

LA EVASIÓN SIMPLE Y EL ARDID O ENGAÑO. INTRODUCCIÓN.

La evasión simple se encuentra prevista en el artículo 1° de la Ley 24.769 que la define de la siguiente manera: “Será reprimido con prisión de dos a seis años el obligado que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión, evadiere total o parcialmente el pago de tributos al Fisco Nacional, al fisco provincial o a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, siempre que el monto evadido excediere la suma de cuatrocientos mil pesos (\$ 400.000) por cada tributo y por cada ejercicio anual, aun cuando se tratase de un tributo instantáneo o de período fiscal inferior a un año”.

Puede decirse que evadir significa evitar, eludir, sustraerse o escaparle al pago total o parcial de un tributo, en este caso, utilizando un ardid o engaño. Y la acción típica consiste en evadir el pago de tributos al Fisco nacional mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión.

De todos modos la conceptualización y análisis de la figura de la evasión simple, no es el objeto de este trabajo, el cual claramente insumiría de mayor aliento. Sino que el objetivo de este breve trabajo es, circunscribiéndonos a la figura de la evasión simple, hacer un estudio pormenorizado del ardid y engaño requerido por el tipo.

A tal fin, propongo en primer término un análisis de los conceptos de ardid y engaño. En segundo término me referiré a la necesidad de que este ardid sea idóneo. Y por último, hago incapié en los problemas que dicha necesidad acarrea en los supuestos especiales en los cuales la presencia de un ardid idóneo se halla discutida.

ARDID O ENGAÑO. IDONEIDAD.

Núñez afirma que el ardid lo constituye el despliegue de artificios o maniobras, simuladoras de una realidad, mientras que el engaño consiste en la simple aserción, por palabras o actos, expresa o implícitamente, de que es verdadero lo que en realidad es falso.¹

Si bien es clara la definición de Núñez, actualmente pueden encontrarse numerosas definiciones sobre ardid y engaño. De todas ellas podemos decir que el ardid puede definirse como un “artificio, medio empleado hábil y mañosamente para el logro de

¹ NÚÑEZ, Ricardo, p. 328,

algún intento” y al engaño como la “falta de verdad en lo que se dice, hace, cree, piensa o discurre”; asimismo engañar significa “dar a la mentira apariencia de verdad” o “inducir a alguien a tener por cierto lo que no es, valiéndose de palabras o de obras aparentes y fingidas”.

Así, constituye ardid cualquier artificio o medio empleado hábil y mañosamente para el logro de algún intento, mientras que engaño es la falta de verdad en lo que se dice o se hace o, en otros términos, que el sujeto pasivo padezca el error que es su consecuencia.

Puede decirse entonces que el concepto de engaño cubre la forma activa (ardid o despliegue externo de medios dirigidos a disimular la real capacidad contributiva) sin que sea dable considerar incurso en un comportamiento delictivo el contribuyente que incumpla ciertos deberes fiscales, tales como resultan ser la falta de presentación de declaraciones juradas o la presentación de declaraciones juradas inexactas, hipótesis sobre las que volveremos más adelante. Sino que resulta imprescindible que el ardid o engaño utilizado sea o resulte apto para producir el error el Fisco Nacional o Local.

Al respecto opina Villegas² que las maniobras descritas no tienen por objeto hacer incurrir al fisco en error y de tal manera, apoderarse de su patrimonio. Lo que se quiere, mediante el astuto despliegue de maniobras ardidas o engañosas, es que el fisco no advierta que sufrió el daño, quedando de tal manera el delito impune. Para ello, dice, es requisito esencial que sea idóneo, es decir, debe tener la aptitud suficiente para burlar al fisco.

Así, debe incorporar un artificio o engaño, una puesta en escena o mise en scene capaz de inducir a error a la administración impidiéndole el conocimiento exacto de la deuda tributaria.³

EL SUPUESTO DE OMISIÓN DE PRESENTACIÓN DE DECLARACIÓN JURADA.

Si bien el tipo leal del art. 1 prevé la variante omisiva, creo firmemente que la simple omisión de presentar una declaración jurada determinativa no puede configurar “per se” el ardid o engaño típico requerido.

² VILLEGAS, Héctor B. Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario. 9° ed. Ampliada y actualizada. Ed. Astrea. 2009. P. 585.

³ PEREZ ROYO, Fernando, Derecho Financiero y Tributario. Parte general, Ed. Civitas, Madrid, España, 1991, p. 246 y siguientes. Citado por CARLOS MARIA FOLCO, en Estado de Derecho y Sistema Penal. Ley Penal Tributaria y previsional. Ed. La Ley. 2012.

Si vemos todo el contexto de la norma, es claro que surge la incriminación de un actuar y no de un no actuar, y además el elemento ardidoso requiere el conocimiento por parte del obligado de la existencia de una obligación tributaria y la voluntad de evadir su pago mediante la no presentación de la declaración jurada. De todas formas resulta muy dudosa la idoneidad del ardid para engañar al fisco, habida cuenta que los vencimientos de las declaraciones juradas están previamente establecidas por el organismo y es difícil creer que la falta de presentación de la declaración jurada debida, pueda convencer al fisco de que no existe obligación alguna. Más aun cuando el deber de declarar persiste aun cuando no resulte impuesto determinado; por lo cual la administración fiscal puede intimar la presentación de la misma y forzar así al responsable a declarar su verdadera obligación tributaria o bien a ocultarla, pero esta vez a través de un ardid más idóneo que ahora si podría ser configurativo del delito de evasión. En caso contrario, la simple omisión no debería trascender la órbita contravencional de la ley 11.683.

Así se ha expedido la Cámara Federal de Córdoba, en su sala B, cuando dijo: “Si se omiten datos relevantes con una finalidad evasora no habrá duda que estaremos en presencia de un delito, no así si lo acontecido es la no presentación de dicha declaración, puesto que ello puede deberse a diversas circunstancias que como en el caso de autos, imposibilitaron su presentación en término”⁴.

En el mismo sentido, Chiara Díaz, “La falta de presentación de declaración jurada en tiempo oportuno no es comprendida dentro de la figura de la evasión, por no existir ardid o engaño requerido por la figura. Ello, sin perjuicio de que eventualmente pueda configurar una infracción de naturaleza administrativa”⁵.

La Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico ha resuelto que corresponde sobreseer en orden al delito de evasión tributaria a quien habría omitido presentar declaraciones juradas desde que, dicho proceder no implica el despliegue de ardid o engaño requerido para la configuración del mencionado delito máxime cuando, el Fisco pudo determinar los tributos adeudados con los elementos documentales proporcionados por el contribuyente y las declaraciones omitidas fueron presentadas extemporáneamente⁶. En su voto, el Dr. Bonzón manifiesta: si el contribuyente no obstaculizó la determinación de sus obligaciones tributarias y los montos sujetos de impuestos se liquidaron a partir de los libros y documentos aportados por él, debe concluirse que, más allá de la omisión de presentar la declaración jurada no se advierte un despliegue adicional ardidoso exigido a efectos de la configuración del delito de evasión tributaria.

⁴ Autos “Rametta, Ana María s/ Infracción Ley 24.769”, CFed. Córdoba, sala B, del 29/4/2004.

⁵ CHIARA DIAZ, Carlos Alberto – FOLCO, Carlos María. Estado de derecho y sistema penal. Ley penal Tributaria y Previsional n° 24.769 y N° 26.735. Ed. La ley. 2012.

⁶ CN Penal Económico, Sala A, 30/04/2008, “Frigosol S.R.L.”.

Al respecto tiene dicho Sequeira “La omisión de presentación de declaración jurada, por si sola, no tiene idoneidad para evadir tributos. El comportamiento que la ley describe como “declaración engañosa, ocultación maliciosa o cualquier otro ardid o engaño”, no puede entenderse incurrido por el mero incumplimiento al deber de presentar una declaración jurada que el Organismo de recaudación puede igualmente exigir. Tampoco la omisión de presentar declaraciones juradas “informativas” permite tener por acreditado el delito de evasión tributaria.⁷

Para Orce y Trovato, si el sistema de determinación de los impuestos que corresponde pagar estuviera “cerrado” por una norma que dijera que la omisión de la presentación de la declaración jurada será interpretada en el sentido de que ese contribuyente no debe pagar nada por el ejercicio correspondiente a la declaración omitida, entonces sí, en ese caso, pero sólo en ese caso, la omisión de presentar una declaración jurada que daría un saldo positivo para pagar podría tener el significado de un engaño a la Administración, ya que ésta se encontraría, en virtud de esa regla, en el error de creer que nada se le debe. Pero en un sistema sin esa regla, el significado autónomo de una omisión de presentar declaración jurada no puede significar un delito penal.⁸

Es claro que la falta de presentación de la declaración jurada puede deberse a un simple olvido, negligencia, ignorancia u otra razón. De este modo la falta de presentación para aquellos que estén obligados determina una simple infracción administrativa prevista en la ley 11.683. Ahora, si se omiten datos relevantes con una finalidad evasora, sumado a otras maniobras ardidosas, entonces sí, puede ser que estemos frente a un delito de la ley 24.769, pero la sola omisión de presentar la declaración jurada no constituye ardid idóneo.

SUPUESTO DE PRESENTACIÓN DE DECLARACIÓN JURADA EN CERO.

Ahora bien, existen ocasiones y por diversas razones en que el contribuyente no llega a presentar la declaración jurada en tiempo y forma, como por ejemplo, por atrasos en la contabilidad. Y, muchas veces intimado, para evitar una sanción formal de falta de presentación de una declaración jurada, presenta una declaración jurada en “cero” o “sin movimiento”.

⁷ SEQUEIRA, Marcos Alberto. Régimen Penal Tributario. Ley 24.769 con la reforma de la ley 26.735. Ed. La Ley. 2012.

⁸ ORCE, Guillermo y TROVATO, Gustavo Fabián, Delitos Tributarios, Abeledo Perrot, 2008,

Al respecto dice Sequeira⁹: La presentación de la declaración jurada “sin movimiento”, no constituye, por sí sola, un ardid con entidad suficiente para eludir el control del organismo recaudador. La evasión debe ser consecuencia de una efectiva maniobra ardidosa concebida de manera que realmente pueda impedir o dificultar gravemente el debido control del ente recaudador. En esas condiciones, dice Sequeira, la mera declaración incorrecta no se encuentra acompañada de aquel despliegue adicional ardidoso mencionado; toda vez que el organismo de recaudación toma conocimiento de la misma a raíz de lo declarado por el propio contribuyente, esto es, la declaración jurada con saldo cero o sin movimientos. Resulta obvio que la suma reclamada difícilmente haya podido mantenerse oculta a través de una declaración “sin movimiento alguno”. Es decir, concluye que la idoneidad de la presentación en cero o sin movimiento no alcanza para configurar una ocultación que permita eludir o dificultar el control por parte del Fisco.

Resulta claro que la falsedad de una Declaración Jurada de IVA presentada “en cero” por ejemplo, sería fácilmente detectada por el fisco con sólo verificar los libros de Ventas y de Compras del contribuyente, por lo cual en principio, el ardid carecerá de la idoneidad que requiere la figura delictiva.

Más claro sería el caso de una Declaración Jurada de Ganancias presentada “en cero” cuando el contribuyente haya presentado las Declaraciones juradas mensuales de IVA por el mismo ejercicio con movimientos. En este caso el fisco podría detectar el ardid más fácilmente aún, pues no necesita verificar los registros del obligado, sino que con solo consultar su propia base de datos le alcanza para detectar la inconsistencia y desbaratar la maniobra. Por lo que aquí tampoco, entiendo, habría ardid idóneo para cometer el tipo del art. 1 de la ley 24.769.

Más aun habría que ver si no se trata, como se dijera previo, de un supuesto de declaración en cero a efectos de evitar sanciones formales previstas en la ley 11683, más aún si la misma ha sido intimada y no se puede elaborar la declaración jurada en tiempo y forma por atrasos en la contabilidad. En este caso además de no haber ardid idóneo no estaría presente el elemento subjetivo del tipo, es decir, el dolo.

⁹ SEQUEIRA, Marcos Alberto. Régimen Penal Tributario. Ley 24.769 con la reforma de la ley 26.735. Ed. La Ley. 2012.

DECLARACIÓN JURADA NO COINCIDENTE CON LA CONTABILIDAD.

Esta hipótesis se refiere a la falta de coincidencia de la declaración jurada con la contabilidad, cuando ésta última se conforma con la verdad, resultando así la declaración jurada inexacta.

Mi posición al respecto es que no llega a configurarse el ardid idóneo requerido por el tipo, toda vez que el organismo fiscal, no a través de un mecanismo de excepción sino simplemente poniendo en marcha las facultades legales y reglamentarias que posee, puede dar por tierra sin menor escollo la maniobra, mediante el rápido expediente de una simple verificación de los registros contables.

Es así que no alcanza a visualizarse, a mi entender, cual es la maniobra ardidosa con aptitud suficiente para engañar al fisco toda vez que con solo verificar los libros contables se sabe con certeza la magnitud de la obligación tributaria. Ahora si existieran facturas apócrifas, gastos simulados, subfacturación, contabilidad paralela, etcétera, etcétera; sólo en esos casos podríamos estar en presencia de un delito previsto en la ley penal tributaria, pero no así cuando la contabilidad llevada por el contribuyente refleja fielmente su situación frente al fisco. En este caso no podemos hablar de ardid idóneo; ya que nunca tuvo, el presunto engaño, aptitud entitativa suficiente para inducir a error al organismo fiscal.

Esto es así porque el ardid no es idóneo cuando las maniobras o mentiras son fácilmente detectables. Habiéndose dicho al respecto, que el ardid no puede consistir en el simple ocultamiento o la supuesta falsedad que se comete al momento de la presentación de una declaración jurada o del pago de un tributo, ello porque la figura no reprime la simple mentira fácilmente detectable, sino la que se lleva a cabo generalmente en el momento de la actuación fiscalizadora¹⁰.

Así, se ha considerado que no resulta ardid idóneo la falta de inclusión en la declaración jurada de ingresos gravados producto de la venta de dos embarcaciones, si estos surgen de una simple compulsión de los libros contables y documentación respaldatoria¹¹.

¹⁰ CN Penal Económico, Sala I, "Eurnekian, Eduardo", 21/08/2008, voto del Dr. Rodríguez Basavilbaso.

¹¹ CN Penal Económico, Sala B, "Ramero, Juan V. y otro", 26/08/2009.

DIFERENCIA DE CRITERIO O DISCREPANCIAS TÉCNICAS.

Existen numerosos casos en los que la fundamentación de la denuncia se sustenta en los registros contables y respaldos documentales de los propios contribuyentes no existiendo ninguna maniobra sino un ajuste por aplicación de un criterio distinto al del Fisco. Ejemplo claro de lo expuesto es la inexistencia de denuncias originadas en la aplicación del ajuste por inflación pues el propio Fisco consideró que no había ardid o engaño al quedar perfectamente expuesta la conducta del contribuyente en su exposición al fisco.

Así lo tiene dicho Teresa Gómez cuando dice: "...Tampoco pueden ingresar en el marco del derecho punitivo situaciones que se dan con cierta frecuencia como son las determinaciones de oficio generadas en discrepancias técnicas como, por ejemplo, sobre criterios de imputación de gastos o ingresos, en los que nada se oculta ni se engaña. En definitiva, las discrepancias conceptuales sobre criterios de imputación o de cálculo en los que no media intención y voluntad de engañar, no deben provocar derivaciones penales¹².

En igual sentido se expide Díaz: "Si un contribuyente contabiliza y declara en forma transparente ciertas erogaciones en el impuesto a las ganancias que, según la interpretación de su ropaje jurídico son deducibles de la base imponible, y según otro ropaje jurídico de interpretación administrativa no son deducibles, ello demuestra por sí mismo una discrepancia ajena a toda intencionalidad evasora del contribuyente¹³.

Tal inteligencia ha sido adoptada en el ya citado fallo "Eurnekian" por la Sala I de la Cámara Nacional de Casación Penal: "En la práctica cotidiana se producen con relativa frecuencia discrepancias técnicas entre la AFIP y el contribuyente, sobre criterios de imputación de bienes, ingresos o gastos, a través de los cuales nada se oculta ni se despliegan artificios o maniobras disimuladoras de la realidad ciertamente aptas para burlar al Fisco. Pero ello, de por sí, no constituye el delito de evasión tributaria, puesto que (...) lo que se pena es la conducta de evadir el pago de tributos mediante acciones fraudulentas u omisivas, razón por la cual, para ser punible esta figura debe estar acompañada de fraude.¹⁴

¹² GÓMEZ, Las discrepancias conceptuales no constituyen evasión, en "Periódico Económico Tributario", ejemplar del 10/05/2002.

¹³ Díaz, "Análisis de la culpabilidad en derecho penal y su correspondencia en delito tributario (Merituación de las conductas y garantías a favor de los administradores)", en Selección de trabajos del Centro de Estudios de Economía y delito, p. 30.

¹⁴ Fallo del 21/08/08, en causa 9127, reg. 12409, "Eurnekian, Eduardo s/Recurso de casación", voto del doctor Rodríguez Basavilbaso al que adhirió la doctora Catucci, publicado parcialmente en la sección

Sumamente ilustrativo resulta este caso; en breve raconto, el contribuyente Eduardo Eurnekian constituyó con el producido de la venta de acciones de varias de sus empresas en Nueva York (EEUU), fideicomisos en las islas Caimán y Bahamas a favor de sus sobrinos, quienes a su fallecimiento, se harían cargo de los mismos.

La donación declarada por Eurnekian a la Administración tributaria suponía la no obligación de pagar más de 13 millones de pesos (dólares por aquel entonces) en concepto de impuesto a las Ganancias, sobre Bienes Personales e IVA.

La AFIP objeta dicha operación, ya que entiende que Eurnekian seguía siendo titular de ese patrimonio, ya que este había sido colocado en un fideicomiso revocable. Así la AFIP entendía que se trataba de falsas donaciones, practicadas con la finalidad de no pagar impuestos y seguir teniendo el control de esos bienes.

En consecuencia la AFIP denunció penalmente por evasión penal agravada. Luego el juez de 1° instancia dicta el procesamiento y con posterioridad, la Sala B de la Cámara de Apelaciones en lo Penal Económico, hizo lugar a la excepción de falta de acción por inexistencia de delito planteada por la defensa, y en consecuencia, dictó el sobreseimiento.¹⁵

La Cámara dijo “...Sostenemos que se trata de un supuesto de economía de opción o de ahorro fiscal, para no utilizar el equívoco término de elusión, en virtud del cual se hace utilización de opciones que ofrece la ley en el contexto de la actividad económica, la autonomía contractual y las prácticas mercantiles. Por eso la conclusión de la inexistencia del delito imputado y, por ende, de la procedencia de la acción aquí intentada...”.

“...En nuestra opinión, no existió un despliegue de ardid idóneo por el sujeto activo, con entidad suficiente para inducir a error al Fisco Nacional, toda vez que las donaciones habían sido declaradas...”

De esta manera el incumplimiento sólo interesa al derecho penal cuando se concreta mediante el despliegue de acciones u omisiones fraudulentas que persiguen en forma directa el no ingresar las rentas o aportes exigibles, cuando se concreta un ardid idóneo, la ocultación maliciosa, para el engaño u error, pero nunca cuando se lleva una contabilidad conforme a derecho y de que su sola compulsión permite verificar la verdadera obligación tributaria o se trata de una discrepancia técnica con el organismo fiscalizador.

“jurisprudencia” de la “Revista de Derecho Penal Económico”, n° 2009-1, “Derecho penal tributario – III”, p. 302.

¹⁵ CNPenal Económico, Sala B, “Eurnekian, Eduardo s/ leyes 23.771 y 24.769”, 13/08/2004.

CONCLUSIÓN.

El ardid o engaño debe ser idóneo, es decir, debe tener aptitud para defraudar al Fisco. No basta la simple mentira fácilmente detectable. Al respecto se ha dicho: “En definitiva, la acción o la omisión desplegada deben contener un ardid o engaño idóneo, real, significativo y oportuno. A fin de establecerse concurrencia, corresponde, en cada caso, evaluarlo de acuerdo a las posibilidades que tiene el Fisco de detectar la irregularidad y considerando la existencia del sistema autodeclarativo de tributos. La evasión debe ser consecuencia de una efectiva maniobra ardidosa o engañosa idónea concebida de tal manera que realmente pueda impedir o dificultar gravemente el debido control del ente recaudador”¹⁶.

En otras palabras, para evaluar la idoneidad del ardid necesariamente se debe tener en cuenta la modalidad operativa del ente recaudador y su capacidad práctica de detectar y bloquear el eventual ilícito.¹⁷

De esta manera el ardid no es idóneo cuando las maniobras o mentiras son fácilmente detectables. “No puede consistir en el simple ocultamiento o la supuesta falsedad que se comete al momento de la presentación de una declaración jurada o del pago de un tributo, ello porque la figura no reprime la simple mentira fácilmente detectable, sino la que se lleva a cabo generalmente en el momento de la actuación fiscalizadora”¹⁸.

Es por esto que ni la falta de presentación de la Declaración Jurada, por si sola; ni la presentada con datos incorrectos, pero que de la contabilidad del contribuyente surge a las claras la magnitud de la obligación tributaria debida, constituyen un ardid idóneo.

Tampoco constituye ardid idóneo la presentación de declaración jurada en cero o sin movimiento, para lo cual no puede dejarse de soslayar que la mayoría de los casos esto sucede no como una maniobra ardidosa sino como un medio para evitar sanciones formales, máxime cuando han sido intimadas y por retrasos en la contabilidad se hace dificultoso presentar la declaración jurada correspondiente.

Por último, la aplicación de un criterio distinto al fisco en la declaración jurada, menos que menos puede ingresar al ámbito de la ley 24.769; toda vez que son discrepancias técnicas ajenas a cualquier intencionalidad evasora por parte del contribuyente.

De esta manera y para concluir, entiendo que es sumamente importante que la denuncia judicial sea realizada por el organismo recaudador solo en los casos en que se tenga

¹⁶ CNPenal Económico, Sala A, “Fracchia, Julio José y otros”, 2 de febrero de 2009, voto en minoría del Juez Juan Carlos Bonzón).

¹⁷ CN Penal Económico, Sala I, “Eurnekian, Eduardo”, 21/08/2008, voto en minoría del Dr. Bonzón.

¹⁸ CNPenal Económico, Sala I, “Eurnekian, Eduardo”, 21/08/2008, voto del Dr. Rodríguez Basavilbaso.

cierta certeza de que se configuran los requisitos típicos exigidos, en cuanto al ardid o engaño idóneo. Ya que como se ha visto, no basta la simple mentira fácilmente detectable. De esta forma se podría evitar incurrir en un innecesario desgaste jurisdiccional.

BIBLIOGRAFÍA.

- AGUIRRE MOSQUERA, JORGE. Derecho Tributario en la Provincia de Córdoba. Villegas Ninci, Director; Aguirre Mosquera, Cagnolo, Landin, Villegas; co-autores. La Ley. 2013.
- BERTAZZA, Humberto J., MARCONI, Norberto J. – Directores. Tratado del Régimen Penal Tributario. La Ley. 2010.
- CATANIA, Alejandro. Régimen penal tributario. Estudio sobre la ley 24.769, Del Puerto, Buenos Aires, 2005; 2° ed., 2007.
- CESANO, José D. Estudios sobre la reforma al régimen penal tributario. Ed. Mediterránea. 2006.
- CESANO, José D. Estudios sobre la reforma al régimen penal tributario (una contribución sobre los aspectos dogmáticos y político criminales de la ley 25.874), en portal del centro de investigaciones interdisciplinarias en Derecho Penal Económico “CIIDPE” (www.ciidpe.com.ar), área temática 2, “Parte Especial del Derecho Penal Económico”.
- CHIARA DIAZ, Carlos A. – FOLCO, Carlos M., Estado de Derecho y Sistema Penal. Ley penal tributaria y previsional 24769 y 26735. Ed. La Ley. 2013.
- CREUS, Carlos, Derecho Penal. Parte especial, 3° ed., Astrea. 1991.
- Díaz, “Análisis de la culpabilidad en derecho penal y su correspondencia en delito tributario (Merituación de las conductas y garantías a favor de los administradores)”, en Selección de trabajos del Centro de Estudios de Economía y delito.
- FONTÁN BALESTRA, Carlos, Tratado de derecho penal, t. VI, Abeledo – Perrot, Buenos Aires, 1994.
- GÓMEZ, Las discrepancias conceptuales no constituyen evasión, en “Periódico Económico Tributario”, ejemplar del 10/05/2002.
- LOPEZ BISCAYART, J. Derecho Penal Tributario. Cuestiones Críticas. Ed. Rubinzal Culzoni. 2005.
- NÚÑEZ, Ricardo, Tratado de Derecho Penal, t. VI, Lerner, Buenos Aires, 1971.
- ORCE, Guillermo y TROVATO, Gustavo Fabián, Delitos Tributarios, Abeledo Perrot, 2008.
- RIQUERT, Marcelo A., “Régimen penal tributario y previsional”. Ed. Hammurabi. 2012.
- SEQUEIRA, Marcos Alberto. Régimen penal Tributario. Ley 24.769 con la reforma de la ley 26.735. Tomo II. Ed. La Ley. 2012.
- SPINKA, Roberto E., Derecho penal tributario y previsional, ed. Astrea, Buenos Aires. 2007.

- VILLEGAS, Héctor B., Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario. 9° edición, ampliada y actualizada. Ed. Astrea. 2009.