

Comentarios iniciales al proyecto del nuevo régimen penal tributario

Ruetti, Germán J.

I. Una primer reseña de los cambios.— II. El incremento de los montos para los delitos tributarios y previsionales y la previsión de futura actualización mediante la adopción de una "Unidad de Valor Tributaria".— III. El tratamiento de la "condición objetiva de punibilidad" en los delitos vinculados a los tributos locales.— IV. El tipo penal de evasión agravada por el uso de facturas apócrifas y su precisión cuantitativa.— V. La modificación del momento consumativo del delito de apropiación indebida de tributos y recursos de la seguridad social.— VI. Los cambios al tipo penal de asociación ilícita tributaria.— VII. El retorno de la figura de "fuga del proceso penal por pago" y la eliminación de la exención de responsabilidad por "regularización espontánea".

(*)

I. Una primer reseña de los cambios

El Poder Ejecutivo Nacional envió al Congreso Nacional el comentado proyecto de reforma impositiva cuyo Título IX —denominado "Régimen Penal Tributario"— contiene lo que sería la nueva ley penal en materia tributaria y previsional, derogatoria de la ley 24.769 [\(1\)](#).

Sin perjuicio del debate que, con toda seguridad, se espera en el seno del Congreso de la Nación en lo atinente al alcance, tenor y precisión de las disposiciones del proyecto con posibles cambios de diverso orden sustancial y formal, el objeto de este trabajo es trazar algunas notas iniciales, comentarios y aspectos críticos que merecen determinadas cuestiones del proyecto que busca instaurar una nueva ley penal tributaria. En concreto, se abordarán las siguientes modificaciones legales:

a) El incremento de los montos para los delitos tributarios y previsionales y la posibilidad en el futuro de su actualización mediante el empleo de una "Unidad de Valor Tributaria" (UVT) prevista en el Título X del proyecto.

b) El tratamiento de la "condición objetiva de punibilidad" y el modo de contabilizar el monto en el delito de evasión de tributos locales.

c) El tipo penal de evasión tributaria agravada por el uso de facturas apócrifas y su precisión cuantitativa.

d) La modificación del momento consumativo en el delito de apropiación indebida de tributos y de recursos de la seguridad social.

e) Los cambios a la descripción del tipo penal de asociación ilícita tributaria.

f) El retorno de la figura de "fuga del proceso penal por pago (ahora cancelación)" y la eliminación de la exención de responsabilidad penal por "regularización espontánea".

Las modificaciones señaladas no son las únicas previstas para el nuevo régimen penal tributario argentino. El proyecto de reforma también pretende eliminar la pena de multa (de dos a diez veces la deuda verificada) contenida en el actual art. 14, apart. 1º, de la ley 24.769 prevista para la "persona de existencia ideal" (no así la posibilidad de aplicar las sanciones

contenidas en la ley 11.683 por las infracciones materiales de los arts. 45 y 46 que, en su caso, pudieran corresponder.

Se modifica el delito de "simulación dolosa de pago" por el de "simulación dolosa de cancelación de obligaciones" de suerte que se extiende el hecho típico a situaciones de simulación que exceden y/o resultan diferentes al mero pago de la obligación.

En otro de los cambios propuestos, se adopta nuevamente aquella disposición tan criticada que motivara su supresión por el legislador de la ley 26.735 sobre la "obligación del organismo recaudador de no denunciar hechos que no constituyen delito" (el "viejo" art. 19). Esta cláusula de "no denuncia" presenta especiales previsiones vinculadas a la naturaleza de los ajustes y/o determinaciones de oficio y/o alcance de las discrepancias entre los sujetos de la relación jurídica tributaria. A su vez, determina que no corresponderá denuncia penal cuando las obligaciones tributarias o previsionales (2) sean el resultado exclusivo de determinaciones practicadas mediante el empleo de presunciones simples y legales contenidas en las leyes respectivas.

Por fin, se adopta una cláusula respetuosa del art. 75, inc. 12 (3), de la CN, en cuanto se invita a las provincias y a la CABA a adherir, en cada una de sus jurisdicciones, al régimen procesal previsto en el Título V de la ley (arts. 18 a 24), lo cual garantiza plenamente la autonomía de las provincias para adoptar —como así también establecer y diseñar— el plexo procesal, sin sujeción a las normas nacionales contenidas en el régimen penal tributario que revisten naturaleza aplicativa.

II. El incremento de los montos para los delitos tributarios y previsionales y la previsión de futura actualización mediante la adopción de una "Unidad de Valor Tributaria"

Al igual que lo acontecido con la ley 26.735 modificatoria de la ley 24.769, el proyecto de reforma eleva los montos para los delitos tributarios y previsionales contenidos en los Títulos I y II de la ley.

Lo que en diciembre de 2011 implicó la adecuación de los montos originarios a una suerte de "cotización" del dólar estadounidense a esa fecha (una equivalencia de U\$d 1 / \$ 4), en el proyecto en comentario éstos se incrementan en 2,5 veces. El delito de evasión tributaria simple pasa de \$ 400.000 a \$ 1.000.000; el tipo de evasión tributaria agravada en razón del monto pasa de \$ 4.000.000 a \$ 10.000.000; y así, con la escala señalada, se incrementan las sumas fijadas en los restantes tipos penales.

En función de la elevación de los montos a los delitos tributarios, resulta de aplicación sin controversia el principio de "ley penal más benigna" (4) reflejado en el art. 2º del Cód. Penal que establece que "Si la ley vigente al tiempo de cometerse el delito fuere distinta de la que exista al pronunciarse el fallo o en el tiempo intermedio, se aplicará siempre la más benigna. Si durante la condena se dictare una ley más benigna, la pena se limitará a la establecida por esa ley. En todos los casos del presente artículo, los efectos de la nueva ley se operarán de pleno derecho".

Por ello, la regla según la cual debe aplicarse la ley vigente al tiempo de comisión del ilícito reconoce una excepción consistente en la retroactividad de la nueva ley más benigna, fundada

ésta, según Núñez, en el principio supremo de justicia (5). Con absoluta justeza afirma Bacigalupo que se trata de un fundamento "político-social, dado que carece de sentido dictar o mantener la ejecución de penas por hechos que ya no se consideran delitos o cuando la gravedad de aquellas aparece como desproporcionada", en tanto que la garantía constitucional de la prohibición de retroactividad de la ley penal tiene por finalidad "proteger al acusado frente al endurecimiento de las penas, pero no para impedir que se beneficie con una nueva situación legal más favorable"(6).

En la cuestión referida al incremento de los montos actuales contenidos en los delitos tributarios y previsionales, entendemos que esta vez no habrá discrepancias doctrinarias y/o jurisprudenciales sobre el modo de conjugar ambos ordenamientos en la sucesión temporal de leyes y consecuente retroactividad de la ley más beneficiosa.

Sin embargo, esta modificación legislativa de los parámetros cuantitativos —esperada cada cierta cantidad de años— en un contexto económico que, en más o en menos, se ve afectado y/o erosionado en el tiempo con motivo del fenómeno inflacionario, no representa una verdadera solución legislativa perdurable y constante. Ello por cuanto el aumento de los montos contenidos en los delitos mediante la técnica de legislar una y otra vez sólo recompone —de modo parcial— la valoración de la política criminal del Estado por un puñado de años.

Es así que en doctrina se ha propiciado la adopción de técnicas de ajuste o indexación automática con empleo de índices o criterios razonables de recomposición de los valores de la moneda. Por ello, lo novedoso del proyecto de reforma viene dado por las previsiones normativas insertas en el Título X que establecen una modalidad de actualización automática denominada "Unidad de Valor Tributaria" (UVT).

En efecto, el art. 270 del proyecto de reforma crea la Unidad de Valor Tributaria como unidad de medida de valor homogénea a los efectos de determinar los importes fijos, impuestos mínimos, escalas, sanciones y todo otro parámetro monetario contemplado en las leyes de tributos y demás obligaciones cuya aplicación, percepción y fiscalización se encuentre a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos, incluidas las leyes procedimentales respectivas y los parámetros monetarios del Régimen Penal Tributario.

Por su parte, el art. 271 dispone que antes del 15 de septiembre de 2018, el Poder Ejecutivo Nacional elaborará y remitirá al Honorable Congreso de la Nación un proyecto de ley en el que se establezca la cantidad de UVT correspondiente a cada uno de los parámetros monetarios referidos en el artículo anterior, los cuales reemplazarán los importes monetarios en las leyes respectivas.

A los fines de la fijación de la cantidad de UVT que corresponda en cada supuesto, se deberán contemplar, entre otros factores y para cada parámetro monetario, la fecha en la cual fue establecido su importe, los objetivos de política tributaria perseguidos y la fecha de entrada en vigencia del mecanismo dispuesto por el presente título, pudiendo proponer parámetros monetarios a ser excluidos de este régimen.

Y por último, el art. 273 señala que "para evaluar la configuración de delitos y otros ilícitos se considerará la relación de conversión entre pesos y UVT vigente al momento de su comisión".

En fin, la actualización de los montos de la ley penal tributaria mediante parámetros constantes y homogéneos requerirá de otra ley que, con prudencia, precisión y atendiendo a la naturaleza represiva del régimen, permita la justa adecuación de las escalas cuantitativas penales siempre con el horizonte puesto en los principios de proporcionalidad, lesividad u ofensividad e intervención mínima del poder punitivo.

III. El tratamiento de la "condición objetiva de punibilidad" en los delitos vinculados a los tributos locales

En el proyecto de reforma se incorpora un segundo párrafo al art. 1º —que tipifica el delito de evasión tributaria simple— el cual, además de dar precisión —o mejor dicho, adoptar posición— sobre cómo se contabiliza la "suma evadida" en los delitos tributarios contra las Haciendas Públicas locales (7), pretende sentar un criterio en torno a la naturaleza jurídica de los "montos" de la ley penal tributaria. Así, este párrafo dice:

Para los supuestos de tributos locales, la condición objetiva de punibilidad establecida en el párrafo anterior se considerará para cada jurisdicción en que se hubiere cometido la evasión.

Entonces, dos son las cuestiones que se aprecian en esta modificación que propugna el proyecto a la descripción del delito de "evasión tributaria simple": el tratamiento de los montos como "condiciones objetivas de punibilidad" (8), por un lado; y la consideración de la cuantía evadida en materia de tributos locales contabilizada por "cada jurisdicción".

III.1. La naturaleza de la cuantía evadida: como "condición objetiva de punibilidad" o como "elemento integrante del tipo o injusto penal"

Sobre la calificación jurídico penal del monto evadido han existido dos posiciones dogmáticas contrapuestas en doctrina. Aquellos que entienden que ese requisito legal constituye un elemento del injusto penal necesario para la subsistencia del tipo objetivo y que, en consecuencia, debe ser abarcado por el dolo del autor; y los que sostienen que la suma contemplada por el legislador constituye una condición objetiva de punibilidad (9) anclada en el estrato de la punibilidad de modo que es extraña al tipo de injusto en sentido estricto (10).

En la doctrina nacional, la posición dominante lo considera una condición objetiva de punibilidad. Tiene por propósito solamente restringir la punibilidad de suerte que el Estado, por una cuestión de política criminal, decide la inconveniencia en la aplicación de la pena para aquellos casos de menor cuantía (11). En esta directriz, el parámetro cuantitativo que determina el "perjuicio" a la Hacienda Pública con arreglo al cual la conducta constituye delito se erige como una decisión política que evidencia la voluntad del legislador de evitar la persecución penal de conductas que, por su cuantía económica, no resultan trascendentes.

En sentido contrario —y minoritario— se ha señalado que la cuantía evadida constituye un elemento del tipo penal o del injusto, tanto en la figura básica como en las conductas agravadas. Para esta tesis, una interpretación distinta violaría el principio constitucional de culpabilidad y asimismo se esgrime que los montos establecidos como agravantes del art. 2º de la ley penal tributaria implican un aumento de lesividad de modo que para fundar una mayor pena esa cuantía —en definitiva, esa conducta agravada— debe ser tenida en cuenta y querida por el sujeto infractor (12).

En nuestra concepción, la cuantía o umbral cuantitativo previsto en cada uno de los delitos

de la ley penal tributaria y previsional constituyen un elemento del tipo o injusto penal (13), característico del resultado dañoso o lesivo y vinculado a la acción por una relación de causalidad que debe ser abarcada por el dolo del autor (14).

El proyecto de reforma sienta posición en forma expresa al señalar que la suma evadida constituye una condición objetiva de punibilidad ("...la condición objetiva de punibilidad establecida en el párrafo anterior") lo cual traduce una manifiesta incongruencia no sólo con la naturaleza de delitos de lesión o resultado que gobiernan a los tipos penales de los títulos I y II de la ley penal tributaria y previsional, sino que es inconsistente con aquellas figuras agravadas (art. 2º inc. a], y art. 6º inc. a]) en las cuales el único elemento diferenciador que intensifica al tipo y, en definitiva, a la pena es, precisamente, la suma evadida.

Lo antedicho supone que no existe entonces ninguna diferencia en la estructura del tipo objetivo y subjetivo entre el delito de evasión tributaria simple y el delito de evasión agravado en razón de la cuantía si ésta, precisamente, constituye una condición objetiva de punibilidad. El único elemento que agrava la pena es, en esta tesis, ajeno al dolo del autor.

Estimamos que la adopción de una determinada tesis en torno a la naturaleza jurídica de los montos establecidos en los delitos tributarios y previsionales debe transitar por el sendero doctrinario y jurisprudencial, sin recepción expresa de una determinada teoría en el texto legal.

III.2. La evasión de tributos locales: el proyecto adopta la naturaleza de impuesto territorial donde cada jurisdicción establece "su" tributo, lo que resulta dirimente para la "comisión del delito de evasión"

Con la ampliación de la protección jurídico penal hacia las Haciendas Públicas provinciales y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires a partir de la reforma introducida al régimen penal tributario por ley 26.735, se extendieron el campo de los tipos penales hacia los tributos locales.

De suerte que el delito de evasión tributaria debe confrontarse con los impuestos locales, gobernados por la multiplicidad de jurisdicciones con potestades tributarias autónomas para la configuración de sus hechos imponibles y los parámetros de medición de la riqueza gravada dentro de sus ámbitos geográficos. Esto se refleja en la hasta hoy vigente discusión de cómo se configura la cuantía evadida en el delito de evasión del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, tributo al cual se adiciona un conflicto propio de su distribución o coordinación horizontal de la base imponible entre todas las jurisdicciones donde el contribuyente tenga actividad económicamente inescindible: el Convenio Multilateral (15).

En efecto, el delito de evasión tributaria supone acción u omisión con ardid o engaño, por encima de un monto que se contabiliza "por cada tributo". Esta exigencia del tipo penal debe coherer con la estructura del Impuesto sobre los Ingresos Brutos donde las nociones de "actividad" (hecho) e "ingresos brutos" (base) son esenciales para desentrañar si estamos ante impuestos diferentes de acuerdo a cada una de las jurisdicciones que posea sustento territorial en cada caso, o ante un único gravamen ("el tributo") cuya base es distribuida entre las distintas jurisdicciones.

Por ello, antes de la reforma, la cuestión a resolver era si la cuantía defraudada a los fines de juzgar la posible existencia del delito de evasión se cuenta por cada jurisdicción, sin

consideración de ninguna otra (donde existen tantos impuestos sobre los ingresos brutos como entes locales que lo instituyan en sus ordenamientos fiscales); o si, por el contrario, al tratarse de un "único impuesto de múltiple distribución", deben sumarse todas las sumas evadidas en las distintas jurisdicciones, de modo que si el ajuste fiscal en varias de ellas es menor pero en conjunto superan el monto penal habrá configuración del delito.

El impuesto sobre los ingresos brutos recae sobre el ejercicio habitual de actividades onerosas en el ámbito de una jurisdicción, es decir, se sustenta estrictamente en el principio de territorialidad [\(16\)](#). Sin embargo, "al tomar como base imponible el monto total de los ingresos brutos devengados o percibidos por el sujeto pasivo, cuando la actividad es ejercida en un proceso único económicamente inseparable cumplido en más de una jurisdicción, ocurre que cada una de las jurisdicciones en que el sujeto la ejerce podrá gravar el mismo total de ingresos brutos"[\(17\)](#).

Para la distribución de la base imponible entre las distintas jurisdicciones donde el contribuyente realiza sus actividades, es que aparece y se justifica el régimen de Convenio Multilateral, entendido como instrumento por el cual se distribuye la base imponible del Impuesto a los Ingresos Brutos cuando el contribuyente ejerce su actividad en más de una jurisdicción local o provincial. Por ello puede decirse que el convenio tiene por objeto evitar superposiciones impositivas [\(18\)](#).

En oportunidad de comentar la expansión del derecho penal tributario a la protección de las Haciendas locales, sostuvimos que, a los fines de determinar cómo se configura el delito cuando el hecho supone una evasión del impuesto declarado por el contribuyente bajo el régimen de Convenio Multilateral, se debe considerar la potestad autonómica que cada una de las provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires tienen en la creación, modificación y extinción de este impuesto.

Cada una de las unidades territoriales es un ente autónomo que legisla en tal sentido en función del parámetro con arreglo al cual habrá vinculación o sustento. El hecho imponible se configura por el ejercicio de la actividad conforme a cada ley del impuesto sobre la base estrictamente territorial, pues lo que el Convenio distribuye no es el hecho sino los ingresos brutos de modo que cada jurisdicción no disponga de una "porción" mayor a la que la actividad en dicho territorio pudo producir.

El Convenio Multilateral no unifica el impuesto, sólo lo coordina a través de parámetros y/o presunciones, presentes y pretéritas, con un régimen general de distribución más regímenes especiales.

Con la reforma, se adoptó el criterio antedicho. Por ende, a los fines de la configuración del delito de evasión tributaria por obligaciones tributarias locales, el tipo penal exige que "por cada jurisdicción" el monto de la evasión supere la suma de \$ 1.000.000, por tributo y por período anual. La Hacienda Pública de cada provincia afectada por el hecho típico es autónoma de modo que el delito y consecuente perjuicio debe verificarse íntegramente dentro de su territorio.

El problema que subsiste es de otro orden y será cómo resolver aquellos casos en los cuales la jurisdicción pretensora de una cuantía tributaria superior a la suma de \$ 1.000.000 tiene por

origen una determinación de oficio en la cual no se encuentra afectado y/o transgredido el hecho imponible y/o la base imponible, sino sólo la forma de distribución de ésta última en las distintas jurisdicciones declaradas, de modo que la suma dejada de ingresar en esa jurisdicción ha sido abonada por el sujeto pasivo en otra jurisdicción conforme a un disímil criterio de atribución de ingresos y/o gastos que produjo sólo una discrepancia en la obtención del coeficiente unificado.

Si bien una discusión jurídica en torno a la atribución de ingresos y/o gastos que determina el coeficiente unificado para la distribución de la base imponible pareciera no tener cabida dentro de la estructura del delito de evasión tributaria, ciertamente se dará la posibilidad de que una jurisdicción que determine de oficio un tributo por un importe superior al \$ 1.000.000 —que ha sido declarado y/o abonado por el obligado en otra jurisdicción conforme las normas tributarias pertinentes de ésta última— tenga la convicción de que en su caso se produjo el perjuicio típico y formule la correspondiente denuncia penal.

IV. El tipo penal de evasión agravada por el uso de facturas apócrifas y su precisión cuantitativa

Recordemos que con motivo de la modificación a la ley penal tributaria 24.769 dispuesta por la ley 26.735 desde el 28/12/2011, se instauró un tipo agravado en el inc. d) del art. 2º, conocido como "el uso de facturas apócrifas".

Dado que este agravante no contenía ninguna previsión cuantitativa, se generó en doctrina un debate en torno a su razonabilidad y proporcionalidad [\(19\)](#) puesto que si bien era elocuente que pese a la ausencia de "monto" se debía verificar, como mínimo, el umbral previsto en el tipo básico [\(20\)](#), lo cierto es que la posibilidad de comisión del delito agravado por el uso "parcial" de tales comprobantes podía significar que bastara para la aplicación de la escala penal agravada la incorporación de, al menos, una factura falsa en el marco de la declaración jurada (IVA y/o Ganancias y/o, en su caso, Salidas No Documentadas) que fuera tomada a los fines de la consumación del delito de evasión.

Afortunadamente la jurisprudencia puso límites a esta insólita interpretación del tipo penal lo cual es recogida, en sus justos términos, por el proyecto de reforma. En efecto, el inc. d) del art. 2º señala:

d) Hubiere mediado la utilización total o parcial de facturas o cualquier otro documento equivalente, ideológica o materialmente falsos, siempre que el perjuicio generado por tal concepto superare la suma de un millón de pesos (\$ 1.000.000).

A la expresa consideración del delito de evasión tributaria como delito de "resultado" o "lesión" (ninguna duda cabe ahora que se debe producir un efectivo perjuicio a la Hacienda Pública) se adiciona una relación de causalidad evidente entre la acción típica y el elemento que agrava el injusto, puesto que "por tal concepto" —es decir, por el uso o utilización de facturas material o ideológicamente falsas— debe evadirse más de \$ 1.000.000.

Lo expuesto pareciera no alterar la posibilidad de utilización "parcial" de tales comprobantes, lo que se verificará si el hecho en concreto produce una evasión superior a esa suma [\(21\)](#).

La crítica que se mantiene con el proyecto de reforma es la imprecisa descripción del tipo

agravado, toda vez que aquel dista de poder conjugarse con la problemática estrictamente tributaria de lo que es "una factura apócrifa". Ello así, pues aun cuando ha quedado ya instalado en el debate, en la discusión y en la percepción de todos que se refiere al concepto de "factura apócrifa", lo cierto es que el tipo penal en trato no alude ni se refiere en ningún momento a ese término, como así tampoco es definida la "factura apócrifa".

Por el contrario, el "concepto" de factura apócrifa en la faz estrictamente tributaria —que se aplica indiscriminadamente al formularse la denuncia penal por el delito de evasión— es, hoy, comprensivo de una gran cantidad de situaciones fácticas que el Fisco Nacional engloba bajo su pretensión de objetar el "uso de facturas apócrifas" en las declaraciones juradas por los impuestos nacionales. Así, el organismo recaudador considera que existe "factura apócrifa" en diversas y disímiles situaciones de hecho:

1) Cuando la operación económica que motivó la erogación —reflejada en el comprobante que ha utilizado el sujeto pasivo para la conformación de sus declaraciones juradas— no existe.

2) Cuando la operación económica que motivó la erogación está reflejada en un comprobante duplicado cuyo original documenta otra operación económica, de modo que la primera no existe.

3) Cuando la operación económica que motivó la erogación —reflejada en el comprobante que ha utilizado el sujeto pasivo para la conformación de sus declaraciones juradas— existe plenamente, pero ha sido prestada o brindada por un sujeto distinto al sujeto que aparece como emisor del documento.

4) Cuando la operación económica que motivó la erogación —reflejada en el comprobante que ha utilizado el sujeto pasivo para la conformación de sus declaraciones juradas— existe plenamente, y ha sido prestada o brindada por el sujeto que aparece como emisor del documento, pero éste no tiene capacidad económica bastante (al menos declarada) para ejecutar la prestación, debidamente comprobada esa situación de carencia.

5) Cuando la operación económica que motivó la erogación —reflejada en el comprobante que ha utilizado el sujeto pasivo para la conformación de sus declaraciones juradas— existe plenamente y ha sido prestada o brindada por el sujeto que aparece como emisor del documento, pero éste ha sido incluido en base apoc por un hecho que nada tiene que ver con su capacidad económica.

Entonces, el problema es cuál o cuáles de todas estas situaciones fácticas, consideradas en la faz tributaria como "apócrifas" encajan en la descripción típica contenida en el inc. d). Claramente no es lo mismo una "factura apócrifa" que una "factura material o ideológicamente falsa". El legislador penal ha adoptado —y el proyecto en nada ha cambiado— una terminología propia de los delitos tipificados en el Código Penal bajo el término de "falsedades documentales". Una factura apócrifa, o los supuestos tan disímiles que el Fisco Nacional denunciará tal como vimos, no exhiben en su totalidad estricta correspondencia con el tipo de agravación.

En la falsedad ideológica nos encontramos con un documento cuya forma es verdadera, pero que contiene declaraciones falsas sobre hechos a cuya prueba está destinado; en él se hacen aparecer como verdaderos o reales hechos que no han ocurrido, o se hacen aparecer

hechos que han sido de un modo determinado, como si hubiesen ocurrido de otro diferente (22). Para la doctrina clásica, la falsedad ideológica sólo resulta de aplicación respecto de los instrumentos públicos y de los privados asimilados a tal efecto, entre los que no se encuentran las facturas comerciales.

La falsedad ideológica sólo es posible en los documentos públicos ya que son los únicos dotados de fe pública respecto de los hechos en ellos referidos como ocurridos ante el fedatario; a diferencia de los documentos privados, que sólo son oponibles a las partes que los han suscripto. La factura es un instrumento privado en el cual no interviene ninguna autoridad fedataria, resultando imposible que pueda configurarse mediante su empleo una falsedad ideológica.

V. La modificación del momento consumativo del delito de apropiación indebida de tributos y recursos de la seguridad social

En el proyecto de reforma, el delito de "apropiación indebida de tributos" aparece descrito en el art. 4°. Esta figura, al igual que el delito de "apropiación indebida de recursos de la seguridad social" (art. 7° del proyecto) presentan una modificación en lo que hace al momento consumativo. En efecto, el proyecto señala que:

Será reprimido con prisión de dos —2— a seis —6— años el agente de retención o de percepción de tributos nacionales, provinciales o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, que no depositare, total o parcialmente, dentro de los treinta —30— días corridos de vencido el plazo de ingreso, el tributo retenido o percibido, siempre que el monto no ingresado, superare la suma de cien mil pesos (\$ 100.000) por cada mes.

Como es sabido, la actual ley 24.769 contempla la consumación del delito siempre que el agente de retención o percepción no lo depositare dentro de los diez días hábiles administrativos de vencido el plazo de ingreso (23).

Como expresa Franz Von Liszt, "la consumación supone que se hayan dado todos los caracteres del hecho particular constitutivo del delito y que, especialmente, se haya producido el resultado exigido por la ley en la definición. La misma sólo se determina, por tanto, en cada delito, por el derecho vigente"(24). No existen entonces diferencias en los conceptos acuñados por la doctrina penal: la consumación del delito se determina cuando el sujeto, con su conducta, ha realizado totalmente el tipo en todos sus elementos, incluido el resultado (25).

En función de lo expuesto, el delito de apropiación indebida de tributos se configura cuando se verifiquen, en los hechos, todos sus componentes típicos donde el proyecto de reforma sitúa el plazo penalmente relevante a los treinta —30— días corridos de vencido el plazo de ingreso dispuesto por la normativa vigente.

Resulta saludable —por la intensidad de la pena y por la imposibilidad de extinguir la acción con su pago— el retraso del momento consumativo de este delito. Ahora bien, esta modificación de ningún modo puede verse como una "objetivización" del delito. Por lo tanto, tratándose de un delito doloso de lesión, se deberá verificar siempre el aspecto subjetivo y el daño a la Hacienda Pública de modo que aun cuando el agente de recaudación de los tributos haya dejado de ingresar dentro del plazo señalado, si de las circunstancias del caso se determina que aquel no obró dolosamente o que existe alguna probada situación que justifica

su obrar, el hecho será atípico. Ello así, trátase de la consumación dentro de los diez —10— días hábiles o, en los términos del proyecto, dentro de los treinta —30— días corridos.

En dogmática penal no puede "tasarse" la subjetividad y excluir la hipótesis de mera tardanza en el ingreso de las detracciones aun cuando aquel se produzca "luego" de vencido ese especial plazo contenido en el tipo penal.

Por último, la modificación propuesta hará que, por aplicación del principio de ley penal más benigna, queden desincriminados todos aquellos hechos denunciados por la retención o percepción ingresada con posterioridad a los diez días hábiles pero antes de que hubiere operado los 30 días corridos.

VI. Los cambios al tipo penal de asociación ilícita tributaria

El delito de asociación ilícita tributaria que fuera incorporado a la ley 24.769 en el inc. c) del art. 15 por la ley 25.874 (22/01/2004) ha sufrido algunas modificaciones en las acciones nucleares que pretenden hacerse eco de las innumerables críticas que la figura despertó en doctrina. El proyecto de reforma lo tipifica así:

Formare parte de una organización o asociación compuesta por tres o más personas que habitualmente esté destinada a cometer, colaborar o coadyuvar cualquiera de los ilícitos tipificados en esta ley, será reprimido con prisión de tres —3— años y seis —6— meses a diez —10— años. Si resultare ser jefe u organizador, la pena mínima se elevará a cinco —5— años de prisión.

Este delito de abstracta peligrosidad [\(26\)](#) incorpora los verbos "colaborar o coadyuvar". Ambos términos son sinónimos, no reflejan acciones diferentes, por lo que sólo se incorpora la acción de "colaboración".

A su vez, cambia la expresión "cualquiera de los delitos tipificados" por la de "ilícitos" tal vez con el propósito de no exigirse la condena o robada comisión de los delitos en cabeza de los sujetos obligados.

Por lo demás, se mantienen los restantes elementos típicos sin modificaciones [\(27\)](#).

Recordemos que la gran crítica que se efectuaba a este tipo penal especial y agravado era que, por la especial cualidad de los delitos tributarios, éstos no pueden ser cometidos sino por determinados sujetos: aquellos que revisten la condición de sujetos pasivos obligados y/o responsables del pago de los tributos. Si bien éstos pueden recibir colaboración de terceros (y en tal caso la participación de esos terceros encuentra su regulación en los incs. a) y b) del art. 15), los obligados tributarios son los únicos que pueden revestir la calidad de autores, por tratarse de delitos de "propia mano" o de "único autor".

La figura reformada pretende captar la actividad de quienes, organizados, colaboran o facilitan la evasión de otros. Con base en la propuesta de reforma, las acciones típicas se expanden a la "colaboración" en la comisión de cualquiera de los "ilícitos" previstos en la ley, esto es, cualquiera de los que se hallan descriptos en cada tipo penal, lo que supone que las acciones de la organización deben ser esencialmente "participativas", para ayudar, hacer más fácil o allanar los obstáculos para que los sujetos obligados cometan los ilícitos tributarios y/o previsionales previstos en la ley.

VII. El retorno de la figura de "fuga del proceso penal por pago" y la eliminación de la exención de responsabilidad por "regularización espontánea"

El proyecto de reforma da por "muerto" al instituto de exención de responsabilidad penal por regularización espontánea instaurado por la ley 26.735 en 2011 y renace con cambios —algunos reprochables— el instituto de "extinción de la acción penal" ahora por "cancelación".

Se entrelazan y confunden nuevamente las políticas tributarias y penales. Recordemos que la oportuna eliminación de la figura conocida como "fuga del proceso por pago" obedeció a las críticas que apuntaban contra un instituto de exquisito tinte recaudatorio dentro de un texto penal. Esa mezcla dio paso a una figura que buscaba —tal vez sin el éxito esperado, producto de las interpretaciones restrictivas propiciadas por el organismo recaudador— alentar el cumplimiento tardío pero espontáneo de las obligaciones tributarias mediante la exoneración de responsabilidad penal por el injusto cometido.

El proyecto elimina esta figura de exención y la reemplaza por la que fuera su antecesora. Así, el proyectado art. 16 del nuevo régimen penal tributario dispone:

En los casos previstos en los arts. 1º, 2º, 3º, 5º y 6º 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. Este beneficio se otorgará por única vez por cada persona humana o jurídica obligada.

VII.1. Su naturaleza jurídica

La figura de "extinción de la acción por pago" constituye una causal cancelatoria de la punibilidad y, por ende, sobreviviente al hecho, dado que en el caso de contribuyentes que hayan "cancelado" la obligación fiscal que se supone evadida (28), tal acontecimiento (su pago y/o mecanismo de cancelación) es naturalmente posterior el hecho delictivo. Una vez verificados los presupuestos de la regularización y pago de la obligación fiscal en los términos exigidos por el art. 16 (uno de los cuales será que el sujeto infractor exteriorice en el proceso penal su voluntad de extinguir la acción de esta forma) se excluye al hecho de pena, se impide su aplicación, lo que se traduce en el proceso como una causal de extinción de la acción puesto que, lógicamente, la acción frente a estas circunstancias debe, inexorablemente, extinguirse (29).

VII.2. Presupuesto sustantivo vinculado a la obligación transgredida: qué debe aceptarse, regularizarse y cancelarse, y en qué condiciones

Según el art. 16 del proyecto de reforma, para que opere la extinción de la acción penal, el sujeto obligado tributario (contribuyente, responsable, sustituto, agente de recaudación) debe aceptar la obligación tributaria evadida, aprovechada o percibida indebidamente, en forma total e incondicional. La figura resulta aplicable para el delito de evasión tributaria simple y sus agravantes (arts. 1º y 2º), el delito de aprovechamiento indebido de beneficios fiscales (art. 3º), como los delitos de evasión previsional simple y agravada (arts. 5º y 6º).

Deja fuera al delito de apropiación indebida de tributos y cotizaciones previsionales.

En primer lugar, se debe aceptar y regularizar la "obligación evadida" (en la vieja redacción se aludía a la liquidación administrativa o determinación de oficio). Entendemos que el proyecto mejora el empleo de los términos toda vez que lo que se exige, en verdad, es la regularización de la o las obligaciones fiscales infringidas y en la cuantía que ha sido fijada a los fines del delito de evasión.

Por lo tanto, si de la determinación tributaria practicada por el organismo recaudador surgen diversas obligaciones tributarias (por distintos impuestos y períodos) sólo aquella que constituye el objeto del proceso penal (esto es, la obligación fiscal sustento de la denuncia por la posible comisión de un delito) debe regularizarse. Las restantes, que pueden formar parte del acto de determinación de oficio pero no de la denuncia, no requieren de su regularización a los fines del art. 16.

Por otra parte, se incorpora expresamente dentro de la regularización a los "accesorios" que vendrían a consistir, básicamente, en los intereses resarcitorios y/o punitivos liquidados por el organismo recaudador.

VII.3. Cancelación total e incondicional

La regularización de la obligación que se supone evadida debe ser "cancelada" en forma "incondicional" y "total". En primer lugar, el proyecto amplía la regularización a mecanismos distintos del "pago" puesto que la cancelación de la obligación evadida puede provenir de una compensación o transformación u otro mecanismo cancelatorio.

Asimismo, debe ser "total", evento que ha sido objeto de numerosas y variadas discrepancias hoy ya resueltas: para la extinción de la acción se debe regularizar íntegramente la obligación fiscal, aun cuando la misma se abone en cuotas. No hay obstáculo para que el pago de la pretensión fiscal se realice a través de un régimen de facilidades extendido en el tiempo, pero solamente con la integración total de la misma se encontrará la causa en la situación objetiva de proceder a su extinción.

La expresión adoptada de ningún modo significa que el pago deba hacerse en un mismo acto o al contado; es decir, no restringe ni prohíbe su pago en modalidades fraccionadas, por lo que la adhesión a un plan de pagos y su íntegro y efectivo cumplimiento constituye una circunstancia válida para considerar cancelada la obligación en los términos de este art. 16.

Resta tratar la exigencia de que ese pago sea "incondicional". La doctrina mayoritaria, en comentario al viejo art. 16 de la ley 24.769, señalaba que la extinción de la acción penal supone la renuncia total a la discusión jurídica, ya sea allanándose al acto de determinación, sea desistiendo de los recursos y, en todos los casos, renunciando a la acción y al derecho de repetición respecto de las obligaciones fiscales transgredidas pagadas a los fines de obtener la extinción de la acción penal.

Por nuestra parte, consideramos que existe una confusión en el tema a partir, precisamente, de asimilar el término "incondicional" al concepto de "regularización de la obligación", lo que no resulta jurídicamente correcto. El término "incondicional" apunta simplemente a reforzar el acto puro del "pago" y no a vedar el derecho constitucional de repetir lo abonado sin causa. Que el pago sea total e incondicional significa, a nuestro entender, que no puede supeditarse ese acto normal de cancelación de la obligación a que se obtenga o no una decisión judicial

extintiva. El obligado debe pagar la obligación fiscal infringida, y lo debe hacer íntegramente, sin condiciones para que ese pago integral se produzca. El derecho a la acción de repetición posterior, si el pago de la obligación carece de causa, podrá hacerse conforme los requisitos y condiciones previstas en la ley 11.683 puesto que la figura en trato no exige la renuncia a este derecho, en la interpretación que propugnamos.

VII.4. Hasta cuándo puede regularizarse la obligación: reprochable limitación

Lo más criticable de la reforma resulta ser la acotación temporal y/o la oportunidad para cumplir con los requisitos de aceptación, regularización y cancelación a fin de provocar la extinción de la acción, pues esto debe hacerse "hasta los treinta —30— días hábiles posteriores al acto procesal por el cual se notifique fehacientemente la imputación penal que se le formula".

No resulta comprensible el limitadísimo ámbito temporal acordado al sujeto obligado, puesto que aquel, al estar ligado a un plazo concreto posterior a la "notificación de la imputación penal" (prescripción que no estará exenta de problemas en los hechos dado que una primer "invitación" al proceso penal operará como noticia disparadora del plazo en cuestión) actúa, antes que como un instituto de recomposición de las obligaciones y recaudación de los tributos, como un mecanismo de "aceleración" de las decisiones producto de la existencia y avance de una causa penal. Es casi un otorgamiento del beneficio en forma rápida, irreflexiva, sin la posibilidad de conocer el avance y desarrollo del proceso de investigación penal.

Esa notable restricción en el tiempo en nada se vincula con el delito, su gravedad y con la finalidad del instituto por lo que entendemos debe ser objeto de modificación legal. La norma debiera claramente acordar la posibilidad de aceptación y cancelación de la obligación evadida durante un lapso temporal que permita despejar el carácter "intimidatorio" que revestiría el transcurso de tan sólo 30 días desde la primera imputación penal.

Por ello y como lo estipulaba el viejo art. 16 de la ley 24.769 (antes de su eliminación por la ley 26.735) el uso de esta cláusula cancelatoria de la punibilidad debería extenderse, por lo menos, durante todo el plazo que dure el proceso de instrucción o etapa procesal equivalente en los ordenamientos rituales locales.

(*) Abogado (UBA). Especialista en Derecho Tributario (UBA). Socio de Humberto Diez & Asoc.

(1) El art. 268 del proyecto de reforma aprueba el texto del Régimen Penal Tributario. Por su parte, el art. 269 establece en forma expresa la derogación de la ley 24.769. Con motivo de la derogación que —en aquel entonces— ésta última ley había efectuado respecto de su antecesora número 23.771, se trató con intensidad la naturaleza de la derogación y sucesión de leyes penales en el tiempo. En nuestro criterio, esta derogación no deja sin efecto la incriminación de las conductas realizadas durante la vigencia de la ley 24.769 en la medida que la actual las haya subsumido dentro del elenco de sus figuras típicas. Rige entonces el principio de la ley penal más benigna con arreglo al cual si la nueva legislación represiva deroga o atenúa el reproche dado con anterioridad a determinada conducta, ello beneficia a quien la haya cometido estando en vigencia el anterior régimen penal. Por lo tanto, la sustitución de una ley por otra es resuelto a partir de la sucesión de leyes penales en el tiempo gobernadas por el

principio de irretroactividad a lo que cabe añadir, como señala Borinsky, que éste "sufre una excepción respecto de la leyes posteriores al momento de la comisión del delito pero más favorables al acusado. Por otro lado, está la 'ultractividad' de la ley, que es la aplicación judicial de una norma anterior, más favorable. Así como una ley posterior, de índole más benigna, puede ser retroactiva, una ley derogada más beneficiosa sea ultractiva en su aplicación de los hechos" (BORINSKY, Mariano H., "La derogación de la ley penal tributaria ante el interrogante ¿desincrimina o no a las conductas? Los efectos de la sustitución del régimen penal tributario y previsional. Análisis del artículo 24 de la nueva Ley Penal Tributaria y Previsional: ¿derogación de la ley 23.771?", Ed. La Ley).

(2) Para la materia previsional, el tercer párrafo del art. 6º de la ley 26.063 contiene similar previsión en tanto dispone que "ninguna de las presunciones establecidas en la presente ley podrán ser tenidas en cuenta por los jueces en lo penal a los fines de determinar la existencia de un delito".

(3) Corresponde al Congreso: "12. Dictar los Códigos Civil, Comercial, Penal, de Minería, y del Trabajo y Seguridad Social, en cuerpos unificados o separados, sin que tales códigos alteren las jurisdicciones locales, correspondiendo su aplicación a los tribunales federales o provinciales, según que las cosas o las personas cayeren bajo sus respectivas jurisdicciones; y especialmente leyes generales para toda la Nación sobre naturalización y nacionalidad, con sujeción al principio de nacionalidad natural y por opción en beneficio de la argentina: así como sobre bancarrotas, sobre falsificación de la moneda corriente y documentos públicos del Estado, y las que requiera el establecimiento del juicio por jurados".

(4) CS, "Palero, Jorge C.", 23/10/2007.

(5) NUÑEZ, Ricardo C., "Derecho Penal Argentino", Ed. Bibliográfica Argentina, Buenos Aires, 1964, t. I, ps. 135/136.

(6) BACIGALUPO, Enrique, "Principios de Derecho Penal", Madrid, 1970, ps. 70 y ss.

(7) El derecho penal tributario protege 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.

(8) La primera ley penal tributaria número 23.771 nada decía al respecto, pero la ley 24.587 del 27/02/1990 explícitamente señaló que los montos en cuestión debían ser considerados condiciones objetivas de punibilidad. En la ley 24.769 se quitó tal referencia.

(9) Las condiciones objetivas de punibilidad son circunstancias que se encuentran en relación inmediata con el hecho, pero que no pertenecen ni al tipo de injusto ni al de culpabilidad. El principio entonces es éste: en orden a la punibilidad únicamente importa el hecho de su concurrencia o no concurrencia, no siendo necesario que el dolo ni la imprudencia se refieran a ellas (JESCHECK, Hans — HEINRICH, "Tratado de Derecho Penal, parte general", Ed. Bosch, Barcelona, 1978, vol. 2º, p. 764).

(10) Las consecuencias de una u otra postura se ponen de manifiesto en materia de error. Si se sostiene que el monto es un elemento del tipo, el error invencible sobre él excluirá automáticamente el dolo, pues el autor no habría tenido conocimiento sobre un elemento del

tipo penal; si el error es vencible, también la conducta quedará impune, puesto no está prescripto en la ley el tipo imprudente. Por el contrario, si se participa de la tesis de que el monto es una condición objetiva de punibilidad, el error sobre él es siempre irrelevante.

(11) Cfr. CATANIA, Alejandro, "Régimen Penal Tributario. Estudio sobre la ley 24.769", Ed. del Puerto, Buenos Aires, 2005, p. 91.

(12) GARCÍA BERRO, Diego, "La naturaleza jurídica de los montos" en AA.VV., Derecho penal tributario. Cuestiones críticas, Ed. Rubinzal-Culzoni, Santa Fe, 2005.

(13) Con sobrada lucidez nos enseña Spolansky que, en las condiciones objetivas de punibilidad, "al ser más estrecho el contenido del hecho prohibido, el ámbito que puede ser materia de un desconocimiento será más limitado, y de este modo tendremos una responsabilidad objetiva, ya que se lo castigará no por lo que sabe y quiere, sino sólo por lo que hace; aun cuando crea erróneamente que hace una evasión inferior a los montos establecidos en la ley para crear responsabilidad penal. No puede decirse que los valores monetarios indicados forman parte del delito en una argumentación donde se los clasifica como condiciones objetivas de punibilidad; y esto frustra el sentido de la Constitución, a saber: la ley penal es anterior al hecho que se prohíbe, para que el agente pueda comprender las consecuencias normativas de su acto, para lo cual es preciso que el agente conozca todos los hechos relevantes para fundar la prohibición. Podar la imagen conceptual de lo que está prohibido bajo amenaza de pena, constituye de este modo una forma de crear responsabilidad objetiva; y esto lo prohíbe, no ya la ley, sino la Constitución Nacional" (SPOLANSKY, Norberto E., "Delitos tributarios y condiciones objetivas de punibilidad", LA LEY 2005-F, septiembre, 221).

(14) Ello así, pues "(...) desligar la conducta del agente de la causación del resultado lesivo, negando que esa cuantía sea precisamente eso, resultado del tipo objetivo, desdibuja la referencia de la conducta a la prohibición establecida por la norma penal: la de realizar conductas defraudatorias que importen una lesión por dicha cantidad. Afirmando su carácter de condición objetiva de punibilidad se niega la pertenencia al tipo del injusto y de la culpabilidad, con lo que se produce la incongruencia de establecer que una defraudación por debajo de dicho importe es típica y antijurídica (tipo de injusto), culpable, pero no punible" (AYALA GÓMEZ, I., "El delito...", citado por APARICIO PÉREZ, José, El delito fiscal a través de la jurisprudencia, Ed. Aranzadi, Madrid, p. 198).

(15) El Convenio Multilateral para evitar la doble o múltiple imposición interna en el impuesto sobre los Ingresos Brutos del 18 de agosto de 1977 constituye un régimen contractual que liga a los Estados provinciales y a la Ciudad de Buenos Aires con arreglo al cual se distribuye la base imponible en el impuesto sobre los ingresos brutos entre las distintas jurisdicciones (Cfr. Fallos 305:1471 y 329:59).

(16) Su carácter territorial no se ve alterado por la relación "ingresos y gastos" que prevé el Régimen de Convenio Multilateral consagrada como el parámetro de medición del sustento territorial. El parámetro "gastos" encuentra sustento territorial en su localización (lugar en que se incurren, lo que presume la existencia de actividad). Y con respecto a la atribución de "ingresos" entre las distintas jurisdicciones, el Convenio Multilateral sólo dice que ésta se hará sobre la base del lugar de donde "provienen". Es decir, no existe mayor precisión de atribución

dado que los mismos pueden provenir de diversas fuentes según se adopte uno u otro criterio económico.

(17) BULIT GOÑI, Enrique, "Convenio Multilateral", Ed. Depalma, Buenos Aires, p. 15.

(18) El nacimiento del Convenio Multilateral se debe a la propia naturaleza del impuesto sobre los ingresos brutos, ya que como el gravamen alcanza el valor total de cada transferencia realizada en todas las etapas de circulación se corre el riesgo que los fiscos donde se realizaba parcialmente la actividad pretendan alcanzar por el tributo a la totalidad de la operación. El propio convenio establece en su normativa el ámbito de aplicación, a tal efecto su art. 1º dispone: "Las actividades a que se refiere el presente convenio son aquellas que se ejercen por un mismo contribuyente en una, varias o todas sus etapas en dos o más jurisdicciones, pero cuyos ingresos brutos, por provenir de un proceso único, económicamente inseparable deben atribuirse conjuntamente a todas ellas, ya sea que la actividad la ejerza el contribuyente por sí o por terceras personas, incluyendo las efectuadas por intermediarios, corredores, comisionistas, mandatarios, viajantes o consignatarios, etc., con o sin relación de dependencia". De la misma surge claramente que debe aplicarse el Convenio Multilateral cuando se cumplan los siguientes requisitos: (a) que se trate de un mismo contribuyente. La actividad puede ser desarrollada por sí u otras personas; (b) que realice actividad en dos o más jurisdicciones, esto implica que debe haber multiplicidad de jurisdicciones porque si se desarrollara toda la actividad en una única jurisdicción no habría que aplicar el convenio; (c) que los ingresos por provenir de un proceso único económicamente inseparable deben atribuirse conjuntamente a todas las jurisdicciones donde el contribuyente realiza actividad; (d) que la base imponible se distribuya entre las distintas jurisdicciones.

(19) Para algunas aisladas voces, que se disiparon rápidamente, se buscó castigar solamente la mera peligrosidad de su utilización sin que fuere necesario un perjuicio fiscal concretizado en un monto.

(20) El art. 2º resulta ser un agravante de la figura básica determinada en el artículo primero, por lo que, para que la conducta resulte encuadrada dentro del inc. d) el monto de la evasión debe superar el umbral mínimo de punibilidad previsto en el art. 1º. Si el monto total resulta ser inferior al previsto legalmente, la conducta es atípica.

(21) Por ejemplo, en una evasión de tributo por la suma de \$ 3.000.000, para que opere el agravante por la utilización de facturas apócrifas, la nueva redacción exige que el perjuicio generado con el uso de estos documentos falsos sea de \$ 1.000.000. Es decir, por lo menos ese importe debe haber sido evadido por facturas apócrifas, aun cuando la pretensión fiscal y penal sea mayor. Si la suma evadida fuere de \$ 3.000.000 pero en ella la utilización de facturas apócrifas es inferior a \$ 1.000.000, el hecho encuadra en el tipo básico de evasión, no en el agravado.

(22) Cfr. CREUS, Carlos — BUOMPADRE, Jorge E., "Falsificación de documentos en general", Ed. Astrea, Buenos Aires, p. 131.

(23) Los restantes elementos de la acción típica de este delito quedan intactos. Es decir, este delito consiste, precisamente, en el no ingreso por el agente de retención o percepción de la suma efectivamente retenida o percibida (más de \$ 100.000 por mes), en el término fijado por

la ley. Es, al igual que la evasión tributaria, un delito de resultado en tanto exige para su consumación la efectiva producción de una lesión a la Hacienda Pública. De esta manera, para que se configure el ámbito objetivo el agente de retención o percepción debe efectuar dos acciones: primero, concretar la retención o percepción de los importes de manos del contribuyente o responsable (sujeto pasible de la retención o percepción) y, segundo, no ingresar al fisco el importe de dinero retenido o percibido. De allí que resulta claro que el incumplimiento de la segunda sólo es posible si se ha practicado efectivamente la primera, pues si no hay retención, no se cumple el recaudo objetivo del tipo.

(24) VON LISZT, Franz, "Tratado de Derecho Penal", Ed. Reus, Madrid, 1927, t. III, p. 2.

(25) Lo expuesto, como consumación, debe distinguirse del "agotamiento" o "fin último perseguido por el agente". Como sostiene Frías Caballero, "el concepto de delito consumado es extraño en absoluto al logro o al fracaso de tal fin perseguido por el autor". Este "agotamiento" o "fin último" (que en nada tiene que ver con el tipo subjetivo del delito) no tiene ni siquiera importancia para el derecho penal; es decir, no integra o complementa el concepto jurídico de consumación de un delito.

(26) La conducta típica no se prohíbe porque demuestre en concreto su cualidad lesiva o peligrosa, sino en cuanto pertenece a una clase de acciones que, con frecuencia significativa, producen lesiones de bienes jurídicos. La relevancia lesiva de tales conductas no se basa en un proceso deductivo sobre la base de la frecuencia con que las mismas provocan resultados lesivos, sino inductivo: a partir de condiciones mínimas que pueden señalarse como causas de eventuales resultados lesivos, se establece que todo comportamiento que reúna esas condiciones es peligroso en abstracto RODRÍGUEZ MONTAÑES, T., "Delitos de peligro, dolo e imprudencia", Madrid, 1994, p. 238.

(27) Son estos: a) tomar parte en una asociación; b) un número mínimo de partícipes; c) propósito colectivo de cometer delitos. Con relación a la exigencia típica de que exista una asociación con un número mínimo de integrantes, es importante remarcar que tal característica debe ir unida a una estabilidad temporal en la formación del grupo. Ello así, por cuanto la asociación ilícita supone un acuerdo para una cooperación de cierta permanencia, exigida por el propio objeto de la asociación, ya que la pluralidad delictiva que lo constituye demanda una actividad continuada, incompatible con una cooperación instantánea (NÚÑEZ, R., "Tratado de Derecho Penal", Ed. Lerner, Buenos Aires, 1971, t. VI, p. 173 y ss.). Asimismo, la participación como miembro de la organización significa querer formar parte con permanencia en la vida de la sociedad, lo cual debe exteriorizarse en acciones efectivas, subordinadas a la voluntad del grupo para el fomento o mantenimiento de su actividad (LACKNER K., "Strafgesetzbuch", citado por ZIFFER, P., Lineamientos básicos del delito de asociación ilícita, LA LEY 2002-A, 1212).

(28) Pues pese a resultar una causal que excluye la punibilidad, la aceptación y regulación importa, en los hechos, ausencia de culpabilidad o sentencia que así lo declare.

(29) Coincidimos con Virgolini en cuanto a que la denominación del instituto (extinción de la acción) coincide con su efecto inmediato en la praxis, más no con su naturaleza jurídica. Ello así, pues "(...) el efecto real de la aplicación del instituto es impedir la punibilidad, que se

refleja en el efecto inmediato descrito por la ley como la extinción de la acción penal, Esto debe ser entendido como la imposibilidad de imposición concreta de una pena, que opera sin eliminar o cancelar los presupuestos dogmáticos del delito. El examen de la norma deberá hacerse, en consecuencia, en el marco de la teoría de la coerción penal, y allí el instituto, generalmente calificado como fuga o salida del proceso, viene en realidad a constituir lo que se conoce como una causa penal de cancelación de la punibilidad" (VIRGOLINI, Julio, "El art. 14 de la Ley Penal Tributaria como límite de punibilidad", Revista de Derecho Penal Tributario del Centro de Estudios en lo Penal Tributario, Buenos Aires, año 2º, nro. 4, marzo del 2005, ps. 49 y ss.).