

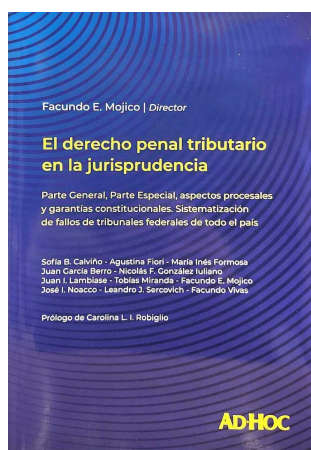
Recensión a Facundo E. Mojico (dir.), *El derecho penal tributario en la jurisprudencia. Parte general, parte especial, aspectos procesales y garantías constitucionales* (Ad-Hoc, 2024)

María Belén Linares

UB, Argentina / Universidad de Sevilla, España

mblinares@hotmail.com | ORCID: 0009-0006-6345-3607

Recibido: 14 de febrero de 2025. **Aceptado:** 21 de mayo de 2025.



Review of Facundo E. Mojico (dir.) *El derecho penal tributario en la jurisprudencia. Parte general, parte especial, aspectos procesales y garantías constitucionales* (Ad-Hoc, 2024)

Mojico, Facundo E. (2024). *El derecho penal tributario en la jurisprudencia. Parte general, parte especial, aspectos procesales y garantías constitucionales*. Buenos Aires: Ad-Hoc.

1. Notas preliminares

En este magnífico trabajo, titulado *El derecho penal tributario en la jurisprudencia. Parte general, parte especial, aspectos procesales y garantías constitucionales*, el lector encontrará un selectivo relevamiento de resoluciones y sentencias de los últimos quince años en materia penal tributaria a nivel federal.

La jurisprudencia alude a las decisiones emanadas de los tribunales que sientan doctrina al decidir la cuestión a ellos sometida. En cuanto a su calidad o el valor como fuente del derecho, quienes niegan dicha categoría de fuente sustantiva, formal e independiente se basan en que los tribunales no hacen otra cosa que aplicar la ley (Clariá Olmedo, 1960: 104). Contrariamente, existen autores que sostienen la tesis que contempla a la jurisprudencia como una fuente del derecho, es decir, para este sector, la jurisprudencia crea derecho (Cossio, 1959: 181). En la conocida frase “los jueces crean derecho” se encubre, en rigor, un desacuerdo valorativo: con su aceptación se quiere expresar el deseo de que a los jueces se les conceda amplias facultades en el ejercicio de su actividad y, con su rechazo, se pretende manifestar que deben atenerse estrictamente a lo establecido por las normas generales (Nino, 2003: 149-150).

Dicho lo anterior, y más allá de la hartamente debatida respuesta a la pregunta de si la jurisprudencia es o no fuente de derecho, esta cumple una función integradora del ordenamiento jurídico y continúa la obra del legislador adecuando e individualizando el mandato contenido en la norma mediante un proceso de subsunción que requiere una actividad específica para explicar, suplir o renovar (Díaz, 1966: 7). Esto, sin duda, pone de manifiesto el interés que reviste conocer la jurisprudencia como forma de creación de normas jurídica y más si aquella versa sobre delitos tributarios que menor desarrollo han tenido si se lo compara con los delitos comunes.¹

La política criminal en materia fiscal nos muestra un régimen de alta inestabilidad normativa y el legislador no trepida en sancionar modificaciones –muchas de ellas sin la debida técnica que requiere la construcción normativa– convirtiendo al digesto punitivo en un mero listado de figuras legales e institutos un tanto asistemáticos. En esta línea, el intento de combatir la delincuencia tributaria debe conllevar esfuerzos del Estado dirigidos a un adecuado castigo de los comportamientos que producen las consecuencias más perniciosas en el orden socioeconómico y, además, a su prevención con normas claras y precisas (Gracia Martín, 2016: 5-8).² Lo dicho, evidencia la relevancia social y político-criminal de estos crímenes en el mundo contemporáneo y, además, lo oportuno de afrontar detenidamente un análisis jurisprudencial de temas fundamentales que rodean al derecho penal tributario.

El contenido que ha sido elegido con criterio para conformar esta publicación es, desde luego, inmenso, y no pretendo reflexionar con profundidad sobre aquel, sino que me limitaré a exponerlo de forma telegráfica: “Delitos tributarios”, “Delitos relativos a la seguridad social”,

“Delitos fiscales comunes”, “Cuestiones dogmáticas fundamentales comunes a todas las figuras” y “Aspectos procesales y garantías constitucionales”.

Ahora ya, y adelantadas estas brevísimas notas preliminares, he de proceder a adentrarme a lo que se me ha convocado: reseñar este libro, fruto del esfuerzo intelectual de las autoras y los autores que han contribuido a su realización y a quienes en el apartado que sigue procedo a darles voz.

2. Contenido

Siguiendo la sistemática legislativa adoptada por el Régimen Penal Tributario (conf. art. 279 y ss., Ley N° 27430), el título primero de la obra, “Delitos tributarios”, se ocupa de efectuar una reseña jurisprudencial acerca de los delitos de evasión fiscal simple y agravada, el aprovechamiento indebido de subsidios/beneficios fiscales y la apropiación indebida de tributos.

Sobre la evasión fiscal simple, ofrece precisos pasajes jurisprudenciales sobre el bien jurídico protegido en la figura, la existencia de una obligación tributaria exigible, el sujeto activo en el delito (“el obligado”, el caso de los grupos económicos y corredores de granos), la estructura del tipo (delito de resultado lesivo y delito complejo de varios actos), el tipo objetivo y las modalidades comisivas al amparo de las teorías restrictivas o robustas y de las teorías amplias o atenuadas del ardid o engaño. Asimismo, se ciñe a precedentes acerca de la evasión, elusión y economía de opción, y sobre singularidades en la materia como la determinación del “tributo evadido”, consumación y prescripción, tentativa, comienzo de ejecución, desistimiento, tipo subjetivo y relaciones concursales.

El tratamiento en la jurisprudencia experimentado por el delito de evasión agravada es lo que continúa. Con acierto, la obra nos presenta jurisprudencia sobre la constitucionalidad de la escala penal en el delito, para así inmiscuirse en el estudio de las circunstancias que recrudecen la escala penal: monto evadido y utilización de persona interpuesta, monto evadido y utilización fraudulenta de beneficios fiscales, y utilización de facturas o documento equivalente falso.

La exégesis del actual delito de aprovechamiento indebido de beneficios fiscales condujo a enfocarse en la estructura del tipo (delito de resultado lesivo), la conducta típica, el elemento normativo “subsidio de naturaleza tributaria”, el *iter criminis*, el tipo subjetivo y las relaciones concursales.

El último tipo penal afrontado en este título primero es la apropiación indebida de tributos, para lo cual las autoras y los autores se centraron en la constitucionalidad de la figura, la estructura del tipo como delito de omisión propia, el agente de retención o percepción como el sujeto activo de la figura, los presupuestos de la figura (efectiva actuación como agente de

retención o percepción como situación típica generadora del deber de actuar, capacidad de ingresar los tributos retenidos o percibidos como la capacidad material de cumplir con la conducta debida y la omisión de la conducta mandada), los criterios de determinación del monto retenido/percibido y no depositado en los plazos legales, el tipo subjetivo, la consumación y las relaciones concursales.

El segundo título trae a escena los “Delitos relativos a la seguridad social”: evasión previsional simple, evasión previsional agravada y apropiación indebida de los recursos de la seguridad social.

Acerca de la evasión previsional simple, la obra expone decisiones judiciales sobre el bien jurídico tutelado por el delito, el sujeto activo (“el obligado” y grupos económicos), presupuesto del delito (existencia de una obligación previsional exigible), estructura del tipo como delito de resultado lesivo, específicas modalidades comisivas (empleados registrados como monotributistas y bajo el régimen de pasantías o becas, cooperativas de trabajo, empleados no registrados formalmente, sueldos abonados parcialmente “en negro”), determinación del monto evadido, tipo subjetivo, *iter criminis* y relaciones concursales. Luego, reseña someramente jurisprudencia de interés sobre el monto como circunstancia calificante de la evasión previsional.

Concluye este segundo título el análisis del delito de apropiación indebida de recursos de la seguridad social. Así, se acompañan pasajes de jurisprudencia que versan sobre el bien jurídico protegido, la estructura del tipo como delito de omisión propia, el sujeto activo (empleador o agente de retención), los elementos caracterizantes de los delitos de omisión (efectiva actuación como agente de retención como situación típica generadora del deber de actuar, capacidad de ingresar los aportes retenidos como la capacidad material de cumplir con la conducta debida y omisión de la conducta mandada), la prueba de los requisitos típicos, la determinación del monto retenido y no depositado en los plazos legales, el tipo subjetivo, la irrelevancia del “ánimo defraudatorio”, el error de tipo/error de prohibición, consumación y las relaciones concursales.

El título tercero, “Delitos fiscales comunes”, emprende un escrupuloso compendio de la jurisprudencia sobre el delito de obtención fraudulenta de beneficios fiscales, insolvencia fiscal fraudulenta, simulación dolosa de pago/cancelación de obligaciones y alteración dolosa de registros. Además, coloca bajo lupa la asociación ilícita fiscal y apunta destacada jurisprudencia en la materia acerca de su constitucionalidad, el bien jurídico protegido, el sujeto activo y figuras que la conforman. Seguidamente, se introduce en la conducta típica y la evolución en su regulación bajo la Ley N° 24769 y la Ley N° 27430, la indeterminación de los delitos a cometer, el tipo subjetivo, el *iter criminis*, las relaciones concursales (con delitos cometidos o facilitados por la organización, su diferencia con el concurso real de los delitos facilitados o cometidos por la organización, con asociación ilícita del art. 210 CP y lavado de activos).

El cuarto título se adentra en nuevos asuntos. Con el nombre “Cuestiones dogmáticas fundamentales comunes a todas las figuras”, el libro complace al lector con la contribución de criterios jurisprudenciales en controvertidas discusiones en la materia. En primer lugar, el enorme tema de la autoría y participación en los delitos analizados, específicamente sobre *intraneus* en delitos especiales, responsabilidad penal de los *extranei*, cláusula del actuar en lugar del otro (art. 14 de la Ley N° 24769 y art. 13 del Régimen Penal Tributario instaurado por la Ley N° 27430: administrador de hecho, síndico, miembros del consejo de vigilancia y director suplente), responsabilidad penal del administrador, rol de los profesionales (abogados, contadores y escribanos), participación necesaria y secundaria, y agravante del artículo 15, inciso a. En segundo lugar, la imputación subjetiva en el derecho penal tributario, alcanzando discusiones vinculadas a la ceguera ante los hechos o ignorancia deliberada, la prueba del dolo y el error sobre elementos normativos en la ley. En tercer lugar, la antijuricidad y las causas de justificación, con especial énfasis en la crisis empresarial como situación de necesidad. Cuarto lugar, la culpabilidad, el estado de necesidad disculpante y el error de prohibición. Quinto lugar, la punibilidad y la desde antaño polémica en torno a la naturaleza jurídica de las cuantías en el régimen penal tributario como elementos del tipo o condiciones objetivas de punibilidad. En sexto lugar, el sistema de sanciones en el derecho penal tributario, abocándose en la graduación de la pena y el decomiso. Séptimo lugar, la responsabilidad penal de la persona jurídica, temática que ha gozado de muchísima atención en la doctrina nacional penalística los últimos años, en especial, tras el dictado de la Ley N° 27401 –B. O. 01/12/2017–. Octavo y último lugar, el lavado de activos y su relación con el derecho penal tributario.

Concluye este gran trabajo el título quinto, “Aspectos procesales y garantías constitucionales”, que comenta jurisprudencialmente tópicos de indiscutible valor, como lo es la aplicación de la ley penal tributaria en el tiempo, la determinación de oficio e impacto en el proceso penal, utilización de presunciones y ficciones tributarias, estándar de prueba en el proceso penal tributario, relación de la prescripción tributaria con la prescripción de la acción penal, facultad de abstención de denuncia del organismo fiscal, discrepancias entre los montos determinados por el juez penal y el juez administrativo, medidas cautelares y precautorias en el proceso penal tributario, parte querellante, suspensión del proceso a prueba en el Régimen Penal Tributario, extinción de la acción penal por pago, reparación integral del daño en materia penal tributaria, persona jurídica en el proceso penal, competencia territorial, nulidades en el proceso penal tributario, leyes de blanqueo y moratoria, garantía que prohíbe la autoincriminación forzada, garantía a ser juzgado en un plazo razonable, *non bis in idem* (¿acumulación de sanciones administrativas y penales?) y el principio de lesividad (bagatela o insignificancia).

3. Relevancia de la obra reseñada

Me han premiado con la tarea de presentar a la comunidad jurídica una nueva obra, dirigida por un gran amigo, Facundo Mojico, quien continúa dando muestras de su talento y fecunda labor investigadora. Este esfuerzo colectivo agrupa en una publicación a autoras y autores,

quienes, con una ingeniosa sistemática, lograron un trabajo de utilidad para el mundo académico y profesional.

La obra, con un índice prolijo e infinitamente agudo, aporta una lista de precisos extractos de resoluciones y sentencias, preseleccionados con razón y estudio, conformando cada párrafo sólidos aportes sobre problemáticas que giran en torno al derecho penal tributario. Esto persigue el noble objetivo de enriquecer el debate crítico en nuestro país y mostrar nuevos caminos para arribar a soluciones sobre discusiones radicales en la materia. Una difícil tarea ha sido encarada de manera destacada por este libro, donde, insisto, se analizan temas fundamentales de la especialidad desde una perspectiva puramente jurisprudencial.

Además de una extensa y cuidadosa reseña jurisprudencial acerca de los delitos tributarios, delitos relativos a la seguridad social y delitos fiscales comunes, se pone foco en numerosas modificaciones experimentadas en el nuevo régimen penal tributario con la Ley N° 27430, como por ejemplo, el tipo penal de evasión fiscal agravada por la utilización de facturas apócrifas (art. 2 inc. d), particularidades en torno a los delitos contra la seguridad social conforme a la redacción dada por el legislador penal de 2017, el instituto de la extinción de la acción penal tributaria (art. 16), los aspectos procedimentales (arts. 18, 19 y 20) y la aplicación retroactiva de la nueva Ley N° 27430 en función del principio de ley penal más benigna.

Igualmente, se ofrecen decisiones judiciales acerca de apasionantes debates en la materia, algunos por su propia complejidad interpretativa y, otros, por su novedad normativa, como el concepto de beneficios fiscales, el inicio del plazo de prescripción de la acción penal en el delito de evasión tributaria, la procedencia de la suspensión de proceso a prueba en crímenes fiscales, la imputación penal de las personas jurídicas e implementación de reglas procesales para su enjuiciamiento, entre otros.

En suma, las autoras y los autores encararon, con un riguroso método, el análisis jurisprudencial de las figuras penales reguladas en el actual Régimen Penal Tributario, asuntos fundamentales comunes a todas las figuras, y aspectos procesales y garantías constitucionales. Sin duda, el contenido convierte al libro en un instrumento de utilidad para todo operador jurídico que acuda al material en búsqueda de un principio de solución.

Doy por concluida la tarea con la que se me ha honrado y anhelo haber conseguido estimular al lector al recorrido por las páginas de esta obra, que, sin duda, supone un avance en el estudio de la disciplina y una contribución en la formación sobre las más debatibles cuestiones de derecho penal tributario.

4. Referencias bibliográficas

Clariá Olmedo, Jorge (1960). *Tratado de derecho procesal penal*, tomo I. Buenos Aires: Ediar.

Cossio, Carlos (1959). *El derecho en el derecho judicial*. Buenos Aires: Abeledo-Perrot.

Díaz, Clemente (1966). Las formas de manifestaciones del derecho procesal. La jurisprudencia. *Revista Jurídica de Buenos Aires* 2.

Gracia Martín, Luis (2016). Concepto categorial teleológico y sistema dogmático del moderno derecho penal económico y empresarial de los poderosos. *Indret: Revista para el Análisis del Derecho*, 3, 1-131.

Nino, Carlos Santiago (2003). *Introducción al análisis del derecho*. Buenos Aires: Astrea.

-
1. Como señaló Carolina Robiglio en el prólogo de la obra reseñada: “Esta importancia se ve acentuada en materias como el derecho penal tributario, que por su inserción más reciente en el ordenamiento legal positivo, ha tenido menor desarrollo en el ámbito de la doctrina si lo comparamos con los delitos comunes” (p. 26). [↩](#)
 2. Sobre el fenómeno de criminalidad económica, ver Gracia Martín (2016). [↩](#)
-



Licencia Creative Commons - Atribución - No Comercial (by-nc)

Se permite la generación de obras derivadas siempre que no se haga con fines comerciales.

Tampoco se puede utilizar la obra original con fines comerciales.

Esta licencia no es una licencia libre. Algunos derechos reservados.