona con efectos jurídicos, especialmente la que hacen las partes, testigos o peritos en un proceso²⁹.

Por su parte, *engañosas* se hacen referencia, como primera acepción, a la acción y efecto de engañar. Como segundo significado, falta de verdad en lo que se dice, hace, cree, piensa o discurre³⁰.

Asimismo, *ocultaciones* se entiende la acción y efecto de ocultar³¹. Por su parte, *ocultar* indica esconder, disfrazar, encubrir a la vista. También comprende la acción de callar deliberadamente aquello que pudiera o debiera decirse³².

²⁸ Virgolini, Julio y Silvestroni, Mariano, *obra citada*, páginas 210/211.

²⁹ Del Diccionario de la Real Academia Española, Extraído el día 15/12/2019 del sitio web: https://dle.rae.es/declaraci%C3%B3n?m=30_2.

³⁰ Acepciones de la palabra 'engaño' del Diccionario de la Real Academia Española, extraído el día 15/12/2019 del sitio web: https://dle.rae.es/enga%C3%B1o?m=30_2.

³¹ Acepción de la palabra 'ocultación' del Diccionario de la Real Academia Española, extraído el día 15/12/2019 del sitio web: https://dle.rae.es/ocultaci%C3%B3n?m=30_2.

³² Macchi, Juan Carlos, *obra citada*, página 125.

Si al término *ocultaciones* se le adita el adjetivo *malicioso*, se señala a aquel que por malicia echa las cosas a mala parte. En tanto que *malicia*, en su primera acepción, indica maldad, en segundo término se refiere a la propensión a lo malo y opuesto a la virtud³³.

Específicamente, la norma prevé que el delito se debe cometer mediante declaraciones engañosas –cuando las mismas contienen datos o cifras carentes de veracidad-, ocultaciones maliciosas –son aquellas donde se oculta o tapa la verdad, como así también cuando se calla lo que obligatoriamente se debería decir-, ardid –el despliegue de alguna actividad cuyo efecto sea el de hacer aparecer, a los ojos de otro, una situación falsa como verdadera- o engaño –es la aserción, por palabras o actos, expresa o implícitamente, de que es verdadero lo que en realidad es falso-, pudiendo efectuarse dichas conductas tanto por omisión como por comisión³⁴. Asimismo, el requisito del ardid apunta a deslindar la evasión de la simple prisión por deudas³⁵.

Al respecto, también cabe mencionar que el engaño perpetrado por el autor se presenta sucesivamente, pues en un principio el sujeto activo ejecuta una maniobra engañosa y, con posterioridad, aparece en el resultado de aquélla, esto es, el error del sujeto pasivo —el Estado nacional, provincial o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires— al otorgar el beneficio fiscal indebidamente en función del ardid desplegado³⁶.

En otro orden de ideas, Catania explica que, cuando se hace referencia al engaño como resultado debe tenerse siempre en claro que se está haciendo referencia al resultado obtenido sobre un sujeto, el error, como una consecuencia causal del despliegue de una actividad engañosa³⁷. En este caso, el engaño se presenta, sucesivamente, en sus dos aspectos; en un principio, como ejecución de una maniobra engañosa y, con posterioridad, como el resultado de aquella maniobra, esto es, el error de un sujeto. Por lo tanto, habrá de establecerse, como primer paso, la relación (causal o de imputación) entre la acción engañosa y el resultado engaño. También, como en el delito de estafa, en este delito se requiere una doble relación: la indicada precedentemente y la relación entre el error y la prestación. En este sentido, el error debe ser determinante de la prestación y esta prestación debe configurar un perjuicio³⁸.

³³ Macchi, Juan Carlos, *obra citada*, página 125.

³⁴ de Marco, Santiago, *Las modalidades comisivas en el delito de evasión fiscal*. En Revista de Derecho Penal y Procesal Penal, Editorial LexisNexis, 2/2007 (febrero), página 262.

³⁵ Macchi, Juan Carlos, *obra citada*, página 127.

³⁶ García Berro, Martín y Florez, Rodolfo R., *obra citada*.

³⁷ Catania, Alejandro, *obra citada*, página 127.

³⁸ Catania, Alejandro, *obra citada*, página 127.

Finaliza, en que el perjuicio debe integrarse con la noción de frustración de las funciones económicas o sociales para cuya consecución se conformó el subsidio de que se trate, circunstancia abarcada por el concepto de aprovechamiento indebido³⁹.

Macchi dice que si bien se utiliza la misma fórmula que en el artículo 1º, debe tenerse presente que se trata de una verdadera defraudación calificada. Es el propio fisco que, inducido por el error ocasionado por el ardid del sujeto activo, hace entrega de fondos públicos puesto que no se advierte diferencia estructural con el delito de defraudación a una Administración Pública, previsto en el artículo 174, inciso 5º. Existe sí una relación de género a especie, que, en el delito que nos ocupa, determina su aplicación en razón de la naturaleza del objeto sobre el cual recae cualquier subsidio nacional de naturaleza tributaria⁴⁰.

No resulta ocioso agregar que, Villegas menciona si con ardid o engaño se defrauda al fisco mediante una devolución por un supuesto pago indebido inexistente, el ilícito no encuadrará en este dispositivo, sino que el encuadre deberá hacérselo en la figura del fraude a la Administración Pública del artículo 174, inciso 5º, del Código Penal. Por otro lado, entendemos que aparte de las restituciones guiadas por la ayuda o auxilio, cualquier subsidio directo de naturaleza tributaria en que el fisco entregue fondos como víctima de ardid o engaño, esta incluido en este ilícito del artículo 3º⁴¹.

En relación con la idoneidad del ardid, algunos autores reconocen que debe existir y otros directamente mencionan que no es necesario.

En tal sentido, en la primera postura, traigo a colación las palabras del miembro informante de la Cámara de Diputados, quien afirma que, en el tipo, se verifica la perfecta consecutividad propia de la estafa. Es decir, se requiere un ardid o engaño con virtualidad suficiente para engendrar un error en la víctima, de tal suerte que se produzca un desplazamiento patrimonial a consecuencia de este⁴².

Asimismo, Yacobucci expresa que habrá que conectar causal y jurídicamente el resultado lesivo para la hacienda pública con la infracción del deber tributario que básicamente se obtiene en virtud del engaño. Dicho de otra manera, el resultado debe ser la concreción del riesgo jurídicamente desaprobado que implica el engaño realizado

³⁹ Catania, Alejandro, *obra citada*, página 127.

⁴⁰ Macchi, Juan Carlos, *obra citada*, páginas 189/190.

⁴¹ Villegas, Héctor Belisario, *Régimen...*, 1995, página 297.

⁴² Macchi, Juan Carlos, *obra citada*, página 190. Y se debe distinguir al sujeto pasivo del error, que siempre será un funcionario o empleado público, del sujeto pasivo del delito, que es el titular del derecho menoscabado y sobre el cual recaerá el detrimento patrimonial que, en el caso que nos ocupa, es el erario público.

por el obligado. El disvalor de acto debe ser entonces realizado con el desconocimiento de la administración. Solo serán relevantes los supuestos donde el órgano recaudador queda en la ignorancia en virtud de ese comportamiento desaprobado. Si por el contrario, el organismo conoce efectivamente el hecho imponible, la simulación deja de ser el riesgo que se concretó en el resultado. En todo caso, este último es imputable a la propia administración y no al obligado. La infracción tributaria en ese supuesto no se ha logrado por el engaño, pues éste ha sido inesencial en términos penales⁴³.

En contraposición de lo expuesto, se encuentra Catania quien indica que no resulta necesario requerir una idoneidad al ardid desplegado por el sujeto activo de este delito, toda vez que la norma misma indica que debe tenerse en cuenta como un aspecto de este delito a *cualquier otro ardid o engaño*⁴⁴. Consecuentemente, debe entenderse al ardid o al engaño como una *cualidad de la acción*, esto es, en cuanto resulta una acción ardidosa o engañosa, toda vez que resulta la exteriorización de una falsedad, sin importar que se trate de una astuta y compleja realización o de una sencilla mentira de fácil revelación. La exigencia de la idoneidad del ardid está demás⁴⁵.

En otro orden de ideas, el delito se puede cometer mediante acción u omisión⁴⁶.

En tal sentido, Orce y Trovato expresan que el hecho de que en el tipo penal previsto por el artículo 3º se haya omitido la frase *sea por acción u omisión* no modifica la interpretación. Ello es así, porque la decisión acerca de si los modos de ejecución del delito descriptos en el tipo pueden o no ser llevados a cabo mediante omisión es una cuestión que pertenece a las reglas generales de la imputación. En realidad, la inclusión, en el marco del artículo 1º, de la idea de que el ardid también puede ser realizado por omisión puede tener el propósito de subsanar una discusión, pero la no inclusión de esta previsión en el artículo 3º no necesariamente significa –además de que no habría motivos suficientes para ello– que en este caso la omisión no es posible⁴⁷.

⁴³ Yacobucci, Guillermo Jorge, *La conducta típica en la evasión tributaria (un problema de interpretación normativa)* en *Derecho Penal Tributario*, 2008, Tomo 1, Marcial Pons, Buenos Aires, página 126.

⁴⁴ Catania, Alejandro, *obra citada*, página 71. Asimismo, agrega que: “...Si, sumado a esto, se aprecia que como consecuencia de lo normado por el art. 4 del Código Penal resultan de aplicación a estos casos las previsiones del Título VI, dentro de las cuales se encuentra prevista la sanción del delito imposible, no se explica que por vía de interpretación se circunscriba el ámbito de punición expresamente previsto por el legislador” (ver página 71).

⁴⁵ Catania, Alejandro, *obra citada*, página 71.

⁴⁶ Belasio, Alfredo, *Nuevo Régimen Penal Tributario. De la ley 27.430 de Reforma Tributaria*. 2018, Osmar D. Buyatti-Librería Editorial, página 22.

⁴⁷ Orce, Guillermo y Trovato, Gustavo Fabián, *Delitos Tributarios. Estudio analítico del régimen penal de la ley 24.769*, 2008, editorial Abeledo Perrot, Buenos Aires, página 118.

Asimismo, los autores mencionados sostienen que, en el marco de las maniobras delictivas relacionadas con subsidios, la doctrina distingue con relación a la secuencia de la obtención de la subvención y la realización de la contraprestación que la justifica, básicamente dos variantes. En la primera de ellas, el autor gestiona la concesión de una subvención en función de una actividad que promete desarrollar con posterioridad (concesión *ex ante*). Básicamente, los pasos de esta modalidad están constituidos por la siguiente progresión. El autor peticiona, por ejemplo, que se le conceda un subsidio tributario para aplicar esos fondos a una actividad que el Estado considera deseable o necesitada de promoción. Sin embargo, luego de percibido el monto el autor lo utiliza para fines diversos de los que motivaron su concesión. Además, este aprovechamiento desviado resulta disimulado mediante un ardid o engaño. La segunda posibilidad es que la subvención, el reintegro, etcétera, sean acordados en función de la existencia de una actividad ya supuestamente realizada, que el autor simula haber realizado, lo que posibilita su concesión y, casi inmediatamente, la percepción del dinero por parte del Estado (concesión *ex post*). Es decir que la subvención puede ser concedida en función de una actividad que, si bien nunca existió, el autor logra hacer pasar como realizada, o bien por una actividad que se llevará a cabo en el futuro⁴⁸.

Macchi dice que los medios pueden consistir en actos positivos o directamente omisivos. Sin embargo, entiende que la omisión no podrá satisfacerse mediante declaraciones engañosas, puesto que las mismas siempre implican actos positivos. Es de la esencia de toda declaración la manifestación de algo que se desconoce o tiene duda; si además observamos que las mismas deben ser engañosas, o sea, no congruentes con la verdad, tales manifestaciones no podrán ser de otra forma que una exteriorización positiva de contenido falso. En cambio, se vislumbra clara la omisión en la hipótesis de ocultaciones maliciosas. Aquí se hace referencia a reticencias omisivas gobernadas por una voluntad elusiva⁴⁹.

Al contrario y por último, según como están descriptos los medios utilizados para consumir este delito, según Haddad, la omisión es de imposible cumplimiento puesto

⁴⁸ Orce, Guillermo y Trovato, Gustavo Fabián, *obra citada*, página 119. Los autores mencionan que “*Hay buenas razones para sostener que el caso de la concesión sobre la base de una actividad que se simuló haber realizado (la llamada concesión ex post) debe ser tratado como un supuesto de estafa en perjuicio de una Administración Pública (art. 174, inc., 5º, CPen.)*” (ver página 119).

⁴⁹ Macchi, Juan Carlos, *obra citada*, página 125. Además, el autor sostiene que: “*Creemos que el legislador bien podría haber limitado la fórmula legal, apelando simplemente a la fórmula ‘cualquier ardid o engaño’.* Sin embargo, para agotar todas las posibilidades, y en especial superar las dificultades que se plantean en torno a la omisión en el fraude, se limitó a ejemplificar en forma global dos formas de comisión: la positiva, con ‘declaraciones’ y la omisiva, con el término ‘ocultaciones’” (ver página 126).

que, ello deriva de que estamos frente a un accionar tendiente a obtener dinero del estado nacional mediante el aprovechamiento indebido de reintegros, recuperos, devoluciones, etcétera, lo cual implica una conducta positiva (acción), ya que es virtualmente imposible obtener el fin mediante la conducta negativa, que es la omisión⁵⁰.

6) Los *reintegros, recuperos, devoluciones, subsidios y cualquier otro beneficio de naturaleza tributaria nacional* son elementos normativos de recorte del tipo penal.

En la ley 27.430 se cambia la expresión de subsidios por beneficios fiscales, lo cual resulta positivo pues se trata de una relación género-especie. En realidad, el género son los beneficios fiscales y los subsidios es una especie o un tipo de beneficios dentro de la expresión genérica. Por otra parte, se incorporan nuevos verbos típicos al de la conducta punible que, actualmente se configura con el aprovechar, siendo los nuevos el de percibir y utilizar, con lo cual se cierra más concretamente el tipo penal⁵¹.

De igual manera, se sostiene que, la ley 27.430 remplace la palabra *subsidio* por la de *beneficio* y en este orden de ideas el legislador busca ampliar los supuestos que dan lugar al aprovechamiento indebido, a casos en donde si bien son beneficios que implica una disposición patrimonial por parte del Estado a favor del sujeto activo, no ingresan dentro del concepto de subsidio. De otra manera, quedaría diluida la diferencia entre las figuras del artículo 3° y el artículo 2°, inciso c)⁵².

Sin perjuicio de ello, sin entrar en la discusión de si el ‘subsidio’ tiene o no naturaleza tributaria las modificaciones a esta regla no se terminan de entender por cuanto el concepto de aprovechamiento incluía (en su tenor literal y en la práctica pacífica) el de percibir y utilizar⁵³.

6.1 Los reintegros, recuperos o devoluciones enumerados en la norma son diferentes clases de subsidios directos⁵⁴. *Subsidio* es la prestación pública asistencial de carácter económico y de duración determinada⁵⁵.

⁵⁰ Haddad, *obra citada*, página 106.

⁵¹ Manonellas, Graciela Nora, *Régimen penal tributario en La reforma tributaria. Análisis de los temas principales introducidos por la ley N° 27.430*, Directora Dra. Catalina García Vizcaíno, 2018, Editores Información Jurídica, Buenos Aires, página 412.

⁵² Mazzon, Mariela y Anzorreguy, Diego, *obra citada*, página 620.

⁵³ Lasala de Schmidt, María Inés y Sapag, Mariano A. coordinadores, *Régimen penal e infraccional tributario después de la reforma. Análisis de la reforma tributaria (Ley 27.430) en materia de delitos e infracciones tributarias*. 2018, Editorial Marcial Pons. página 22.

⁵⁴ Mazzon, Mariela y Anzorreguy, Diego, *obra citada*, página 623.

⁵⁵ Definición extraída el día 28/02/2020 del sitio web: <https://dej.rae.es/lema/subsidio>.

De igual manera, un *subsidio* constituye una ayuda o auxilio que se presta a una persona o entidad con fines solidarios o de fomento, el cual puede asumir dos formas: a) *directo*: implica la dación de dinero por parte del Fisco (sea por él mismo o por otra dependencia del Estado o por terceros), o b) *indirecto*: mediante la aplicación de un sistema que disminuye o elimine la obligación de dación en pago de fondos por parte del contribuyente a favor del Fisco. Este último concepto, implica en definitiva el uso de un beneficio fiscal (exención, liberación y reducción)⁵⁶.

A los efectos de la ley penal tributaria deben considerarse únicamente *subsidijs de naturaleza tributaria*, es decir que impacten o se relacionen con la aplicación de impuestos, tasas o contribuciones especiales, no así respecto de los que ostentan otra naturaleza (tales como subsidios por motivos sociales, escolares, etcétera)⁵⁷.

Por otra parte, como ejemplo de un *subsidio* nacional de naturaleza tributaria, se encuentra los aportes no reembolsables, en el marco del Programa de Apoyo a la Reestructuración Empresarial correspondientes al Programa de Crédito Fiscal para Capacitación⁵⁸.

También, dentro del concepto genérico de subsidio directo de naturaleza tributaria se encuentra el *drawback*⁵⁹. Es el instituto mediante el cual se restituyen, total o parcialmente, los importes abonados en concepto de tributos que gravaron la importación para consumo, siempre que la mercadería fuera exportada para consumo⁶⁰.

⁵⁶ Schurig, Harry, *Elementos normativos del tipo penal en Institutos de derecho penal Tributario*, Directora Carolina Robiglio. 2017, Editorial Ad-hoc, primera edición, página 200.

⁵⁷ Schurig, Harry, *obra citada*, página 197.

⁵⁸ Bertazza, Humberto J. y Marconi, Norberto J., *Los beneficios fiscales y la ley penal tributaria. A propósito del caso jurisprudencial “metalúrgica Bonano SA”*. Publicado en: *Práctica Profesional* 2012-169, 12/07/2012, 9. Cita Online: AR/DOC/3331/2012. Asimismo, sostienen que: “...si la empresa mediante ardid, se aprovechó indebidamente de ‘un subsidio nacional de naturaleza tributaria’, tampoco puede haber duda de que la tipicidad encuadra perfectamente en el art. 3° de la mencionada ley, que describe la conducta típica, de beneficiarse con un subsidio nacional. Despejada esta incógnita debemos acudir al principio de especialidad en materia penal. En efecto, presumimos que basada la sentencia de casación en el error de entender que el subsidio era la percepción de una suma dineraria, cuando ha sido un bono de naturaleza netamente tributaria, ha tomado un concurso aparente de leyes, aplicando el principio de subsidiaridad, cuando en puridad debe aplicarse el de especialidad. Si bien detraer dinero del erario público, mediante ardid o engaños es genéricamente una defraudación del art. 174, inciso 5°, del Código Penal, no es menos cierto que ‘aprovecharse indebidamente de un subsidio de naturaleza tributaria’, es la conducta prevista y reprimida en el art. 3 de la Ley 24.769, con el agregado que dicha conducta típica tiene condiciones objetivas de punibilidad, que cuando no superan cierto monto, aunque típicas, son ajenas a la represión penal. El principio de especialidad, es el que determina que el tipo específico desplaza al que podría aplicarse genéricamente y por consiguiente, esa conducta y no otra, al no sobrepasar las condiciones para punir, al derecho penal le resultan indiferentes y las excluye de su ámbito de aplicación”.

⁵⁹ Confrontar el artículo 826 del Código Aduanero que establece que: “El régimen de reintegros es compatible con el de drawback”.

⁶⁰ El artículo 820 dispone que “Draw-back es el régimen aduanero en virtud del cual se restituyen, total o parcialmente, los importes que se hubieran pagado en concepto de tributos que gravaron la importación

Por su parte, Macchi expresa que ingresa a dicho campo el *reembolso*, que implica la restitución total o parcial de los importes que se hubieran pagado en concepto de tributos interiores, como los que se hubieran abonado en concepto de tributos por la previa importación para consumo de todo o parte de la mercadería que se exportara para consumo a título oneroso o bien, por los servicios que se hubieran prestado con relación a la mencionada mercadería⁶¹. Ese régimen se encuentra tipificado en el Código Aduanero en el artículo 827. Este caso se diferencia del reintegro, en tanto que no se limita solamente a la devolución de los tributos interiores sufragados en su momento, sino que, además, importa la devolución de los tributos abonados en el momento de la importación de la mercadería⁶².

El Código Aduanero prevé un régimen denominado *reembolsos* dentro de la sección correspondiente a los estímulos a la exportación. Este tiene por objeto la devolución conjunta de los importes abonados por el exportador en concepto de tributos interiores y los soportados por la previa importación para consumo. Por ende, esa devolución conjunta comprende el *drawback* y los reintegros. Este régimen se fundamenta en lo que en doctrina se denomina “exportación gravada a tasa cero”, modalidad que se utiliza para eximir a los exportadores de los tributos pagados por todo el ciclo económico de la mercadería y, de ese modo, evitar las desventajas de ciertos países con mayor presión tributaria. El carácter devolutivo de los reembolsos impide toda posibilidad de incluir otro tipo de beneficios por parte del Estado que no constituyan una restitución de tributos, toda vez que en caso de subsidios existe la posibilidad que el país importador aplique derechos compensatorios (artículo 698, Código Aduanero). La normativa, sin embargo, permite la inclusión de los tributos abonados por los servicios que inciden en el valor de la mercadería habida cuenta de su carácter devolutivo (verbigracia: por el almacenaje de los productos antes de exportarlos)⁶³.

para consumo, siempre que la mercadería fuere exportada para consumo: a) luego de haber sido sometida en el territorio aduanero a un proceso de transformación, elaboración, combinación, mezcla, reparación o cualquier otro perfeccionamiento o beneficio; b) utilizándose para acondicionar o envasar otra mercadería que se exportare”.

⁶¹ Macchi, Juan Carlos, *obra citada*, página 189.

⁶² El mencionado artículo reza que: “*El régimen de reembolsos es aquél en virtud del cual se restituyen, total o parcialmente, los importes que se hubieran pagado en concepto de tributos interiores; así como los que se hubieren podido pagar en concepto de tributos por la previa importación para consumo de toda o parte de la mercadería que se exportare para consumo a título oneroso o bien, por los servicios que se hubieren prestado con relación a la mencionada mercadería”.*

⁶³ Ramayón, Nicolás, *El cobro indebido de reembolsos y el ámbito de aplicación del contrabando, los delitos tributarios y las infracciones aduaneras*. Publicado en: DJ2003-1, 850. Cita Online:

También, existe el *reembolso por inversión* que es un subsidio bajo forma de un reintegro fiscal efectivo con arreglo directo a la valoración del parámetro de la inversión y de recupero de crédito fiscal y no la facturación, que es el clásico presupuesto de tasa cero de la exportación. Crédito en algunos países incluso cedible a terceros⁶⁴.

Dentro de los subsidios directos, la ley penal tributaria menciona: A) *reintegro*. B) *recupero*. C) *devolución*.

Específicamente, reciben la denominación de *reintegro* aquellos fondos recibidos como consecuencia de una operativa especial dispuesta por el Estado, en virtud de la cual se entrega a un contribuyente una suma de dinero, que si bien se encuentra vinculada a la previa realización de un hecho imponible, no guarda estricta relación con los montos otrora abonados por el contribuyente por ese concepto. Estos últimos son tenidos en cuenta solo como unidad de base sobre la cual se aplicaron las alícuotas que arbitrariamente el Estado fija, para poder liquidar el monto del reintegro. Tal es el caso los previstos en materia aduanera⁶⁵.

En tal sentido, en el ámbito del derecho aduanero, el artículo 825 del Código Aduanero reza que, el régimen de *reintegro* es aquel en virtud del cual se restituyen, total o parcialmente, los importes que se hubieren pagado en concepto de tributos

AR/DOC/19298/2001. Además, dice que: "...el cobro fraudulento de reembolsos, debe deslindarse el ámbito de aplicación del contrabando del de los delitos por cobro fraudulento de reintegros, recuperos o devolución de tributos (arts. 3 y 4, ley 24.769 -Adla, LVII-A, 55-) debido a que en ambos se trata de la devolución de tributos interiores (vgr. impuesto al valor agregado). La redacción del art. 4 de la ley 24.769 denominado 'obtención fraudulenta de beneficios fiscales' parece abarcar a conductas anteriores al cobro efectivo de los reembolsos habida cuenta de que dispone que 'mediante declaraciones engañosas, maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, obtuviere un reconocimiento, certificación o autorización para gozar de un... reintegro, recupero o devolución tributaria al fisco nacional'. Esta figura de peligro podría entenderse, entonces, que refuerza la protección penal reprimiendo actos que, si ella no existiera, se reputarían como preparatorios del contrabando. Respecto del art. 3 de la ley 24.769, cuando el cobro de los reembolsos se hace efectivo, la conducta debería calificarse en el delito de contrabando habida cuenta de que, conforme lo señalado más arriba, se encuentra en juego una de las funciones estrictamente aduaneras. El delito de contrabando desplaza al tributario debido a que en el primero encontramos un elemento adicional a la protección de las arcas públicas: el control exclusivamente aduanero sobre los estímulos a la exportación. Entendemos que la poca aplicación que pueda darse al art. 3° respecto de los reintegros se debe a una mala técnica legislativa. El aprovechamiento de reintegros no afecta el ingreso de tributos o recaudación -bien jurídico protegido por la ley 24.769- sino que lesiona al gasto público. En este caso, el delito se asemeja más al delito de defraudación: lo que se busca no es dejar de pagar o disminuir indebidamente la cuota del tributo a ingresar, sino que se persigue la obtención de una suma dineraria o beneficio económico por parte del Estado. Se extraen fraudulentamente del Estado fondos que ya han ingresado efectivamente a sus arcas. De todos modos, y siguiendo la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el sentido de que el intérprete debe buscar el sentido que dé efecto a la intención del legislador de modo que armonice con todo el ordenamiento y que no debe jamás presumirse su inconsistencia, quedan algunos supuestos que encuadran en la figura del art. 3 de la ley penal tributaria: la obtención fraudulenta de subsidios y los recuperos o devoluciones de tributos que no guarden relación con el tráfico internacional de mercaderías".

⁶⁴ Riquert, Marcelo Alfredo, obra citada, página 163.

⁶⁵ Schurig, Harry, obra citada, página 200.

interiores por la mercadería que se exportare para consumo a título oneroso, o bien por servicios que se hubieren prestado con relación a la mencionada mercadería. Asimismo, este instituto permite sólo la devolución de los tributos inferiores, pero no los que gravaron la importación para consumo⁶⁶.

El *recupero* es un crédito fiscal producido por compensaciones, devoluciones o transferencias. La ley 23.349 instituye un régimen de recuperos en el IVA, en caso de operaciones de exportación. Pero también determina ‘reintegros’ para las operaciones de transporte internacional y a los turistas extranjeros, entre otros; lo cual indica, una vez más, cómo se potencian las dificultades ante la desaprensiva terminología que utiliza el legislador para institutos sustancialmente análogos⁶⁷.

Asimismo, si bien la estructura de esta figura es similar a la del reintegro, el pago que el Estado efectúa al beneficiado, asciende al monto anteriormente abonado por el contribuyente en concepto de obligado tributario; caso de la devolución de los saldos a favor por ‘IVA exportación’, prevista en el artículo 43 de la ley del IVA⁶⁸.

La *devolución* es una restitución a favor del contribuyente por compensaciones, pagos o retenciones en exceso. Por su parte, el artículo 809 del Código Aduanero prevé la devolución directa de los importes que se hubieran percibido indebidamente en conceptos de tributos⁶⁹.

En este mismo orden de ideas, el referenciado instituto, implica una restitución por parte del Fisco de fondos que originalmente se encontraban en manos del contribuyente. Ello puede tener dos motivos. En primer término, que el pago de tributos realizado anteriormente por el contribuyente fue indebido (por ser en exceso, erróneo, etcétera; es decir sin que exista obligación tributaria a su respecto, ni civil ni natural). En ese caso la operatoria no tiene por objeto beneficiar o estimular a un contribuyente, sino que consiste en una instrumentalización de la forma en que el Fisco devuelve conceptos indebidamente percibidos (sean pagos espontáneos o a requerimiento), restituyendo la legalidad de la situación patrimonial de ambos sujetos, pues de lo contrario existiría un enriquecimiento ilícito por parte del Estado. A los fines de la aplicación de los artículos 3° al 5° de la ley penal tributaria, no deben considerarse incluido en el concepto *devolución* a la *repetición de tributos* en tanto no constituye una

⁶⁶ Macchi Juan Carlos, *obra citada*, página 188.

⁶⁷ Macchi Juan Carlos, *obra citada*, página 188.

⁶⁸ Schurig, Harry, *obra citada*, página 201. Sin perjuicio que sostiene que, en este caso, la doctrina no es unánime.

⁶⁹ Macchi, Juan Carlos, *obra citada*, página 188.

modalidad de *subsidio* estatal. En segundo lugar, los pagos correctamente efectuados por el contribuyente, que no obstante son devueltos por el Fisco por motivos de ayuda solidaria o fomento. Podrían aquí enmarcarse los denominados *reembolsos* aduaneros, sean estos parciales o totales. Sin embargo, la cuestión terminológica referida a la diferenciación entre los reembolsos y reintegros aduaneros resulta una cuestión discutida⁷⁰.

En otro orden de ideas, puede entenderse por *beneficio fiscal*⁷¹ a toda aquella medida dispuesta por el Estado referida a la configuración del hecho imponible (existencia o cuantía), su acaecimiento o su cumplimiento, que impacta positivamente sobre el contribuyente, generándole una situación de ventaja o beneficio patrimonial. La ley penal tributaria enumera algunos: A) *Exención*⁷², que, a su vez, puede ser: objetiva⁷³ y subjetiva⁷⁴. En ambos casos, este beneficio se otorga teniendo en miras en forma mediata el bien común. B) *Desgravación*⁷⁵. C) *Diferimiento*⁷⁶. D) *Liberación*⁷⁷. E) *Reducción*⁷⁸.

⁷⁰ Schurig, Harry, *obra citada*, página 202.

⁷¹ Schurig, Harry, *obra citada*, página 197.

⁷² El hecho imponible exige el dictado de una norma que defina los elementos subjetivos, objetivos, temporales y espaciales. Todas aquellas conductas que en virtud de la delimitación del hecho imponible queden incluidas conforme lo establezca la norma, pasan a denominarse ‘conductas alcanzadas o sujetas’. Por el contrario aquellas que no se encuentren descritas por la norma se denominan ‘no alcanzadas o no sujetas’. Dentro del primer grupo (conductas alcanzadas o sujetas) puede ocurrir a su respecto que la ley (la misma que define el hecho imponible u otra) decida ‘sacar’ de este conjunto a un acto determinado (ya sea de modo puntual o bajo la forma de una subcategoría de conductas) estableciendo que su realización no devengará la obligación tributaria, en tanto quedan ‘fuera’ del hecho imponible descrito por la norma marco inicial. De este modo las conductas quedarán ‘exentas’. Debe tenerse en cuenta que tanto las conductas ‘no alcanzadas o no sujetas’ como las ‘alcanzadas y sujetas, pero a la vez exentas’ son conductas ‘no gravadas’, pues en ambos casos no se genera la obligación de pago (confrontar: Schurig, Harry, *obra citada*, páginas 197/198).

⁷³ En tanto su otorgamiento tiene en miras o se justifica atendiendo principalmente a la actividad desarrollada o al bien respecto del cual se ejecuta la actividad; es decir, a un elemento objetivo descrito en el hecho imponible, con independencia del sujeto que realiza la conducta (confrontar: Schurig, Harry, *obra citada*, página 198).

⁷⁴ Su otorgamiento tiene en miras o se justifica en atención al sujeto que aparece como obligado por la norma tributaria (p.ej., asociaciones civiles o fundaciones). En el caso de que la exención se refiera a un determinado sujeto respecto a un grupo de tributos, la situación se denomina ‘inmunidad fiscal’ (confrontar: Schurig, Harry, *obra citada*, página 198).

⁷⁵ Este término resulta en extremo ambiguo, en tanto remite a la situación del contribuyente: la no aplicación de un gravamen (desgravado incluso por derogación de la norma tributaria que originalmente instituía el tributo). Sin embargo el término no aclara cuál es la razón legal por la cual no existe la obligación de pago. Visto de este modo, podrían quedar dentro de este concepto, los supuestos de exención tributaria, de liberación y reducción impositiva, sea esta parcial o total. Podrían también mencionarse aquellos supuestos que al no encajar en las restantes formas de beneficios fiscales, sean aquí incluidos de modo residual: tal como las normas que disminuyen para ciertos supuestos la alícuota tributaria ‘a cero’ (con lo cual existe el hecho imponible y el sujeto se transforma en contribuyente, pero la obligación tributaria es inexistente) y aquellas que establecen los denominados ‘regímenes promocionales’ para ciertas empresas o actividades realizadas en un cierto ámbito territorial (confrontar: Schurig, Harry, *obra citada*, páginas 198/199).

Asimismo, en cuanto a los *beneficios fiscales*, Corti sostiene que los mismos figuran constitucionalizados en el artículo 75, inciso 18, como “concesiones temporales de franquicias” y “recompensas de estímulo”, que las primeras se refieren a los llamados beneficios fiscales indirectos y las segundas a los que se conoce en doctrina como beneficios fiscales directos. Ambos tienen una *ratio* común: promover, inducir o estimular económicamente sectores productivos o regiones territoriales del país⁷⁹.

Además, expresa que, en el caso de los *beneficios fiscales indirectos*, se trata de normas jurídicas cuya función de promoción, estímulo o inducción económica, neutralizan el tributo por afectar alguno de los aspectos del hecho imponible o de la obligación tributaria. En este sentido cabe mencionar a las normas exentivas que neutralizan los aspectos material, espacial, temporal o subjetivo del hecho imponible; las normas que instituyen desgravaciones, entendiendo éstas como instrumentos que novan o convierten situaciones fiscales imposables en no imposables (en tanto se cumpla el destino o aplicación impuesto por el legislador), suscitando un efecto similar al de las exenciones: el no nacimiento de la obligación tributaria⁸⁰; las deducciones, que rebajan la base imponible; las reducciones, que rebajan la alícuota; las bonificaciones, que rebajan la suma de dinero o prestación objeto de la obligación tributaria; las liberaciones (exoneraciones), que dispensan del pago del impuesto; los diferimientos, que postergan dicho pago. De esta manera, el titular del beneficio deviene eximido de la

⁷⁶ Consiste en la retardación del momento en el que el contribuyente debe efectuar de forma válida el ingreso de los fondos debidos al Fisco y que usualmente se estructuran bajo la forma de moratorias o planes de facilidades de pago (la noción no alcanza ni incide sobre el *quantum* ni los conceptos debidos) (confrontar: Schurig, Harry, *obra citada*, página 199).

⁷⁷ Si bien este concepto guarda similitud con la exención, pues vulgarmente se dice que el contribuyente está ‘libre’ de la obligación de pago; mientras en la figura de la exención la obligación tributaria ya nacida, desaparece. Tal es el caso de las leyes de condonación de deudas, lo cual conlleva una suerte de ‘perdón’ y renuncia al ejercicio de cobro por parte de la Administración (confrontar: Schurig, Harry, *obra citada*, página 199).

⁷⁸ También es un concepto ambiguo. Pueden incluirse aquí todos aquellos casos en los cuales, si bien el hecho imponible se verificó y por ende, se generó la obligación tributaria, su cuantía disminuye, por lo que el monto a abonar resulta inferior al originalmente fijado. Suele aplicarse (más allá de las controversias que sobre ello se suscita) como forma de estímulo para que los contribuyentes regularicen su situación fiscal, otorgándose una ‘quita’ sobre la deuda existente. Por el contrario, no consideramos que puedan incluirse los casos de conductas gravadas con ‘alícuota reducida’, en tanto en estos casos, el *quantum* debido nunca se modifica, siendo siempre y originalmente el que la norma dispone para un subgrupo de supuestos dentro de la generalidad de los casos gravados a una alícuota mayor (confrontar: Schurig, Harry, *obra citada*, página 199).

⁷⁹ Corti, Arístides Horacio, *Acerca de los beneficios fiscales y la represión de sus malversaciones en las leyes penal tributarias*, Publicado en Suplemento de Derecho Económico febrero (2004), 45, Cita Online: AR/DOC/559/2004.

⁸⁰ Asimismo, menciona Corti que “*Las desgravaciones afectan la materia imponible (aspecto material u objetivo del hecho imponible) y no los aspectos subjetivo o cuantitativo de la obligación tributaria*”.

obligación tributaria total o parcialmente, liberado de su pago o beneficiado con un pago diferido y/o en cuotas⁸¹.

También, en lo que respecta a los *beneficios fiscales directos*, se trata de distintos mecanismos legales dirigidos a restituir el pago de impuestos ya efectuados. En este caso, también como función de promoción, estímulo o inducción económica⁸².

En tal dirección, se infiere que no constituyen beneficios fiscales las normas exentivas, deducciones o reintegros instituidos por razones distintas a las allí expuestas. Al respecto cabe señalar: 1) no toda exención constituye un beneficio fiscal. A veces el legislador denomina o califica de exenciones a supuestos de no sujeción. Como ejemplo, cuando las leyes provinciales de impuesto sobre los ingresos brutos eximen el ejercicio de actividades empresarias no lucrativas, ya que a su respecto se verifica un supuesto de no sujeción, en tanto dichas actividades se encuentran fuera del campo de la imposición autorizado por la ley federal de coparticipación, que sólo autoriza a las jurisdicciones provinciales a gravar actividades empresarias con fines de lucro; 2) no toda deducción constituye un beneficio fiscal. En el impuesto a las ganancias los gastos necesarios para obtener la renta o mantener la fuente resultan deducciones necesarias para que la base imponible guarde armonía con la materia imponible, cual es, gravar rentas o ganancias netas y no brutas. Sin perjuicio de ello, existen deducciones que sí son beneficios fiscales, por ejemplo: las normas que establecen amortizaciones aceleradas de los bienes de capital; 3) en materia de beneficios fiscales directos, no todo reintegro impositivo constituye un beneficio fiscal, por ejemplo el reintegro del “IVA compras” pagado por los exportadores a sus proveedores por bienes aplicados a las exportaciones no constituye un beneficio fiscal, sino el mecanismo técnico jurídico dirigido a hacer efectivos los principios que gobiernan al IVA: imposición en el país de destino y no exportación de impuestos, en otros términos, gravabilidad de las exportaciones a tasa cero⁸³.

⁸¹ Corti, Arístides Horacio, *obra citada*.

⁸² Corti, Arístides Horacio, *obra citada*.

⁸³ Con cita de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, sala V, sentencia del 17/3/97, autos “*Urundel del Valle*”, “*Impuestos*”, 1997-A, 1216. También, Guillermo A. Lalanne, *Delitos Tributarios. Aprovechamiento indebido de beneficios fiscales*, en Revista Argentina de Derecho Tributario, Universidad Austral, julio/septiembre 2003, N° 7, páginas. 613/614. A lo que cabe añadir que como lo establece el artículo VI del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y el Comercio (GATT) la restitución de tributos interiores con motivo de la exportación no constituye subsidio (cfr. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, sala B, 11/02/03, autos “*Pokorni*”, en Suplemento de Jurisprudencia Penal, La Ley, 30/06/03, página 3 y siguientes, en especial página 5, considerando 7°).

En relación con *cualquier otro beneficio de naturaleza tributaria nacional*, conviene aclarar que, se introduce en el nuevo marco normativo como posible medio comisivo la utilización de “cualquier otro beneficio de naturaleza tributaria” frente a las diversas especies incluidas taxativamente en el articulado en vigor, tales como reintegros, recuperos y devoluciones. Esto importaría no limitar la interpretación de la norma únicamente a los supuestos de subsidios⁸⁴.

Por último, la cláusula de cierre *cualquier otro beneficio* debe limitar los casos a aquellos que se vinculan con la finalidad de incentivación o de protección de los subsidios y excluir a los casos de meras repeticiones por pagos indebidos⁸⁵.

6.2 Descriptos esos elementos normativos del tipo, conviene especificar que, los reintegros, recuperos o devoluciones son supuestos en los cuales el contribuyente ha realizado el hecho imponible y ha ingresado el impuesto correspondiente al fisco nacional. De esta manera, ya no nos encontramos ante un *no ingreso* sino ante un desplazamiento patrimonial desde el Estado hacia el contribuyente a los efectos de incentivar o privilegiar una determinada conducta, inversión o región del país. Cabría matizar la afirmación anterior, señalando que no siempre el empleo de estas figuras puede ser equiparado a una medida incentivadora ya que, por ejemplo, en el caso de la devolución de IVA contemplada en el artículo 43 de la ley de IVA la finalidad perseguida por la norma no es incentivar las exportaciones sino permitir que el sujeto pasivo recupere los créditos fiscales originados en la compra de materias primas empleadas en la producción de bienes exportables⁸⁶.

En relación con los reintegros, recuperos y devoluciones, para Villegas son todas las situaciones contenidas en las distintas leyes y que implican una restitución de tributos o el pago de una suma de dinero a un contribuyente, como contrapartida de alguna actividad que se considera promovible, como por ejemplo, la ley 22.371, que

⁸⁴ Cámara de Diputados de la Nación, Sesiones Extraordinarias, 2017, Orden del Día n° 4, Comisión de Presupuesto y Hacienda (Impreso el día 13 de diciembre de 2017. Término del artículo 113: 22 de diciembre de 2017), páginas 158/159.

⁸⁵ Catania, Alejandro, *obra citada*, página 129.

⁸⁶ Lalanne, Guillermo A., *Delitos tributarios: aprovechamiento indebido de beneficios fiscales*. Publicado en Revista Argentina de Derecho Tributario (RADT), 2003 (julio-setiembre), 601. Extraído de La Ley-Thomson Reuters. Asimismo, afirma que: “*De esta manera, si partimos de la base que el IVA es un impuesto en el que se aplica el país de destino, es lógico que las exportaciones se graven a la tasa cero en el país de origen y se permita al exportador recuperar el IVA abonado en la etapa previa. Ahora bien, ¿puede sostenerse que nos encontramos ante una medida incentivadora? En nuestra opinión, creemos que no, por cuanto la devolución persigue como única finalidad devolver al exportador el impuesto abonado y restituir el normal funcionamiento y la técnica del impuesto que en su concepción no grava las exportaciones hacia otros países*”.

instituye el pago por el fisco de porcentajes de lo invertido en maquinarias y equipos nuevos⁸⁷.

Sin perjuicio de ser reiterativo, Catania expresa que, se debe aprovechar de reintegros, recuperos, devoluciones o cualquier otro beneficio de naturaleza tributaria. Por reintegro, recuperos o devolución se hace alusión a la restitución de tributos. Esta restitución puede tener dos fines totalmente diferentes: a) como devolución de lo acrecido sin causa como consecuencia del pago previo de un tributo cuando no correspondía; b) para promover una actividad o incentivar una industria, o el logro de cualquiera de las funciones que se mencionan por los incisos 18 y 19 del artículo 75 de la Constitución Nacional⁸⁸.

Como cabe observar, de la terminología legal se desprende que los reintegros, recuperos o devoluciones deben estar conectados con la noción de ayuda solidaria y no se trata de las repeticiones por pagos indebidos. Si con ardid o engaño se defrauda al fisco mediante una devolución por un supuesto pago indebido inexistente, el ilícito no encuadrará en este dispositivo sino que deberá hacérselo en la figura del fraude a la Administración Pública del artículo 174, inciso 5°, del Código Penal. Por otro lado, entendemos que aparte de las restituciones guiadas por la ayuda o auxilio, cualquier beneficio de naturaleza tributaria en que el fisco entregue fondos como víctima de ardid o engaño, está incluido en este ilícito del artículo 3°. La anterior ley 23.771 hablaba de subsidios de cualquier naturaleza, lo cual excedía incorrectamente el ámbito tributario⁸⁹.

Por otro lado, cabe reflexionar sobre el daño que ocasionan conductas como la que aquí se castiga. Los reintegros, recuperos y cualquier otro subsidio nacional, son beneficios promocionales mediante los cuales el Estado realiza esfuerzos para aumentar las fuentes de trabajo y de producción. Se trata de preceptos generales, los cuales, con las referidas conductas maliciosas, persiguen el deleznable objetivo de desapoderar al fisco de dinero bajo el pretexto de encontrarse en esa situación extraordinaria. Es una estafa en perjuicio de una víctima calificada, no solo por los objetivos que ésta persigue, sino también en virtud de la postura promocional cuyo objetivo es atraer y alentar con una diversidad de beneficios el fomento de las actividades productivas. Esta política

⁸⁷ Villegas, Héctor Belisario, *Régimen...*, 1995, página 303.

⁸⁸ Catania, Alejandro, *obra citada*, página 128. En la misma línea de ideas, confrontar: Vázquez, Daniel Rubén Darío, *Diferencias entre el aprovechamiento indebido de subsidios y la obtención fraudulenta de beneficios fiscales*. Publicado en: DPyC 2011 (octubre), 27/10/2011, 189. Cita Online: AR/DOC/2831/2011.

⁸⁹ Villegas, Héctor Belisario, *Régimen...*, 2007, página 280.

plausible es utilizada por los autores para montar el ardid o engaño defraudatorio que lleva a provocar un desprendimiento patrimonial erróneo del Estado⁹⁰.

En definitiva, el disfrute ilícito de beneficios fiscales no se refiere a las devoluciones de impuestos por razones de técnica tributaria. Esos no son propiamente beneficios fiscales, sino mecanismos jurídicos para adaptar el tributo al principio de capacidad económica o para delimitar su ámbito efectivo de aplicación⁹¹.

6.3 En relación con el término o adverbio *indebidamente* se hace referencia a lo que no debe o se hace ilícitamente.

Según Catania el aprovechamiento debe ser *indebido*, por otro lado, debe constituir una percepción⁹² y habrá aprovechamiento indebido de subsidios, en aquellos casos en que efectivamente se malogre la finalidad para la cual aquellos fueron instaurados, pues, sólo en estos casos será perjudicial el desprendimiento patrimonial que efectúa el Estado⁹³.

Será indebido, de un modo general, cuando no se reúnan las condiciones para acceder a ese beneficio, cuando se reúnen las condiciones para acceder a un beneficio y se lo percibe en mayor medida o reiteradas veces, o cuando, aun reuniéndose las condiciones para acceder a un beneficio y sólo se percibe ese mismo beneficio, se lo destina a una finalidad distinta que aquella para la cual fue creado. Ciertamente, deberá hacerse incurrir en error al organismo recaudador, en cada caso, sobre el aspecto que caracteriza lo indebido. En todos los casos será necesario analizar la legislación tributaria para determinar cada uno de estos aspectos que conforman el actuar debido⁹⁴.

7) El sujeto activo del delito es el obligado de la relación tributaria, o sea, es el sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria principal. En consecuencia, pueden ser los contribuyentes, los responsables solidarios y los sustitutos. Sin embargo, existe parte de la doctrina que, además de individualizar a ellos como sujetos también ubican personas que no necesariamente deben tener una calidad especial.

Aun así, el obligado es un elemento normativo más que contiene este tipo penal. En efecto, la ley 11.683 en sus artículos 5° y 6° establece quienes son los obligados a

⁹⁰ Villegas, Héctor Belisario, *Régimen...*, 2007, página 279.

⁹¹ Lalanne, Guillermo A., *obra citada*.

⁹² Catania, Alejandro, *obra citada*, página 129.

⁹³ Catania, Alejandro, *obra citada*, página 130.

⁹⁴ Catania, Alejandro, *obra citada*, página 123.

pagar el tributo⁹⁵. En el primer artículo son los responsables por deuda propia y los segundos son responsables por deuda ajena.

En efecto, entre los primeros se enumeran a todos aquellos que son realizadores del hecho imponible, llamados *contribuyentes*, a quienes se suman sus herederos y legatarios. Estos sujetos están obligados al pago de los gravámenes en la forma y oportunidad debidas, personalmente o por medio de sus representantes legales⁹⁶.

Los responsables por deuda ajena están obligados al pago con los recursos que administran, perciban o de que dispone⁹⁷. También integran la categoría de responsables por deuda foránea los responsables en forma personal y solidaria que responden con sus bienes propios y solidariamente con los deudores del tributo⁹⁸.

⁹⁵ Sujetos de los deberes impositivos. Responsables por deuda propia. Artículo 5° — *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 artículo 8°, inciso 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 o incapaces según el derecho común. b) Las personas jurídicas del Código Civil y las sociedades, asociaciones y entidades a las que el derecho privado reconoce la calidad de sujetos de derecho. 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 los 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. Responsables del cumplimiento de la deuda ajena. Artículo 6° — *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 aquéllos o que especialmente se fijen 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, 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 artículo 5° en sus incisos 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 aquéllos 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.**

⁹⁶ Villegas, Héctor Belisario, *Curso de finanzas...*, 2016, página 263.

⁹⁷ Villegas, Héctor Belisario, *Curso de finanzas...*, 2016, página 263.

⁹⁸ Artículo 8, ley 11.683. “Responsables en forma personal y solidaria con los deudores del tributo. Responden con sus bienes propios y solidariamente con los deudores del tributo y, si los hubiere, con otros responsables del mismo gravamen, sin perjuicio de las sanciones correspondientes a las infracciones cometidas:

a) Todos los responsables enumerados en los puntos a) a e), del inciso 1, del artículo 6° cuando, por incumplimiento de sus deberes tributarios, no abonaran oportunamente el debido tributo, si los deudores

no regularizan su situación fiscal dentro de los quince (15) días de la intimación administrativa de pago, ya sea que se trate o no de un procedimiento de determinación de oficio. No existirá esta responsabilidad personal y solidaria respecto de aquellos que demuestren debidamente que dicha responsabilidad no les es imputable subjetivamente.

En las mismas condiciones del párrafo anterior, los socios de las sociedades regidas por la Sección IV del Capítulo I de la Ley General de Sociedades N° 19.550 (t.o. 1984) y sus modificaciones, y los socios solidariamente responsables de acuerdo con el derecho común, respecto de las obligaciones fiscales que correspondan a las sociedades o personas jurídicas que ellos representen o integren.

b) Sin perjuicio de lo dispuesto en el inciso anterior y con carácter general, los síndicos de los concursos y de las quiebras que no hicieren las gestiones necesarias para la determinación y ulterior ingreso de los tributos adeudados por los responsables, respecto de los períodos anteriores y posteriores a la iniciación del juicio respectivo; en particular, tanto si dentro de los quince (15) días corridos de aceptado el cargo en el expediente judicial como si con una anterioridad de quince (15) días al vencimiento del plazo para la verificación de los créditos, no hubieran requerido a la Administración Federal de Ingresos Públicos las constancias de las respectivas deudas tributarias, en la forma y condiciones que establezca dicho organismo.

c) Los agentes de retención por el tributo que omitieron retener, una vez vencido el plazo de quince (15) días de la fecha en que correspondía efectuar la retención, si no acrediten que los contribuyentes han abonado el gravamen, y sin perjuicio de la obligación solidaria de los contribuyentes para abonar el impuesto no retenido desde el vencimiento del plazo señalado.

Asimismo, los agentes de retención son responsables por el tributo retenido que dejaron de ingresar a la Administración Federal de Ingresos Públicos, en la forma y plazo previstos por las leyes respectivas.

La Administración Federal de Ingresos Públicos podrá fijar otros plazos generales de ingreso cuando las circunstancias lo hicieran conveniente a los fines de la recaudación o del control de la deuda.

d) Los agentes de percepción por el tributo que dejaron de percibir o que percibido, dejaron de ingresar a la Administración Federal de Ingresos Públicos en la forma y tiempo que establezcan las leyes respectivas, si no acrediten que los contribuyentes no percibidos han abonado el gravamen.

e) Los sucesores a Título particular en el activo y pasivo de empresas o explotaciones que las leyes tributarias consideran como una unidad económica susceptible de generar íntegramente el hecho imponible, con relación a sus propietarios o titulares, si los contribuyentes no regularizan su situación fiscal dentro de los quince (15) días de la intimación administrativa de pago, ya sea que se trate o no de un procedimiento de determinación de oficio.

La responsabilidad del adquirente, en cuanto a la deuda fiscal no determinada, caducará:

1. A los tres (3) meses de efectuada la transferencia, si con una antelación de quince (15) días ésta hubiera sido denunciada a la Administración Federal de Ingresos Públicos.

2. En cualquier momento en que la Administración Federal de Ingresos Públicos reconozca como suficiente la solvencia del cedente con relación al tributo que pudiera adeudarse, o en que acepte la garantía que éste ofrezca a ese efecto.

f) Los terceros que, aun cuando no tuvieran deberes tributarios a su cargo, faciliten por su culpa o dolo la evasión del tributo, y aquellos que faciliten dolosamente la falta de ingreso del impuesto debido por parte del contribuyente, siempre que se haya aplicado la sanción correspondiente al deudor principal o se hubiere formulado denuncia penal en su contra. Esta responsabilidad comprende a todos aquellos que posibiliten, faciliten, promuevan, organicen o de cualquier manera presten colaboración a tales fines.

g) Los cedentes de créditos tributarios respecto de la deuda tributaria de sus cesionarios y hasta la concurrencia del importe aplicado a su cancelación, si se impugnara la existencia o legitimidad de tales créditos y los deudores no regularizan su situación fiscal dentro de los quince (15) días de la intimación administrativa de pago.

h) Cualesquiera de los integrantes de una unión transitoria de empresas, de un agrupamiento de colaboración empresarial, de un negocio en participación, de un consorcio de cooperación o de otro contrato asociativo respecto de las obligaciones tributarias generadas por la asociación como tal y hasta el monto de estas últimas.

i) Los contribuyentes que por sus compras o locaciones reciban facturas o documentos equivalentes, apócrifos o no autorizados, cuando estuvieren obligados a constatar su adecuación, conforme las disposiciones del artículo sin número incorporado a continuación del artículo 33 de esta ley. En este caso responderán por los impuestos adeudados por el emisor, emergentes de la respectiva operación y hasta el monto generado por esta última, siempre que no puedan acreditar la existencia y veracidad del hecho imponible". Para mayor precisión sobre los sujetos, confrontar: Héctor Belisario Villegas, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. 2016, Décima edición actualizada y ampliada, editorial Astrea, páginas 262/276.

Sentado todo lo expuesto, existen autores que se manifiestan en que se requiere una *calidad especial* para ser considerados sujeto activos del presente delito.

En este orden de ideas, Catania menciona que el sujeto es el obligado, en principio el sujeto pasivo de la relación tributaria⁹⁹. Asimismo, deberá constatarse que el sujeto activo reviste el carácter de obligado frente al tributo con respecto al cual se relacionan específicamente los reintegros, recuperos, devoluciones o subsidios, pues éstos deben ser de naturaleza tributaria. Esta circunstancia implica que si el despliegue del engaño abarca la simulación del carácter de obligado (sujeto pasivo del tributo) de la persona que realiza la maniobra ardidosa, la conducta no podrá resultar típica de este delito¹⁰⁰.

Para Macchi debe verificarse la existencia de un deber tributario anterior por parte del sujeto activo que haya dado origen al beneficio y considera que, en este artículo, se pune a los obligados que son beneficiarios de entregas de dinero u órdenes de pago por parte del Estado¹⁰¹. Además aclara que el sujeto obligado debe serlo en función del subsidio de que se trate. Si se trata de reintegros, recuperos, devoluciones o drawback, lo será quien haya concretado la operación previa que da lugar a los créditos ficticios. Por tanto, siempre será menester la existencia de un deber tributario anterior para el sujeto activo¹⁰².

Comparte esta línea doctrinal Thomas, quien dice que el sujeto activo es el obligado y esto presupone una obligación tributaria previa. Es decir, no puede cometer el delito un indigente que un día se viste como “ejecutivo” y simulando ser un gran contribuyente, engaña al funcionario del fisco haciéndole creer que, a su respecto, concurre una circunstancia que da lugar a la devolución de un impuesto. Estará ausente uno de los elementos de la autoría –la calidad de obligado- y, por tanto, el hecho no se adecuará a este tipo penal¹⁰³.

En contra de la postura de la exigencia de una determinada calidad especial del sujeto activo se encuentran autores como Chiara Díaz, Edwards y Villegas, entre los más importantes.

Chiara Díaz explica que no hay exigencia de determinada calidad especial del autor, pudiendo serlo cualquier obligado como contribuyente fiscal que realice algunas de las acciones para recibir ilegítimamente un subsidio fiscal, sin que sea necesario que

⁹⁹ Catania, Alejandro, *obra citada*, página 132.

¹⁰⁰ Catania, Alejandro, *obra citada*, páginas 132/133.

¹⁰¹ Macchi, Juan Carlos, *obra citada*, página 188.

¹⁰² Macchi, Juan Carlos, *obra citada*, página 186.

¹⁰³ Thomas, Ricardo G. *Régimen Penal Tributario. Ley 24.769, 1997*, primera edición, Editorial Ad-Hoc, página 53.

reúna la condición de comerciante, industrial o inversor, ni que esté inscripto en regímenes especiales de promoción. La mayor gravedad de la ofensa deriva de la calidad pública del sujeto damnificado y del carácter de los fondos afectados, todo lo cual justificaba se le diera un tratamiento autónomo a esta figura singular dentro del delito de estafa, superando la descripción de una simple tentativa contemplada en el artículo 4° de la ley como tipo de peligro¹⁰⁴.

En palabras de Edwards, el sujeto activo debe ser el obligado, sin que la norma requiera una determinada calidad especial; basta con que el agente emplee algún ardid o engaño que provoque error en el fisco, a fin de percibir el subsidio¹⁰⁵.

Villegas expresa que el autor no debe tener una calidad especial que especifique la ley. Puede ser cualquier obligado como contribuyente fiscal que realice algunas de las acciones descritas por la norma para percibir ilegítimamente un subsidio nacional directo, sin que sea necesario que reúna las condiciones de comerciante, industrial o inversor, ni que esté inscripto en regímenes especiales de promoción. Concretamente los sujetos activos pueden ser los sujetos pasivos tributarios (contribuyentes, responsables, sustitutos) y otros terceros que perciben el dinero mal habido mediante las maniobras descritas, sin estar necesariamente ligados al Estado por una obligación tributaria y sin revestir determinada calidad especial¹⁰⁶.

A mayor abundancia, los sujetos activos pueden ser los sujetos pasivos tributarios (contribuyentes, responsables, sustitutos) u otros terceros que perciben el dinero mal habido mediante las maniobras descriptas y sin estar necesariamente ligados al Estado por una obligación tributaria¹⁰⁷.

Borinsky, Galván Greenway, López Biscayart y Turano consideran que es un delito especial. Y dentro de los delitos especiales, debe estimarse que es un delito especial propio, ya que la cualificación es exigida desde el tipo base. No debe perderse de vista, además, que la cualificación que el tipo exige para el autor guarda coherencia con el deber extrapenal cuya infracción motiva la incriminación¹⁰⁸. De más está aclarar que la cualificación se exige para el autor y no para el partícipe, cuya responsabilidad se

¹⁰⁴ Chiara Díaz, Carlos Alberto, *Ley penal tributaria y previsional N° 24.769*, 1997, Rubinzal-Culzoni, primera edición, Santa Fe, páginas 260/261.

¹⁰⁵ Edwards, Carlos Enrique, *Régimen Penal Tributario. Ley 24.765 y 24.769*, 2000, Editorial Astrea, 4° edición, página 36.

¹⁰⁶ Villegas, Héctor Belisario, *Régimen...*, 2007, páginas 278/279.

¹⁰⁷ Villegas, Héctor Belisario, *Curso de finanzas...*, 2016, página 473.

¹⁰⁸ Borinsky, Mariano Hernán, Galván Greenway, Juan Pedro y López Biscayart, Javier y Turano, Pablo, *Régimen Penal Tributario y Previsional, ley 24.769 con las reformas de la ley 26.735*, 2012, Rubinzal-Culzoni Editores, 1° edición, página 52.

rige por las disposiciones generales del Código Penal (artículos 45 y siguientes) en virtud de la previsión del artículo 4º de ese catálogo y con las limitaciones a la accesoriad de la participación derivadas de la caracterización del delito como de infracción a un deber¹⁰⁹.

Sin perjuicio de ello, afirman que la acción típica consiste en aprovechar, lo cual significa lograr un provecho cuantificable en términos crematísticos. No es necesario que el que aproveche sea quien realizó el ardid o el engaño. Basta que se valga de él. Si quien realiza el ardid además se aprovecha, será autor o coautor aun cuando no sea el sujeto pasivo de la relación tributaria, ya que el tipo no exige una cualificación especial en el autor. En cambio, responderá como partícipe si no se aprovecha pero realiza o facilita el ardid para que el autor logre el provecho¹¹⁰.

8) En otro orden de ideas, el delito se consuma cuando el obligado obtiene un beneficio por una suma superior a la estipulada en el artículo 3º de la ley.

El delito en comentario es de daño, estos tipos de delitos se dan cuando se modifica materialmente el mundo exterior e implica una efectiva lesión del bien jurídicamente protegido. En tal sentido, es un delito que lesiona la hacienda pública en sentido dinámico. Sin perjuicio de ello, al contrario de un delito de daño, aisladamente se sostiene que este delito es una figura de peligro concreto¹¹¹.

Ahora bien, se expiden al unísono la doctrina en cuanto a que debe haber una percepción efectiva del dinero por parte del obligado tributario.

En tal sentido, el tipo requiere la necesidad de una recepción efectiva, de un indebido desplazamiento patrimonial para que se dé el tipo, así como también su carácter autónomo. El legislador alcanza con esta previsión, no ya conductas tendientes a no ingresar al organismo fiscal aportes por tributos como sucede con los artículos 1º y 2º, sino aquellas consistentes en ardid es que se proponen engañar al fisco para obtener de éste una percepción y en la medida que ella supere la condición objetiva de punibilidad. Se trata de una figura autónoma con caracteres propios debido a ese desplazamiento patrimonial; es decir, que esa autonomía no está dada sólo por el modo del accionar -ardid para engañar y así obtener una percepción-, sino también por esa

¹⁰⁹ Borinsky, Mariano Hernán, Galván Greenway, Juan Pedro y López Biscayart, Javier y Turano, Pablo, *obra citada*, página 53.

¹¹⁰ Borinsky, Mariano Hernán, Galván Greenway, Juan Pedro y López Biscayart, Javier y Turano, Pablo, *obra citada*, página 88.

¹¹¹ Díaz Ortiz, José María y Marconi, Roberto, *Nueva Política criminal en materia tributaria*, Doctrina Tributaria, n° 303 Errepar, Febrero 1997, página 808.

percepción misma; reflejando de ese modo la referida independencia con ambos lados del articulado de la ley¹¹².

Según Macchi el delito se consuma cuando el obligado obtiene una suma superior a la indicada en el artículo en concepto de un beneficio de naturaleza tributaria. Asimismo, el mismo debe concretarse en uno o varios actos, pero siempre dentro del límite temporal de un año calendario o presupuestario¹¹³.

Se trata de la percepción efectiva de tales subsidios. Otra vez vuelvo a mencionar que, no se trata ya a no abonar el tributo, como en todos los supuestos antecedentes, sino a conseguir un indebido desplazamiento patrimonial por parte del fisco. Por tanto, el delito no consiste en evadir sino en una forma especial agravada de estafar. En el tipo se verifica la estructura propia de la estafa, ardid o engaño, error en la víctima y desplazamiento patrimonial provocado por el error. Se entendió que en razón del carácter especial de la víctima y la gravedad propia de la ofensa, la figura merecía un tratamiento autónomo dentro de la ley penal tributaria¹¹⁴.

Criticando la postura de los que entienden ver en este artículo un delito de peligro concreto, Villegas indica que, si el delito se consuma con el aprovechamiento y la condición objetiva de punibilidad requiere que el monto de lo percibido supere lo estipulado en la norma en el ejercicio anual, no se advierte que la cuestión quede reducida al simple peligro, ya que hubo desprendimiento patrimonial¹¹⁵.

Por su parte, Virgolini y Silvestroni indican que el tipo del artículo 3° de la ley describe una conducta que comparte casi por completo la estructura del tipo de estafa del artículo 172 del Código Penal. El resultado típico consiste en el aprovechamiento de reintegros, recuperos, devoluciones o cualquier otro beneficio nacional, provincial o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires de naturaleza tributaria por el monto establecido legalmente. El resultado no se satisface con el mero reconocimiento del derecho a obtenerlos, sino que requiere su efectiva percepción como entrega dineraria o devengamiento¹¹⁶.

¹¹² Vázquez, Daniel Rubén Darío, *Diferencias entre el aprovechamiento indebido de subsidios y la obtención fraudulenta de beneficios fiscales*. Publicado en: DPyC 2011 (octubre), 27/10/2011, 189. Cita Online: AR/DOC/2831/2011.

¹¹³ Macchi, Juan Carlos, *obra citada*, página 191.

¹¹⁴ Villegas, Héctor Belisario, *Régimen...*, 2007, página 278.

¹¹⁵ Villegas, Héctor Belisario, *Curso...*, 2016, página 474.

¹¹⁶ Virgolini, Julio y Silvestroni, Mariano, *obra citada*, página 208. Asimismo, los autores expresan que si comparamos con la pena de la defraudación del artículo 174, inciso 5° en función del artículo 172 “*No existe motivo racional para que el perjuicio irrogado a la rama tributaria de la Administración Pública sea de mayor gravedad que el sufrido, a guisa de ejemplo, por reparticiones públicas que celebran*

En síntesis, el delito se perfecciona cuando se haya percibido el dinero en concepto de beneficio proveniente de las arcas del Estado, pero además Catania afirma que debe concluirse que la consumación podrá coincidir, en algunos casos, con aquel momento, pero en otros casos, la frustración del fin para el cual se otorgó el subsidio - que caracteriza el aspecto indebido del aprovechamiento y fundamenta materialmente el aspecto perjudicial del desprendimiento patrimonial- podrá resultar sobreviviente a aquel momento y por lo tanto éste será el momento de la consumación¹¹⁷.

Por otro lado, a modo de ejemplo, dado que se habría efectuado un desplazamiento patrimonial indebido por parte del fisco a favor de la sociedad cuestionada por la cual la AFIP-DGI pagó anticipadamente sumas de dinero en concepto de reintegros mediante el cómputo de créditos por exportaciones efectuadas por la contribuyente, lo cuales posteriormente resultaron impugnados, aquella conducta encontraría tipificación legal en la modalidad consumada del artículo 3º, por lo que no sólo en principio resulta errónea la calificación atribuida a los hechos por la defensa (artículo 4º), sino que además la conducta habría superado la etapa de la tentativa, también a contrario de lo sostenido por aquella defensa¹¹⁸.

Por último, no resulta ocioso destacar que, la figura contemplada por el artículo 4º de la ley penal tributaria, el hecho punible consiste en lograr mediante ardid o engaño, por acción u omisión los instrumentos necesarios para aprovecharse del Estado obteniendo el traspaso de fondos del patrimonio fiscal para beneficiar al autor. Para su consumación, basta con la obtención de los instrumentos aptos para alcanzar el propósito del aprovechamiento indebido, aunque este último no se verifique. La diferencia con el tipo previsto en el artículo 3º es que en éste se castiga el aprovechamiento ardidoso de restituciones o subsidios, mientras que el artículo 4º reprime las maniobras fraudulentas realizadas con ese fin, pero sin conseguir un resultado dañoso, de allí que sea un delito de peligro¹¹⁹.

contratos defraudatorios en beneficio de empresarios privados; tan similar es el deber de lealtad del contratante o proveedor del Estado como el del contribuyente aparentemente acreedor de subsidios”.

¹¹⁷ Catania, Alejandro, *obra citada*, página 131.

¹¹⁸ De Llano, Hernán y Ramayón, Nicolás (Directores), *Los delitos económicos en la jurisprudencia Sistematización según la teoría del delito*. 2010, 1º edición, Buenos Aires, Abeledo Perrot, con cita de la Sala B de la Cámara Nacional Penal Económico, causa 55.071, reg. 374/07, 12/6/2007 – incidente de excepción de falta de acción en causa “Refinería de Grasa Sudamericana SA s/ inf. ley 24.769”, página 97.

¹¹⁹ Confrontar la Sala III de la Cámara Federal de Casación Penal, causa FMP 31014333/2012/3/1/CFC1, caratulada: “*Caputo, Marcela s/recurso de casación*”, Registro nro.: 52/17, sentencia del 23 de febrero de 2017. Asimismo, se afirma que, como consecuencia de lo expuesto, el “aprovechamiento” del beneficio obtenido (reintegro del I.V.A.), por no alcanzar las sumas reintegradas a los montos establecidos en el

9) En relación con las previsiones del artículo 42 del Código Penal, en cuanto a que: “...con el fin de cometer un delito determinado comienza su ejecución, pero no lo consuma por circunstancias ajenas a su voluntad”, hay unanimidad en que la figura admite la tentativa.

Villegas menciona que el delito es de daño y admite tentativa. La norma exige dos niveles de realización: por un lado, una primera etapa consistente en el desarrollo de artimañas para aprovechar indebidamente de beneficio de naturaleza tributaria. Pero en una segunda etapa se requiere también la consumación dada por el resultado de percibir por tal concepto la suma estipulada en el artículo, con lo que recién se perfecciona el delito¹²⁰.

En este mismo orden de ideas, la norma exige dos estadios de realización: por un lado, el preparatorio, consistente en el despliegue de artificios y de astutos medios engañosos con la finalidad directa de aprovechar indebidamente el autor de reintegros, recuperos, devoluciones o cualquier otro beneficio de naturaleza tributaria -lo cual satisfacía el accionar descripto en el artículo 4º de la ley- y, por el otro, el consumativo, dado con el resultado de la percepción por ese concepto de una suma que supere el monto fijado en la normativa, con lo que recién entonces se habrá de perfeccionar o consumir este delito. Estamos en presencia de un ilícito de resultado o de daño concreto, donde la falta de percepción por el autor del monto dinerario pretendido deja el *iter criminis* en el primer nivel, en grado de tentativa¹²¹.

Catania admite la tentativa y expresa que por el desarrollo de actos u omisiones engañosas se aprecia la existencia de una exteriorización de una voluntad contraria a la norma de conducta, que objetivamente, ventila existencia del peligro y, por lo tanto, debe apreciarse el comienzo de ejecución con el despliegue de aquellas actividades. Estos casos engañosos deben encontrarse inequívocamente orientados a la percepción del subsidio¹²².

artículo 3º de la Ley 24.769 (con la modificación introducida por la Ley 26.735) carece de relevancia penal, mas no deja fuera del ámbito penal la conducta denunciada en lo atinente a la “obtención” del reconocimiento del beneficio por parte de la A.F.I.P. que encuadra en el artículo 4. También, en el mismo orden de ideas, Sala III de la Cámara Federal de Casación Penal, causa FPA 3970/2013/2/CA1 - CFC1, caratulada: “*Dacunda, Marta Cecilia s/recurso de casación*”, Registro nro.: 1110/16, sentencia del 26 de agosto de 2016.

¹²⁰ Villegas, Héctor Belisario, *Régimen...*, 2007, página 282.

¹²¹ Chiara Díaz, Carlos Alberto, *obra citada*, página 261. En la misma línea argumental, confrontar: Villegas, Héctor Belisario, *Régimen...*, 2007, página 282.

¹²² Catania, Alejandro, *obra citada*, página 131.

También, Riquert acepta la tentativa y dice que es factible que el agente desista voluntariamente. Un ejemplo problemático de esto último sería que haya obtenido el subsidio que no le corresponde y decida no percibirlo, con lo que el desistimiento del artículo 3° se concreta porque este no se consuma y, sin embargo, la evitación de su pena no significará que, a la vez, no se hubiera consumado la conducta prohibida por el artículo 8° (obtención fraudulenta de beneficios fiscales) y fuera merecedor de la correspondiente a este¹²³.

El despliegue de un ardid, destinado a procurar la percepción de un subsidio, implica comienzo de ejecución. Hay que analizar si la tentativa de ese hecho se subsume bajo el artículo 42 del Código adjetivo y si es punible, entonces, según lo normado por el artículo 44 del mismo código o si se adecua a la figura del artículo 4° de la ley penal tributaria. En efecto, lo primero es la solución correcta. La presentación engañosa ante el fisco importa conocer la suma que se pretende percibir ilícitamente. Por otro lado, el artículo 4° no discrimina acerca de sumas de dinero y se refiere, en general, a cualquier clase de beneficio fiscal y no solo a subsidios. Todo esto muestra a la tentativa del hecho del artículo 3° como más disvaliosa que la consumación del delito del artículo 4° y que el primero presenta rasgos especiales frente al segundo (el artículo 3° sólo se refiere a subsidios y fija un monto mínimo como elemento del tipo). En conclusión, la tentativa del aprovechamiento indebido por encima del monto fijado en la figura desplaza la aplicación del tipo del artículo 4°¹²⁴.

A mayor abundamiento, la figura permite la tentativa, puesto que el *iter criminis* requiere un ardid o engaño, cuyo objetivo puede ser truncado por factores ajenos a la voluntad del sujeto activo. Si el obligado obtiene el beneficio y por factores ajenos no lo cobra, es tentativa del artículo 3° y no consumación del artículo 4°, porque el artículo bajo estudio determina la calidad de obligado, el objeto del delito (subsidios) y el monto¹²⁵.

Se ha resuelto que, se desprende cabalmente que no se ha consumado el delito previsto en el artículo 3° de la ley penal tributaria por faltar el requisito de la percepción de dinero, por lo que la conducta descrita en el tipo aludido ha quedado en su principio

¹²³ Riquert, Marcelo Alfredo, *obra citada*, páginas 164/165.

¹²⁴ Thomas, Ricardo, *obra citada*, páginas 55/56.

¹²⁵ Macchi, Juan Carlos, *obra citada*, página 191.

de ejecución y, por tanto, procede procesar a los imputados en orden al delito previsto y penado por el artículo 3° de la ley de mención en grado de tentativa¹²⁶.

Por ultimo, Borinsky especifica que, quienes consideran que el modo de computar el monto evadido es un elemento del tipo objetivo, por coherencia, deberían admitir como de tentativa punible la hipótesis del error sobre el *quantum* aunque no se arribe objetivamente al límite, puesto que el tipo objetivo de todos modos se presentaría completo (quiere percibir mas del monto estipulado). Este problema en cambio no se les presentaría a quienes consideran la cuestión como condición objetiva de punibilidad, ya que el monto evadido es siempre objetivo¹²⁷.

10) En otro orden de ideas, se encuentra en la figura en comentario el monto dinerario que debe superar “...*la suma de un millón quinientos mil de pesos (\$ 1.500.000)*”. En relación con la suma se suscitan diferentes cuestiones. La primera es si resulta necesaria su imposición. La segunda radica en los motivos por los cuales cobra relevancia establecer su naturaleza jurídica. Y, unido a ella, en tercer lugar, es definir cuál es su naturaleza jurídica.

Previo a cualquier consideración, conviene aclarar que, la ley 27.430 tiene previsto la creación de la Unida de Valor Tributaria (UVT), que consiste en una unidad de medida de valor homogénea que, entre otros, se habrá de aplicar en la ley penal tributaria.

¹²⁶ Confrontar la Cámara Federal de Apelaciones de Tucumán en los autos: *Molinari, Eduardo Domingo Y Otros*, resolución del 12/12/2008. Publicado en: LLNOA2009 (junio), 489. Cita Online: AR/JUR/24032/2008. En tal sentido, sostuvo que, respecto a la presunta comisión del delito previsto por el art. 3° de la ley 24.769 en grado de tentativa, que es una de las modificaciones a la calificación legal dispuesta por el *a quo* en la resolución apelada. Es dable señalar que el objeto de la figura consiste en reintegros, recuperos, devoluciones o cualquier otro subsidio nacional directo de naturaleza tributaria, los que importan la entrega efectiva de dinero y no simplemente un resultado ventajoso. El delito se consuma cuando se percibe el dinero en efectivo por más de la suma estipulada en el tipo o una orden de pago. Ahora bien, del informe presentado por la apoderada de la AFIP-DGI en respuesta a una requisitoria judicial, se desprende que no se habrían efectuado las devoluciones de saldos de libre disponibilidad de IVA y/o compensaciones de IVA solicitados por los imputados, habiendo sido denegados dichos pedidos. Más aún, en la presentación aludida la AFIP-DGI expresa que teniendo en cuenta que el encartado Eduardo Domingo Molinari presentó ante el Organismo Federal los formularios 746 mediante los cuales solicita al Fisco le devuelva y/o transfiera saldos de libre disponibilidad en el impuesto al valor agregado logrados a través de la manipulación del régimen jurídico de retenciones, es dable sostener que tal conducta se encontraría subsumida en los términos del art. 3 de la ley 24.769, desde que a través de tal presentación Eduardo Molinari habría ‘intentado’ obtener un beneficio patrimonial ilegítimo por montos que exceden la condición objetiva de punibilidad prevista en el citado dispositivo legal. De su lectura, se desprende cabalmente que no se ha consumado el delito previsto en el art. 3° de la ley 24.769 por faltar el requisito de la percepción de dinero, por lo que la conducta descrita en el tipo aludido ha quedado en su principio de ejecución y, por tanto, procede procesar a los imputados en orden al delito previsto y penado por el art. 3° de la ley 24.769 en grado de tentativa (art. 42 del CP).

¹²⁷ Borinsky, Mariano Hernán, Galván Greenway, Juan Pedro y López Biscayart, Javier y Turano, Pablo, *obra citada*, página 67.

Asimismo, esta unidad de valor tributario tendrá vigencia al momento de la comisión de las respectivas conductas punibles, con lo cual se intenta superar los problemas de la aplicación del principio de la ley penal más benigna en adelante, ante la modificación de los pisos de punibilidad y esencialmente mantener un criterio homogéneo y más justo de límites a la represión penal, sin generar distorsiones notables entre los hechos más antiguos con los nuevos, si se mantienen los montos sin actualizar¹²⁸.

10.1 Existe en la doctrina una postura crítica de establecer un monto de dinero en la figura penal.

En tal sentido, Macchi expresa que el tema de la tipificación de los delitos en función del monto parece establecer un privilegio para la delincuencia económica, si se la compara con aquellas figuras que atentan contra la propiedad. Bien es cierto que la capacidad patrimonial del Estado, en relación con los particulares, es sustancialmente diferente. También que la capacidad de absorción del daño sufrido y, por ende, el real menoscabo en la universalidad del patrimonio que puedan sufrir uno y otro es casi imposible de parangonar. Las dificultades también se extienden, en el momento de discernir la entidad del daño, en el ámbito de los particulares, donde una afectación puede ser nada para unos y todo para otros¹²⁹.

También en este mismo sentido, Haddad manifiesta que no se debió fijar un mínimo legal en cuanto al monto pues al tratarse de un delito de resultado y no de peligro, como lo es el previsto en el artículo 4° de la ley, quien utiliza un beneficio fiscal aceptado y proyectado para fomentar determinada actividad económica o región, no solo está defraudando al fisco nacional, sino también, por dos vías, a la sociedad toda. En efecto, la primera de estas vías es la expectativa puesta por la sociedad en los proyectos o actividades que implican beneficios fiscales y no son cumplidos y la segunda radica en que esa misma sociedad debe aportar más para cubrir los gastos fiscales, pues los contribuyentes que gozan de beneficios fiscales aportan menos que lo que deberían, o nada. Lo expuesto es válido tanto para el caso de la sociedad de fomento que obtuvo la exención del impuesto a las ganancias porque su objetivo era la creación de una biblioteca pública y nunca dispuso de un libro para los vecinos, como para el supuesto del diferimiento de impuestos con respecto a mil hectáreas destinadas a

¹²⁸ Manonellas, Graciela Nora, *Régimen penal tributario (Ley N° 27.430 -29/12/2017)*, en la Revista de Derecho Tributario, en el sitio web: www.lejister.com.

¹²⁹ Macchi, Juan Carlos, *obra citada*, página 133.

producir aceitunas y aceite de oliva y ni siquiera se ha desmalezado el diez por ciento de esa superficie. Los beneficios fiscales son necesarios, pero su utilización debe estar debida y rigurosamente controlada, pues, como se puede concluir, si ella es deficiente el perjuicio para la sociedad es doble¹³⁰.

Para finalizar, Martos Núñez dice que conductas de este tenor no deben escapar de la esfera penal por el perjuicio que ocasionan a la economía nacional y el disvalor ético social que la práctica de tan insolidarios comportamientos genera en el resto de los ciudadanos¹³¹.

10.2 En otro orden de ideas, sentado que fuere la existencia de un monto determinado en la figura en comentario, es de suma importancia establecer si la suma es una condición objetiva de punibilidad o un elemento del tipo.

En primer lugar, cobra relevancia a los fines del error. En efecto, para quienes consideran que los montos constituyen una condición objetiva de punibilidad, el error sobre la cuantía mínima resulta irrelevante. Pues, al encontrarse el monto dinerario separado causalmente del ardid empleado, los aprovechamientos por una cuantía superior a los \$ 1.500.000 siempre constituirán conductas típicas de la ley penal tributaria¹³². En contraste, quienes entienden que los montos constituyen elementos del tipo abarcados por el dolo del autor, el error sobre el *quantum* resulta determinante. En esta línea de pensamiento, la intención de evadir por más de \$ 1.500.000, aunque no se alcance esa cifra por un error de cálculo (numérico), el autor se ganará la pena de

¹³⁰ Haddad, Jorge Enrique, *obra citada*, páginas 74/75. Lo descripto por el autor lo efectúa al comentar el artículo 2º inciso c) de la ley penal tributaria, pero la misma explicación -entiendo- vale para el artículo examinado en el presente trabajo.

¹³¹ Martos Núñez, Juan Antonio, *Derecho penal económico*, Montecorvo, Madrid, 1987, página 337. Aunque luego reconoce que la bondad de estos argumentos tropieza con la dificultad de determinar los límites de separación entre el ilícito penal y el ilícito administrativo según la gravedad de la defraudación, locución que, por excesivamente genérica, entiende que vulnera dos principios fundamentales sobre los que se asienta el derecho penal democrático, cuales son el principio de legalidad y el de la concreción al hecho; en otras palabras, el derecho fundamental a la seguridad jurídica en materia impositiva desautoriza, en todo caso, que el juez y menos aún, la Administración Pública, determine lo que en cada caso concreto haya de estimarse como defraudación grave a la hacienda estatal, autónoma o local. Así lo ha entendido el legislador, que siempre, con más o menos acierto, recurre al criterio de las cuantías para la determinación del perjuicio patrimonial causado a la hacienda pública, en coherencia con la naturaleza de estas infracciones constitutivas de delitos de resultado. No debe ocultarse, sin embargo, que la fijación de estos límites es materia bastante delicada en la que confluyen factores económicos, como la inflación; criterios político criminales en orden al control de la economía sumergida de una parte, y la decidida voluntad política, materializada en una inspección eficaz sobre todas aquellas personas que, por su elevada capacidad económica, tiene mas obligaciones con el fisco, es decir, con la sociedad (ver páginas 338/339).

¹³² Lopetegui, Robertino D., *El Monto Mínimo en el Delito de Evasión Fiscal*, extraído el día 17/12/2019 del sitio web <http://www.pensamientopenal.com.ar/system/files/2017/10/doctrina45887.pdf>. Con cita de Orce, Guillermo y Trovato, Gustavo F. *Delitos Tributarios: Estudio analítico del régimen penal de la Ley 24.769*. 2008, Editorial Abeledo Perrot, página 94.

tentativa¹³³. Inversamente, quienes hayan planificado evadir el pago de tributos por un importe igual o inferior al monto estipulado, pero por un error de cálculo han superado el monto, se encontrarían al margen de la ley penal tributaria y podría ser aplicable la ley 11.683¹³⁴.

En segundo término, se afirma que la distinción es de importancia a los fines de la aplicación de la ley penal más benigna. En tal sentido, se sostiene que una de las excepciones a la aplicación del principio de ley penal más benigna, lo constituye –según la opinión de varios autores- las modificaciones que sólo alteran el *quantum* de la conducta punible, en tanto se entiendan como condiciones objetivas de punibilidad. Estas se encuentran fuera del tipo penal y actúan como presupuestos para la punibilidad, por lo que no necesitan ser alcanzadas por el conocimiento o posibilidad de conocimiento del sujeto. Su aplicación, resulta independiente de la “culpabilidad” del autor y suelen considerarse meros requisitos de perseguibilidad del delito, que refieren al derecho procesal penal y no al derecho penal. De allí que su variación, al no modificar el tipo penal, queda fuera del alcance de este principio, debiéndose mantener la punición para estas conductas conforme la ley vigente al tiempo de la comisión del delito. Por el contrario, quienes entienden que los montos consignados en las leyes penales tributarias constituyen elementos del tipo, lo asimilan a un elemento fundamental de su construcción, caracterizador de la conducta reprimida, alcanzado por la volición del autor. Consecuentemente un incremento en los montos mínimos desincrimina las conductas que anteriormente fueron punibles. Finalmente, enrolados en una visión más definitoria, se considera que el carácter de elemento del tipo o de condición objetiva de punibilidad de los montos mínimos resulta irrelevante, dado que el principio de ley penal más benigna debe inexorablemente aplicarse, atento la jurisprudencia existente y el carácter de orden público de las normas que lo estatuyen¹³⁵.

10.3 En otro orden de ideas, el mensaje de elevación del Poder Ejecutivo al Congreso de la Nación, del proyecto de ley, que luego se convirtió en la ley 27.430, se afirma que: “*En lo respectivo a la conducta punible, dado el tiempo transcurrido desde la última modificación en 2011, se entiende oportuno actualizar los montos de las*

¹³³ Lopetegui, Robertino D., *obra citada*. Con cita de Orce, Guillermo y Trovato, Gustavo F. *Delitos Tributarios: Estudio analítico del régimen penal de la Ley 24.769*. 2008, Editorial Abeledo Perrot, página 94.

¹³⁴ Lopetegui, Robertino D., *obra citada*.

¹³⁵ Schurig, Harry, *Ley Penal Tributaria: actualización y retroactividad*, Publicación: Revista de Derecho Tributario, Número 1, Junio 2012. Fecha: 12-06-2012. Cita: IJ-LXIV-749. Asimismo, confrontar Alberto Sandhagen, *Sobre los montos de la Ley Penal Tributaria y la aplicación de la ley penal más benigna. A propósito de la ley 27.430*. Publicado en RDP 2019-5, 07/05/2019, 906. Cita Online: AR/DOC/1238/2019

condiciones objetivas de punibilidad de cada uno de los delitos tipificados en la ley a fin de adecuarlos a la realidad económica imperante, consecuente con el objetivo tenido en cuenta originariamente desde la vigencia de la ley 24.769, y antes la ley 23.771, que fue sancionar penalmente únicamente a las conductas graves”.

No obstante ello, no es un camino lineal que con el obrar del legislador al momento de sancionar la ley 27.430 se acabara el arduo debate suscitado sobre la naturaleza jurídica de esos elementos del delito; por lo tanto, resulta pertinente su desarrollo. En efecto, existen dos posturas diferenciadas, por un lado, la que sostiene que es una condición objetiva de punibilidad y la otra vertiente afirma que se trata de elementos del tipo.

Previo a cualquier consideración, la afectación al bien jurídico se concreta en un aspecto de la Hacienda Pública: el erario, por lo que podría interpretarse como una modalidad específica del delito que contempla el artículo 174, inciso 5º, del Código Penal. En cuanto a su relación con aquél, debe señalarse que ello dependerá del tratamiento o naturaleza jurídica que se reconozca al límite cuantitativo que este artículo del régimen penal tributario también contempla. Si en este supuesto se lo considera un elemento del tipo objetivo, la defraudación que no alcance el monto quedaría íntegramente abarcada por el delito del Código Penal. En cambio si se sostiene que el monto defraudado también constituye una condición de punibilidad, debería descartarse que quede un remanente punible cuando no se alcanza el monto límite, ya que el mismo se establece por el legislador por razones de política criminal, no interesando al Estado la punición de las conductas que no alcancen la cuantía mínima establecida¹³⁶.

Ahora bien, los que se enrolan en la primer postura, se encuentran Catania¹³⁷, Haddad¹³⁸, Riquert¹³⁹, como así también Villegas, quien expresa que si lo obtenido es un monto inferior a lo estipulado en la ley, la conducta estafatoria descrita queda al margen de la figura que ha reservado para los desplazamientos patrimoniales perjudiciales al fisco de cierta envergadura. Es decir que el monto mínimo mencionado constituye una condición objetiva de punibilidad¹⁴⁰.

Chiara Díaz sostiene que el monto inferior al establecido en el artículo desincrimina la conducta estafatoria descripta, reservada entonces para los

¹³⁶ Borinsky, Mariano Hernán, Galván Greenway, Juan Pedro y López Biscayart, Javier y Turano, Pablo, *obra citada*, página 87.

¹³⁷ Catania, Alejandro, *obra citada*, páginas 131/132.

¹³⁸ Haddad, Jorge Enrique, *obra citada*, página 107.

¹³⁹ Riquert, Marcelo Alfredo, *obra citada*, página 161 y siguientes.

¹⁴⁰ Villegas, Héctor Belisario, *obra citada*, página 300.

desplazamientos patrimoniales perjudiciales al Fisco de cierta envergadura, con lo cual se quiere aliviar la tarea de los organismos de la administración de justicia, seguramente para concéntralos en los casos más resonantes y de mayor perjuicio, donde el interés público reclama eficacia. Dicho monto mínimo es una condición objetiva de punibilidad, cuya ausencia impone el sobreseimiento en favor del encartado¹⁴¹.

Igualmente, si lo obtenido es un monto inferior al estipulado por la norma, la conducta estafatoria descrita queda al margen de la figura que se ha reservado para los desplazamientos patrimoniales perjudiciales al fisco de cierta envergadura. En el debate parlamentario, los legisladores argumentaron que no se deseaba abarrotar a la justicia llenándola de papeles que le imposibiliten investigar delitos importantes¹⁴².

Es decir que el monto mínimo mencionado constituye una condición objetiva de punibilidad y, por lo tanto, el ilícito no puede ser castigado en función de este precepto. No obstante, no aceptamos en la tesis de Chiara Díaz según la cual de darse la conducta estafatoria y si lo sustraído es inferior a lo establecido en la norma, se imponga el sobreseimiento a favor del encartado. Para sostener lo anterior tenemos en cuenta que cuando el resultado de una maniobra ardidosa determina una entrega de dinero indebida al sujeto activo en perjuicio de la administración pública, la conducta queda también atrapada por el artículo 174, inciso 5, del Código Penal. Es decir, si lo estafado supera el monto mínimo, puede darse la existencia de un concurso ideal (artículo 54 del Código Penal), lo que llevaría a que se aplicase solamente la sanción mayor, o sea, la del artículo 3° de la ley. Si la defraudación lleva a un fraude en perjuicio de la Administración Pública por menos del monto, será aplicable la figura del artículo 174, inciso 4, del Código Penal¹⁴³.

En la segunda postura, se encuentra Ayala Marquez quien menciona que la cuantía establecida como resultado debe ser abarcada y querida por el autor. Ello, implica un límite a la intervención del *ius puniendi*, ya que no se protege cualquier lesión, sino las graves, que se identifican con el perjuicio causado como resultado de la

¹⁴¹ Chiara Díaz, Carlos Alberto, *obra citada*, página 262. En este mismo orden de ideas, Corti menciona que: "...si la obtención o aprovechamiento de beneficios fiscales fuese inferior al piso del art. 1° (para beneficios fiscales indirectos) y del art. 3° (para beneficios fiscales directos) la conducta devendrá atípica e insusceptible de ser subsumida en el fraude a la administración pública del Código Penal, por aplicación del principio de especialidad y la doctrina de la Cámara Nacional de Casación Penal en la materia" (confrontar: *Acerca de los beneficios fiscales y la represión de sus malversaciones en las leyes penal tributarias*, Publicado en Suplemento de Derecho Económico febrero (2004), 45, Cita Online: AR/DOC/559/2004). También, ver nota 58.

¹⁴² Villegas, Héctor Belisario, *Régimen...*, 2007, página 283.

¹⁴³ Villegas, Héctor Belisario, *Régimen...*, 2007, página 283.

lesión; el precepto penal está cumpliendo con el principio de intervención mínima y la naturaleza de última *ratio* a él asignada¹⁴⁴.

También, Macchi estima que se trata de una circunstancia del tipo objetivo que debe ser abarcada por el dolo¹⁴⁵.

En este sentido, se razona que si la tipicidad se integra con el tipo material u objetivo y el tipo subjetivo, el primero se compone de acción y resultado y éste a su vez se cuantifica con los montos mínimos establecidos por la ley, de suerte tal que el tipo subjetivo (doloso, para todas las figuras de la ley penal tributaria) debe comprender el conocimiento de que se está evadiendo o aprovechando indebidamente de dichos montos mínimos. La cuantía establecida como resultado debe ser abarcada y querida por el autor e implica un límite a la intervención del *ius puniendi*, ya que no se protege cualquier lesión, sino las graves, que se identifican con el perjuicio causado como resultado de la lesión. El precepto penal cumple con el principio de intervención mínima y la naturaleza de última *ratio* a él asignada. En definitiva, se trata de una circunstancia del tipo objetivo que debe ser abarcada por el dolo. Es decir que, los umbrales o pisos cuantitativos integran la conducta delictiva (antecedente de la norma penal tributaria) y no el consecuente como requisito de la pena¹⁴⁶.

Pessoa señala que los montos o sumas de dinero evadidos, defraudados, etcétera, al fisco relevados por los diferentes tipos de la ley penal tributaria, así, los montos de los artículos 1º, 2º, 3º, etcétera, son el resultado de las distintas acciones típicas y por lo tanto, son elementos del tipo objetivo y no son condiciones objetivas de punibilidad. Dicho con mayor precisión, el monto de la evasión u otro delito, es el resultado del injusto¹⁴⁷.

¹⁴⁴ Ayala Gómez, Ignacio, *El delito de defraudación tributaria: artículo 349 del Código penal*, Editores: Madrid, Cívitas, 1988, página 245.

¹⁴⁵ Macchi, Miguel Ángel, *obra citada*, página 136 y siguientes.

¹⁴⁶ Corti, Arístides Horacio M., *Acerca de la política punitiva y de la llamada condición objetiva de punibilidad en los delitos tributarios y previsionales de la ley 24.769*, Publicado en: Suplemento Especial Derecho Económico febrero (2004), 27/02/2004, 38. Cita Online: AR/DOC/550/2004. Con cita de la sentencia del Tribunal Oral en lo Penal Económico N° 3, sentencia del 14/4/00, autos “Velazco Agustín” considerando IX, cuando para precisar si la conducta desplegada por el imputado encuadra típicamente en las previsiones del art. 9º de la ley 24.769, apunta que resulta menester que el monto no ingresado superase la suma de \$5000 por cada período. Esto es que computa a dicho piso cuantitativo como elemento objetivo del tipo y no como presupuesto de la pena.

¹⁴⁷ Pessoa, Nelson R., *Los montos relevados por la ley penal tributaria: elementos del tipo objetivo o condiciones objetivas de punibilidad*, Publicado en: DPyC 2012 (marzo), 06/03/2012, 18. Cita Online: AR/DOC/480/2012. Asimismo, el autor dice que: “Ante tal postulado, es posible que se pueda ensayar una posible crítica cuya estructura argumental sería más o menos así: imaginemos que una persona resulta imputada de la evasión del impuesto a las ganancias correspondiente a cierto período por la suma de \$ 675.237 (que resulta de la determinación de oficio). ¿Cómo es posible que el autor sepa y quiera evadir por esa suma? En otras palabras ¿cómo podría el dolo llegar a tener semejante grado de

También, Casal, Romero Victorica y Vigliero sostienen que el límite cuantitativo fijado en la norma integra el tipo objetivo de la figura y que, como tal, debe ser alcanzado por el dolo del autor¹⁴⁸. Por lo tanto, el error sobre el monto de lo defraudado descartaría el dolo¹⁴⁹.

Sin perjuicio de ello, es importante relevar que Orce y Trovato manifiestan que las discusiones parlamentarias consideran los montos mínimos condiciones objetivas de punibilidad pero, en realidad, funcionan normativamente, de manera indiscutible, como elementos del tipo. En cualquier caso, si fuera discutible qué es, no lo es porque el legislador o las discusiones parlamentarias -que no son el texto de la ley- afirman una u otra cosa¹⁵⁰. También, sostienen que, según esta interpretación bondadosa, el legislador, al decir que el monto mínimo es condición objetiva de punibilidad, no pretende cambiar la dogmática jurídico-penal, sino que está diciendo, de manera breve, a los aplicadores del derecho (básicamente a los jueces) que deben tratar al monto mínimo *como si fuera*, en sus consecuencias jurídicas, una condición objetiva de punibilidad¹⁵¹.

Resulta relevante destacar la opinión de Borinsky, que luego de hacer un recuento de autores de uno y otro lado, o sea que están a favor que el monto evadido pertenezca a un elemento del tipo objetivo y los que sostiene que es una condición objetiva de punibilidad, concluye con que, lo cierto es que la consideración al monto evadido en uno u otro sentido es una cuestión prácticamente irrelevante a los fines de dar curso a un expediente penal, especialmente a partir del sistema determinativo de la deuda previsto por la ley penal tributaria. En efecto, tanto en el inicio de un proceso penal, como en una

precisión de conocimiento? Respuesta. Un ejemplo a los fines de desarrollar la idea: una persona golpea con un garrote a otro y le causa lesiones graves, por ejemplo, inutilidad laboral por más de 30 días. En caso de condena, el dolo que se le atribuye ¿comprendía y quería provocar una lesión que causara tal incapacidad laboral, por ejemplo, dificultad para caminar por más de treinta días? Es evidente que no. Como tampoco cuando alguien dispara contra otro con un arma desde cierta distancia y lo mata con intención homicida, su dolo no llega hasta el detalle de la lesión que el proyectil causa en cierto órgano de la víctima y que provoca determinadas consecuencias en el organismo de quien muere. El dolo aprehende en términos intelectuales y volitivos ciertos aspectos de la acción y otros inevitablemente quedan fuera de él. De lo contrario no sería posible imputar en términos de dolo (aquí no es posible tratar las conocidas cuestiones sobre lo que es materia de los componentes intelectuales y volitivos del dolo, por ejemplo, errores esenciales y no esenciales, desvíos de cursos causales, anticipos y atrasos de cadenas causales, etc.)”.

¹⁴⁸ Casal, Federico Luis; Romero Victorica, Manuel y Vigliero, Juan Pablo, *Delitos de la ley penal tributaria, Ley n° 24.769*. Primera edición, Buenos Aires, Ediciones Tecnicas Empresarias, 2008, página 114.

¹⁴⁹ Casal, Federico Luis; Romero Victorica, Manuel y Vigliero, Juan Pablo, *obra citada*, página 117.

¹⁵⁰ Orce, Guillermo, Trovato, Gustavo F., *Actualización de los montos mínimos de la defraudación tributaria y principio de legalidad penal*, Publicado en: SJA 25/04/2012, 25/04/2012, 3 -. Cita Online: AR/DOC/6566/2012.

¹⁵¹ Orce, Guillermo, Trovato, Gustavo F., *Porque lo dice la ley: el monto mínimo como condición objetiva de punibilidad*, Publicado en: RDP 2018-3, 07/03/2018, 457. Cita Online: AR/DOC/4369/2017.

de las formas de su culminación, hay un punto en común: la referencia a un delito. En un caso, referido a la presunción sobre su comisión (acto promotor); y, en el otro, a la certeza sobre su efectiva comprobación (condena penal). Pero en ambos, se está haciendo alusión a una acción típica, antijurídica, culpable y punible. Con esto quiere decir que ya sea que el monto evadido forme parte del tipo penal o que constituya una condición de punibilidad, lo cierto que en el proceso penal, en todo momento se hace referencia al concepto de delito, término que es abarcativo de los dos niveles de análisis en que se centraba la discusión precedentemente descripta; por lo tanto, sería demostrativo de la irrelevancia práctica de la distinción en cuestión¹⁵².

11) Por último, trataré el aspecto temporal de la figura en comentario, esto es, cuando se supera el monto estipulado en la norma “...*en un ejercicio anual*”. De más esta decir que, es otro elemento normativo que contiene el tipo objetivo; por lo tanto, es necesario efectuar una valoración jurídica a fin de determinar su significado.

Macchi manifiesta que, el aspecto temporal que resalta la figura, al hacer referencia a un ejercicio anual, puede suscitar dificultades, ya que la expresión técnicamente se refiere a un ejercicio comercial propio de los entes ideales. Sin embargo, no advertimos ninguna razón para alejarnos del principio básico establecido a partir de la delimitación del delito de evasión simple. Por tanto, si bien aquella expresión está reservada a las personas jurídicas, para las físicas corresponde atenerse al año calendario¹⁵³.

Sin perjuicio de ello, la exigencia de ejercicio anual importa la creación por parte del legislador de una unidad de conducta con un aspecto temporal establecido normativamente. Todo lo que se vincule con el tributo dentro de esa unidad temporal integra la unidad de hecho que la ley estableció. El ejercicio de las personas físicas cierra el 31 de diciembre de cada año, mientras que la fecha de cierre de los ejercicios de los entes ideales se pacta estatutariamente¹⁵⁴.

Corresponde tener en cuenta que la vida de las personas jurídicas se divide en ejercicios comerciales o económicos. El ejercicio comercial o económico de una empresa es el período en el que se mide la situación financiera y económica; es cada uno de los sucesivos periodos de tiempo de igual duración en que, a efectos contables y

¹⁵² Borinsky, Mariano, *Derecho penal económico y de la empresa*, 2004, Editorial Ad-Hoc, primera edición, páginas 106/107.

¹⁵³ Macchi, Juan Carlos, *obra citada*, páginas 190/191.

¹⁵⁴ Borinsky, Mariano Hernán, Galván Greenway, Juan Pedro y López Biscayart, Javier y Turano, Pablo, *obra citada*, páginas 64/65.

de gestión, se fracciona el desarrollo temporal de la actividad económica financiera de persona jurídica. Se trata, generalmente, de un ciclo de doce meses y es frecuente que coincida con el año natural, pero no es obligatorio dado que la fecha de cierre lo elige cada persona jurídica según su conveniencia, al momento de su creación, estableciéndolo en el estatuto constitutivo. Excepcionalmente, el ejercicio comercial de una persona jurídica puede ser inferior a un año, lo cual puede suceder el año de su constitución y el de su disolución. Por otro lado, a los fines fiscales, las personas físicas también cuentan con un ejercicio comercial pero, a diferencia de las personas jurídicas, éste siempre coincidirá con el año calendario, o sea, será desde el 1° de enero al 31 de diciembre¹⁵⁵.

Ahora bien, la cuestión dilemática que se plantea en la doctrina es si se calculan todas las cantidades percibidas en un año calendario o si se deben separar por beneficio obtenido a los fines de su cómputo.

En la última postura, en cuanto al modo de calcular el monto defraudado, se dice que, el legislador vuelve a establecer un período anual vinculado con el ejercicio del agente. Sin embargo, en este supuesto, no previó que los subsidios se separen de ningún modo. A todo evento debe recordarse que una interpretación sistemática del régimen, lleva a que deben separarse por tributos, los retenidos o percibidos, a fin de calcular el límite cuántico del delito de apropiación indebida de tributos, por lo que es previsible que se separe a los fines del cálculo del monto defraudado, subsidios tributarios de distinta fuente¹⁵⁶.

Asimismo, se sostiene que, la conducta indica que se refiere a un solo subsidio y no a la sumatoria de varios. Ello resultaría congruente con toda la sistemática de la ley, que a partir del artículo 1° pone el acento en la punición *por cada tributo y por cada ejercicio o periodo*¹⁵⁷.

Al contrario de ello, Catania menciona que desde el punto de vista que involucra al aspecto temporal previsto por el delito, la ley exige que aquella cifra a la cual se hizo referencia sea superada durante un ejercicio anual¹⁵⁸. En este caso y por las características particulares de esta figura delictiva, parecería lógico apartarse de los

¹⁵⁵ Mazzón, Mariela y Anzorreguy, Diego, *obra citada*, páginas 587/588.

¹⁵⁶ Borinsky, Mariano Hernán, Galván Greenway, Juan Pedro y López Biscayart, Javier y Turano, Pablo, *obra citada*, páginas 87/88.

¹⁵⁷ Macchi, Juan Carlos, *obra citada*, página 189.

¹⁵⁸ Catania, Alejandro, *obra citada*, página 132. Asimismo, menciona que: “...las sumas percibidas en conceptos de reintegros, de recuperos, de devoluciones, o de cualquier otro subsidio a los cuales se hace referencia por aquella normativa, deberá adicionarse entre sí para determinar si e ha sobrepasado la condición objetiva de punibilidad, o no” (ver página 131).

conceptos de la evasión tributaria en cuanto a que el ejercicio anual consistirá, para las personas físicas no organizadas en forma de empresa, en el año calendario y para las sociedades comerciales, aquel período se superpondrá con el ejercicio económico de la sociedad y equiparar el ejercicio anual al año presupuestario. Sin embargo, existen radicales diferencias en el modo de vincular los sucesos que componen el hecho delictivo con aquel periodo. En efecto, en el caso de la evasión tributaria, habrán de computarse todos aquellos hechos imposables (por cada tributo) producidos durante un periodo anual, mientras que en el caso del aprovechamiento indebido, el criterio para el cálculo del monto no se efectúa teniendo en cuenta todas las maniobras tendientes a la obtención de la percepción del dinero producidas durante un año, sino que se computan todas las cantidades percibidas durante un año¹⁵⁹.

Por otro lado, Riquert muestra que el artículo 3° reclama que se perciban subsidios por más de \$ 1.500.000 en un ejercicio anual y que para llegar a esa suma no es necesario que se trate de un solo subsidio o beneficio de naturaleza tributaria, pudiéndosela conformar por la sumatoria de varios obtenidos por distintos arditos. Finalizando ese ejercicio anual y, reiteradas exitosamente tales maniobras fraudulentas (u otras), en el ejercicio siguiente, estaremos frente a un concurso real o materia de delitos¹⁶⁰.

En otro orden de ideas, se afirma que, la ley solo indica que el monto de lo defraudado debe determinarse por cada ejercicio anual y nada dice respecto de los subsidios. Cabe preguntarse entonces de qué manera se calculará el monto de lo defraudado cuando el mismo comprenda varios subsidios y cada uno de ellos se refiera a un tributo diferente. Algunos autores, entienden que debe entenderse que el artículo 3° se refiere a las maniobras desarrolladas respecto a cada subsidios en particular. Sin embargo, el al contrario de ello, puesto que el análisis del sistema implementado en la ley indica que cuando ella ha querido que el monto se calcule por cada tributo o agravante por separado, así lo ha indicado en forma expresa. Además, se advierte que el legislador, cuando ha querido en esta hipótesis fraccionar la conducta, expresamente lo ha señalado parcializando la maniobra en ejercicios anuales. Ello indica que la cuestión no le ha pasado inadvertida y que si nada ha dicho respecto de los subsidios, resulta

¹⁵⁹ Catania, Alejandro, *obra citada*, página 132. Como ejemplo expone que: “*Esto quiere decir que si se solicita la entrega en concepto de subsidios por \$50.000 durante el año 2001, \$50.000 durante el año 2002 y \$50.000 durante el año 2003 pero, por cualquier motivo, el beneficiario percibe los \$150.000 durante el año 2003, habrá de considerarse cumplida la condición objetiva de punibilidad*” (ver página 132, ejemplo con la C.O.P. de \$100.000).

¹⁶⁰ Riquert, Marcelo Alfredo, *obra citada*, página 164.

claro que no ha querido considerar cada uno de ellos por separado. Por lo tanto, corresponde considerar en forma conjunta a la totalidad de los subsidios recibidos durante un mismo ejercicio anual, aunque se refieran a tributos diferentes¹⁶¹.

Haddad expresa que, la norma no aclara la composición del monto, por ende, corresponde la sumatoria de reintegros, recuperos, devoluciones, o cualquier otro beneficio para alcanzar el mínimo, siempre que se lo obtenga en un ejercicio anual entendiendo como tal el presupuestario nacional o local, toda vez que es una entrega de dinero del Estado nacional a un contribuyente, con lo que le período es del 1° de enero al 31 de diciembre de cada año¹⁶².

Por último, Thomas indica que, si el sujeto se aprovechare indebidamente de varios subsidios durante el mismo año, todos ellos habrán de computarse. No interesa cuándo se hubiere desplegado el ardid, lo relevante es cuándo se cobra¹⁶³. Asimismo, sostiene que, la exigencia de que lo percibido lo sea en un ejercicio anual crea situaciones desiguales. ¿Qué diferencia esencial habrá entre quien percibe el monto estipulado entre el 15 y 30 de diciembre de un mismo año y otro que los percibe entre el 30 de diciembre y el 5 de enero? El primer sujeto será punible por el delito consumado y el segundo por la tentativa. Tal vez hubiera sido requerir, alternativamente, que fuera percibido o reconocido en un mismo ejercicio anual o quitar el límite temporal¹⁶⁴.

12) He llegado al final. Mi objetivo en estas páginas no era otro que describir la figura típica y mostrar un conjunto de problemas que presentan los distintos elementos que integran el delito de *aprovechamiento indebido de beneficios fiscales*. Es innegable que quedaron muchos autores sin tratar para realizar esa tarea. Pero confío en que esta contribución haya cumplido, al menos, con las misiones de identificación del problema y esbozo de las propuestas teóricas que le dan solución.

¹⁶¹ Casal, Federico Luis; Romero Victorica, Manuel y Vigliero, Juan Pablo, *obra citada*, páginas 114/115.

¹⁶² Haddad, Jorge Enrique, *obra citada*, página 107.

¹⁶³ Thomas, Ricardo, *obra citada*, página 55.

¹⁶⁴ Thomas, Ricardo, *obra citada*, página 56.