

**“EL MECANISMO ARDIDOSO  
CONTABLE Y TRIBUTARIO  
EN EL DELITO DE EVASIÓN FISCAL.”**

Por Robertino D. Lopetegui<sup>1</sup>

**I. INTRODUCCIÓN.**

El delito de evasión fiscal se encuentra tipificado en el artículo 1 de la Ley Penal Tributaria Nro. 24.769 y sus modificaciones (“**LPT**”). Al respecto, se han esbozado diferentes enfoques del tipo penal de evasión fiscal pues hay autores que lo entienden como una figura de corte omisivo en el cual los montos mínimos constituyen condiciones objetivas de punibilidad<sup>2</sup>, mientras que otros lo conciben como un delito de resultado lesivo en el cual los montos mínimos constituyen un elemento del tipo abarcado por el dolo del sujeto activo<sup>3</sup>.

Sin perjuicio, del enfoque con el cual se comulgue y las bases sobre las cuales se edifique una u otra teoría, lo cierto es que cada interpretación debe considerarse válida en la medida que los razonamientos en el marco de la teoría del delito sean jurídicamente coherentes.

En el presente trabajo de investigación nos proponemos analizar y clasificar a los mecanismos arditos con los cuales se podría llevar a cabo una evasión fiscal en el marco del impuesto a las ganancias (“**IG**”) para “sujetos empresa” y sus implicancias en materia de tentativa, la determinación del dolo y el monto mínimo como elemento del tipo.

Desde nuestra perspectiva, concebimos al delito de evasión fiscal como un fenómeno contable tributario, cuyo ardid defraudatorio es estrictamente técnico, pues para evadir el pago de tributos necesariamente se necesita recurrir manipulaciones (acciones u omisiones) sobre la materia contable y/o impositiva.

---

<sup>1</sup> Abogado (UBA). Contador Público (UADE). Especialista en Derecho Penal Tributario.

<sup>2</sup> Catania, Alejandro. “*Régimen Penal Tributario. Estudio sobre la Ley 24.769*”. Segunda edición actualizada. Editorial del Puerto. Año 2007.

<sup>3</sup> Diego García Berro, Spolansky, Mieres y Crede, Orce y Trovato, entre otros.

Estas manipulaciones ardidosas, según el caso, podrían implicar comienzo de ejecución del delito y por consiguiente ser punibles bajo el título de comisión en grado de tentativa.

Por último, en materia extrapenal, nos proponemos analizar la compleja técnica de liquidación del impuesto y su impacto en la determinación del monto mínimo establecido por la LPT como un elemento del tipo.

## **II. DESARROLLO.**

### **II. a. Tentativa y el comienzo de ejecución del delito de evasión fiscal.**

El Código Penal de la Nación Argentina (en adelante, "**CP**") define a la tentativa como "*el que con el fin de cometer un delito determinado comienza su ejecución, pero no lo consuma por circunstancias ajenas a su voluntad*"<sup>4</sup>. En estos casos la pena que correspondería al agente, si hubiere consumado el delito, se disminuirá de un tercio a la mitad<sup>5</sup>. Por último, el autor de la tentativa no estará sujeto a pena cuando hubiere desistido voluntariamente del delito.<sup>6</sup>

La tentativa de evasión, actualmente, no se encuentra tipificada penalmente en la LPT como delito incompleto o tipo independiente. Hay quienes sostienen que los artículos 1 y 2 del anterior régimen penal tributario de la Ley 23.771, preveían actos de tentativa de evasión tributaria (y no, actos meramente preparatorios)<sup>7</sup>. Por su parte, la nueva LPT Nro. 24.769 no estableció una norma similar a la del artículo 1 de la Ley 23.771, sino que directamente se establecieron dos hipótesis de evasión: simple y agravada. En resumen, la letra del LPT vigente no aporta precisiones respecto a la tentativa del delito de evasión fiscal.

La posibilidad (o no) de comisión en grado de la tentativa del delito de evasión fiscal ha tenido desarrollo por parte de la doctrina y jurisprudencia argentina. La

---

<sup>4</sup> Artículo 42 del CP.

<sup>5</sup> Artículo 44 del CP.

<sup>6</sup> Artículo 43 del CP.

<sup>7</sup> Spolansky, Norberto Eduardo. "*Evasión tributaria y tentativa*". La Ley 1993-E, 882. García Berro, Diego. "*La tentativa de evasión tributaria*". El Derecho: suplemento de Derecho Penal y Política Criminal. Fecha: 06/10/2000.

doctrina mayoritaria entiende que la tentativa para este delito es admisible<sup>8</sup>. En el ámbito jurisprudencial, si bien no ha sido un tema de análisis recurrente, los tribunales han aceptado en determinados casos la posibilidad de comisión en grado de tentativa del delito previsto en el artículo 1 de la LPT.<sup>9</sup>

El análisis de la tentativa necesariamente implica abordar conceptos tales como bien jurídico tutelado, monto mínimo, estructura típica, autoría, la naturaleza del ardid, la materia extrapenal, la clasificación del delito, concurso de delitos, el momento consumativo, el desistimiento y otros elementos del *iter criminis* del delito de evasión. Pues, hay autores que justifican la tentativa del delito fiscal desde la consideración del monto mínimo como un elemento del tipo penal<sup>10</sup> mientras que otros han abordado la cuestión desde la perspectiva del bien jurídico tutelado y el momento consumativo<sup>11</sup>.

Ahora bien, en materia de tentativa, la distinción entre actos preparatorios y actos ejecutorios, resulta de crucial importancia pues la delgada línea que separa los unos de los otros determina cuando una conducta es relevante para el Derecho Penal (o no).<sup>12</sup>

Los **actos preparatorios** pertenecen a una etapa del *iter criminis* en la cual el autor del delito se proporciona de los medios materiales o investigaciones necesarias para llevar a cabo el hecho delictivo. Si bien mediante estos actos se dispone lo necesario para su ejecución, ellos no son idóneos por sí mismos para

---

<sup>8</sup> Por la afirmativa: Catania, García Berro, Spolansky, Orce y Trovato, Mieres y Crede, J.P. Fridenberg, Riquert, Borinsky, Galván Greenway, Lopez Biscayart, Turano, Nercellas, García Vízcaíno, Sassón, entre otros. Por la negativa: Haddad, Espeche, Torassa, entre otros.

<sup>9</sup> Caso “*Bottinelli*”, Fallo “*Bellani*” CAPE Sala “A”. Fecha: 10/05/2007; Fallo “*Shock Entertainment*” CAPE Sala “B” Fecha: 25/10/2007; Fallo “*Céntrica SRL*” CAPE Sala “A”. Fecha: 08/08/2005.

<sup>10</sup> Orce, Guillermo y Trovato, Gustavo F. “*Delitos Tributarios: Estudio analítico del régimen penal de la Ley 24.769*”. Editorial Abeledo Perrot. Año 2008. Página 94.

<sup>11</sup> Mieres y Crede en “*Tentativa de evasión fiscal*” en la obra de Alejandro C. Altamirano y Ramiro M. Rubinska (coordinadores). “*Derecho Penal Tributario*”. Editorial Marcial Pons. Año 2008. Página 295.

<sup>12</sup> Pessoa, Nelson R. “*La tentativa: distinción entre actos preparatorios y actos de ejecución de delitos*”, 2da edición actualizada, Editorial Hammurabi, Año 1998, Página 26.

demostrar la futura realización del delito, y por lo tanto, no son punibles<sup>13</sup>. Ello no quita la posibilidad que un acto preparatorio pueda ser elevado a la categoría de delito autónomo como ser la falsificación de documentos<sup>14</sup> o falsificación de Estados Contables<sup>15</sup>.

Por **comienzo de ejecución**, se entiende realizar acciones aptas, idóneas e inequívocas que implican el inicio de la realización directa del plan delictivo.

En la búsqueda de la frontera entre lo punible (comienzo de ejecución) y lo impune (acto preparatorio) se han trazado diferentes teorías<sup>16</sup>:

a) **Posiciones negativas**: es imposible formular conceptualmente la distinción entre tentativa y acto preparatorio.<sup>17</sup>

b) **Teoría subjetiva**: la convicción del autor, de estar realizando una acción ya típica, en cuanto al comienzo de ejecución, más allá que ello objetivamente suceda, determina la existencia de la tentativa. Esta posición hoy prácticamente se encuentra abandonada.<sup>18</sup>

c) **Univocidad**: el acto será de tentativa si del contexto en que él se produce se puede deducir que el mismo está encaminado necesariamente –unívocamente- al delito, certeza que no se puede obtener solamente de subjetividades del autor, aunque éste confiese su intención criminal, la univocidad surge de lo objetivo, de las circunstancias.<sup>19</sup>

d) **Formal-objetivo**: hay tentativa cuando se ha comenzado a ejecutar el “núcleo del tipo”<sup>20</sup>. Es decir, “*el acto ejecutivo requiere que se trate de un acto del*

---

<sup>13</sup> Por ejemplo, la confección de un talonario de facturas apócrifas que nunca se imputan a la contabilidad.

<sup>14</sup> Artículo 292, 293, 296 del CP.

<sup>15</sup> Artículo 300, inciso b) del CP.

<sup>16</sup> Clasificación de Nelson R. Pessoa.

<sup>17</sup> Teoría sostenida por Rossi y Geyer conforme Pessoa, Nelson R, ob. cit., Página 35.

<sup>18</sup> Según Jiménez de Asúa, esta teoría fue sostenida inicialmente por Grolmann.

<sup>19</sup> Teoría esgrimida por el autor italiano Carrara.

<sup>20</sup> Teoría propuesta por Beling.

*cual pueda decirse que ha ingresado en el círculo de acción expresado por el verbo principal del tipo*".<sup>21</sup>

e) **Material-objetivo**: hay comienzo de ejecución en todos aquellos actos que *"como consecuencia de su necesaria pertenencia al contexto de la acción típica, aparezcan como partes constitutivas de ella según su concepción natural."*<sup>22</sup>

f) **Plan concreto del autor**: la tentativa comienza con aquella actividad con la cual el autor, según su plan delictivo, se pone en relación inmediata con la realización del tipo delictivo.<sup>23</sup>

PESSOA advierte que, no obstante el esfuerzo de las diferentes teorías, *"el límite entre lo impune (acto preparatorio) y lo punible (acto de tentativa) es todavía considerablemente impreciso, lo que significa, sin duda, que al no disponerse de una frontera racionalmente trazada entre lo atípico y lo típico, la seguridad jurídica, ideal a que debe aspirar la aplicación de la ley en un estado de derecho, se encuentra afectada."*<sup>24</sup>

En nuestro país, existe jurisprudencia<sup>25</sup> y doctrina<sup>26</sup> que entiende que la adulteración de la materia contable y/o impositiva antes del momento consumativo, podría tener relevancia en el ámbito penal tributario en el caso que dicha adulteración haya tenido como objetivo evadir el pago de tributos.

---

<sup>21</sup> Según García Berro, Diego. *"La tentativa de evasión tributaria"*. El Derecho: suplemento de Derecho Penal y Política Criminal. Fecha: 06/10/2000 siguiendo la clasificación de Carlos Creus.

<sup>22</sup> Definición según García Berro siguiendo la clasificación de Carlos Creus. Conforme Pessoa (Página 44) se ha entendido que esta teoría es un complemento (intento de corrección) de la teoría fomal objetiva de Beling siendo esta posición manifestada principalmente por Frank.

<sup>23</sup> Doctrina desarrollada por Welzel y sostenida por numerosos autores, en nuestro país, entre otros, por Zaffaroni y Bacigalupo conforme la obra de Pessoa Pág. 48.

<sup>24</sup> Pessoa, Nelson R., ob. cit., Página 57.

<sup>25</sup> Fallo "De Marco, Laura y otro s/ recurso de casación", Cam. Nac. Casación Penal, Sala II, 07/09/2010; Fallo "Krochick, Sebastián y otro s/ recurso de casación", Cam. Nac. Casación Penal. Sala II, 07/12/2009; Fallo "Bellani, Claudia Marisa s/ Infracción Ley 24.769". Causa Nro. 56.125. Camara Apelaciones en lo Penal Economico Sala "A". Fecha: 10/05/2007; Fallo "Céntrica SRL s/ incidente de auto de procesamiento". Cam. Nac. Pen. Ec. Sala "A". Fecha: 08/08/2005, entre otros.

<sup>26</sup> Catania, Mieres y Crede, García Berro, Spolansky y Ramayón, Nicolás en *"El delito de balance falso como figura subsidiaria del delito de evasión tributaria"*. La Ley. IMP 2002-A, 167, entre otros.

El juez García de la Sala II de la Cámara de Casación Penal ha entendido que: *“los actos contables, ejecutados con el fin de ocultar la realidad económica del contribuyente, suponiendo gastos o salida de bienes u ocultando bienes o ingresos obtenidos mediante la realización de hechos imponibles, podrían constituir, en algunos casos, el comienzo de ejecución del delito de evasión tributaria, aún antes de la presentación de una declaración jurada engañosa, en otros casos el comienzo de ejecución sólo tendrá lugar con la presentación de la declaración jurada.”*<sup>27</sup>

En la causa “Krochick”, nuevamente el juez García admite la tentativa de evasión fiscal proponiendo diferenciar los actos preparatorios de los ejecutivos: *“las declaraciones engañosas o las maniobras ardidosas sólo constituirán el comienzo de ejecución, cuando constituyan el ocultamiento de un hecho o acto ya acaecido o realizado de aquellos que la ley toma en cuenta para la determinación de la obligación tributaria, o de las circunstancias de éste, o cuando constituyan la suposición de un hecho o acto no acaecidos, o de las circunstancias de éste, que de haber acaecido o haberse realizado sería relevante para la determinación de la obligación tributaria. Los actos anteriores a éstos, quedan en el campo de los actos preparatorios de la evasión, por ejemplo, la creación de documentación falsa -en sentido natural y no necesariamente típico de las falsedades documentales- con el fin de emplearla en el futuro como respaldo contable, pero no imputada todavía a la contabilidad del obligado, esto es, no empleada aún, como respaldo contable”*.<sup>28</sup>

GARCÍA BERRO entiende que *“quien despliega una maniobra engañosa o ardidosa mediante la cual oculta, modifica, **disimula o no revela la real situación económica o patrimonial**, con el objeto de dificultar o impedir la fiscalización o la percepción de tributos, y de la cual se puede derivar un perjuicio patrimonial al fisco, ya inició los actos tendientes a lograr la finalidad de evadir; aquellos actos implican un inequívoco peligro inmediato para el bien jurídico protegido; se trata de*

---

<sup>27</sup> Fallo “De Marco, Laura y otro s/ recurso de casación”. Cam. Cas. Penal. Sala II. Fecha 07/09/2010.

<sup>28</sup> Fallo “Krochick, Sebastián y otro s/ recurso de casación”, Cam. Cas. Penal, Sala II, 07/12/2009.

*actos que ingresaron en el círculo de acción expresado por el verbo principal del tipo de resultado y pertenecen al contexto de aquella acción (evadiere), pues la evasión no se integra únicamente con el no pago del tributo, sino con el no pago como consecuencia de las maniobras ardidosas señaladas, y finalmente, los actos examinados implican el comienzo de realización del plan de evasión del autor”.<sup>29</sup>*

CATANIA entiende a la tentativa de evasión fiscal como un “hecho indiscutible” y que podría aplicar para quien fragua su documentación contable, presenta las declaraciones juradas impositivas de acuerdo a esta documentación, pero paga por el total de la deuda tributaria que en realidad existía.<sup>30</sup>

MIERES Y CREDE admiten la posibilidad de comisión en grado de tentativa bajo el entendimiento que (i) el bien jurídico comprometido es la recaudación tributaria, (ii) se trata de un delito de resultado, y (iii) que el momento consumativo se da con el vencimiento de la obligación.<sup>31</sup>

Debido a la amplitud casuística de la ciencia penal-tributaria podemos señalar que la distinción entre los actos preparatorios y ejecutivos, habrá de analizarse caso por caso.

---

<sup>29</sup> García Berro. “*La tentativa de evasión tributaria*”. E.D. Suplemento de Derecho Penal y Política Criminal, 06/10/2000.

<sup>30</sup> Catania, Alejandro, ob. cit., Páginas 78 a 83.

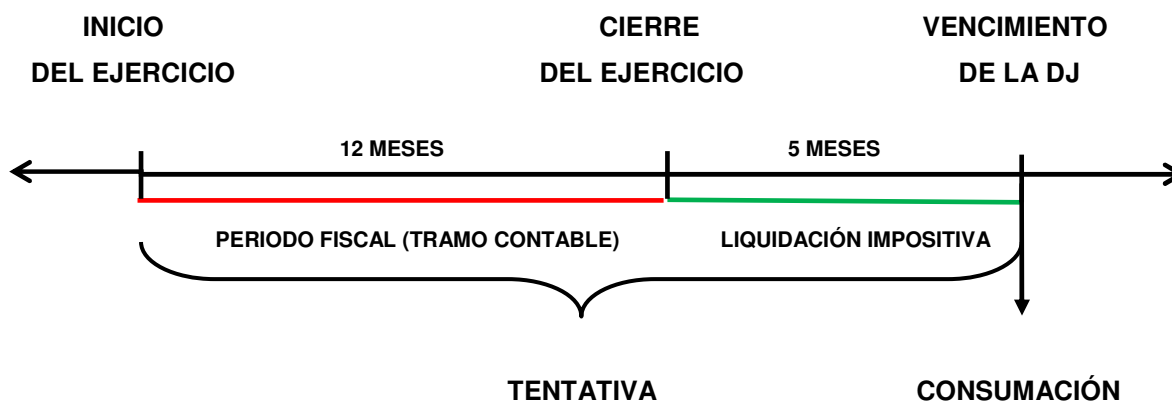
<sup>31</sup> Mieres y Crede en “*Tentativa de evasión fiscal*” en la obra de Alejandro C. Altamirano y Ramiro M. Rubinska (coordinadores). “Derecho Penal Tributario”. Editorial Marcial Pons. Año 2008.

## II. b. Cuestiones preliminares.

Este trabajo se edifica sobre las siguientes consideraciones respecto al delito de evasión fiscal:

- **Bien jurídico tutelado:** hacienda pública en sentido dinámico.<sup>32</sup>
- **Momento consumativo:** vencimiento legal para el ingreso en término del tributo.<sup>33</sup>
- **Monto mínimo:** elemento del tipo abarcado por el dolo del sujeto activo.<sup>34</sup>
- **Delito de Resultado lesivo.**
- **Delito de varios actos:** que permite la realización gradual.

Proponemos analizar el delito de evasión fiscal de la siguiente manera<sup>35</sup>:



<sup>32</sup> En sintonía con la posición mayoritaria a nivel jurisprudencial y doctrinal en la Argentina.

<sup>33</sup> No obstante, hay quienes sostienen que el delito de consuma con la presentación de la declaración jurada aún antes del vencimiento del plazo legal. Otra posición, aunque minoritaria, entiende que la consumación se da con la liquidación administrativa de la deuda por parte del Fisco.

<sup>34</sup> Por oposición a las denominadas “condiciones objetivas de punibilidad”.

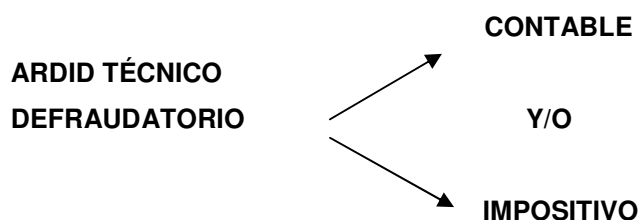
<sup>35</sup> Caso de estudio: impuesto a las ganancias para los “sujetos-empresa”. Ejercicio anual regular.



Para un determinado período fiscal, el comienzo de ejecución que da lugar a la tentativa de evasión fiscal podría darse entre el inicio del ejercicio contable hasta el vencimiento legal del plazo para ingresar el tributo<sup>36</sup>. Sentado ello, un sujeto activo en un ejercicio contable regular<sup>37</sup>, en principio, cuenta con **17 meses** por cada período fiscal para planificar y realizar ardidés dirigidos a evadir el pago total o parcial de ese impuesto.<sup>38</sup>

### **II. c. El ardid técnico-defraudatorio en la evasión fiscal.**

Entendemos que el ardid de la evasión fiscal, es un “ardid técnico-defraudatorio”, pues para evadir el pago de tributos necesariamente se necesita recurrir manipulaciones (acciones u omisiones) sobre la materia contable y/o impositiva.



En el caso que proponemos en este trabajo, entonces, el ardid podría dirigirse sobre el falseamiento de los Estados Contables<sup>39</sup> o directamente sobre la materia

---

<sup>36</sup> Consumación.

<sup>37</sup> El delito de evasión fiscal también podría abarcar ejercicios irregulares de duración inferior a 12 meses. Por ejemplo, balances especiales en los casos de reorganización societaria (fusión, escisión, etc.).

<sup>38</sup> En el presente trabajo, por cuestiones de brevedad, no se tendrán en cuenta los ardidés realizados en un ejercicio que afecten los subsiguientes ejercicios. Como por ejemplo, el cómputo de una amortización fraudulenta a lo largo de varios períodos fiscales o la exteriorización de un quebranto fraudulento con impacto en los subsiguientes períodos fiscales.

<sup>39</sup> Por ejemplo: manipulación del estado de resultados contable que luego impacta en la determinación del impuesto a las ganancias.

impositiva<sup>40</sup>. El ardid técnico también podría ser mixto: es decir, puede abarcar tanto aspectos contables como de la materia impositiva.<sup>41</sup>

## **II. d. Técnica de liquidación del impuesto a las ganancias para los “sujetos empresa”: ¿Cómo se determina la materia imponible?**

La ley del impuesto a las ganancias (“LIG”) establece que serán ganancias de tercera categoría<sup>42</sup> las obtenidas por los responsables incluidos en el artículo 69. Este último artículo, menciona a los contribuyentes conocidos como “sujetos-empresa”<sup>43</sup> estableciendo que por sus ganancias netas imponibles quedarán sujetos a una tasa del 35%.

Adicionalmente, conforme lo establece el decreto reglamentario de la LIG<sup>44</sup>, los sujetos que lleven un sistema contable que les permita confeccionar balances en forma comercial, determinan la ganancia neta de la siguiente forma:

*“Al resultado neto del ejercicio comercial suman los montos computados en la contabilidad cuya deducción no admite la ley y restan las ganancias no alcanzadas por el impuesto. Del mismo modo proceden con los importes no contabilizados que la ley considera computables a efectos de la determinación del tributo.”*<sup>45</sup>

Gustavo Diez se refiere al respecto: *“Es decir que los contribuyentes que llevan libros contables deben partir del resultado contable y a ese resultado deben*

---

<sup>40</sup> Por ejemplo: el caso de un balance que se encuentra confeccionado en regla y por ende el resultado contable no presenta “suciedades”, pero se realizan ajustes impositivos ardidosos que alteran el resultado impositivo.

<sup>41</sup> Por ejemplo: manipulación del estado de resultados contable (primer tramo) y, posteriormente, de los ajustes impositivos (segundo tramo).

<sup>42</sup> Artículo 49, inciso a) de la LIG.

<sup>43</sup> No se trata simplemente de “personas jurídicas” sino de “sujetos-empresa”, concepto que abarca también a sujetos del impuesto como los Fideicomisos, las UTE, etc.

<sup>44</sup> Artículo 68 y 69 del DRLIG.

<sup>45</sup> El artículo 69 del DRLIG también prevé el cómputo del ajuste por inflación impositivo, cuestión que no abordaremos en este trabajo en razón de brevedad.

realizarle los ajustes necesarios, a través del mecanismo conocido como columna I (-) y columna II (+), para llegar al resultado impositivo o base imponible.”<sup>46</sup>

Sentado ello, podemos afirmar que el Resultado Contable que arroje Estado de Resultados será el punto de partida para realizar los “ajustes impositivos”. Los “ajustes impositivos” se originan en la diferencia en los criterios de valuación entre las normas contables y las normas impositivas<sup>47</sup>. Dichos ajustes podrán incrementar o disminuir el resultado impositivo al cual se le aplicará una alícuota (35%) obteniendo así un impuesto determinado a pagar.<sup>48</sup>

A continuación, un ejemplo de liquidación del IG:

ESTADO DE RESULTADOS		SITUACIÓN IDEAL		LO QUE HIZO		ARDID
Ventas			4.000.000,00	4.000.000,00		SI/NO
CMV			-2.500.000,00	-2.500.000,00		SI/NO
Resultado Bruto			1.500.000,00	1.500.000,00		
Gastos de administración			-25.000,00	-25.000,00		SI/NO
Gastos de comercialización			-55.000,00	-55.000,00		SI/NO
<b>Resultado Contable</b>			<b>1.420.000,00</b>	<b>1.420.000,00</b>		SI/NO
LIQUIDACIÓN IMPOSITIVA		SITUACIÓN IDEAL		LO QUE HIZO		ARDID
		Columna I	Columna II	Columna I	Columna II	
<b>Resultado Contable</b>			<b>1.420.000,00</b>		<b>1.420.000,00</b>	
<b>Ajustes impositivos</b>						
Ajuste impositivo "A"			40.000,00		40.000,00	SI/NO
Ajuste impositivo "B"		2.000,00		2.000,00		SI/NO

<sup>46</sup> Díez, Gustavo. “Impuesto a las ganancias”. La Ley. Tercera edición actualizada. Año 2007. Página 409.

<sup>47</sup> Por ejemplo, la forma en la cómputo de las amortizaciones, etc.

<sup>48</sup> En el presente trabajo, por cuestiones de practicidad, no se toman en cuenta la incidencia de retenciones, percepciones o pagos cuenta.

	2.000,00	1.460.000,00	2.000,00	1.460.000,00	
<b>Resultado impositivo</b>		<b>1.458.000,00</b>		<b>1.458.000,00</b>	
x Alícuota		35%		35%	SI/NO
<b>Impuesto Determinado</b>		<b>510.300,00</b>		<b>510.300,00</b>	

Conforme a la actual técnica de liquidación del IG para “sujetos empresa”, el ardid técnico-defraudatorio podría dirigirse sobre la materia contable y/o impositiva. La materia contable se entrelaza con la materia impositiva resultando, ambos conceptos, inescindibles para el estudio de la figura de evasión.

El tecnicismo al que deben recurrir los contribuyentes para liquidar un tributo refuerza la teoría que sostiene que el monto mínimo previsto en el artículo 1 de la LPT es un elemento del tipo<sup>49</sup>. Pues en **materia extrapenal, técnicamente resulta muy difícil que el dolo no abarque el monto mínimo**. Evadir el pago de tributos necesariamente implica recurrir a la manipulación ardidosa, por acción u omisión, de la materia contable y/o impositiva. Este proceso necesariamente requiere de un razonamiento aritmético y numérico<sup>50</sup> (cuantificable en dinero) en la toma de la decisión por parte del sujeto activo del delito.

<sup>49</sup> Destacamos los argumentos principales que menciona García Berro para sostener esta teoría: (i) la consideración de los montos mínimos como condiciones objetivas de punibilidad inobserva el principio de culpabilidad, (ii) la magnitud del perjuicio al bien jurídico protegido, no puede considerarse causalmente desconectado del plan del autor, (iii) los montos en la LPT contribuyen directamente al concepto material de delito, (iv) los delitos de la LPT son delitos de resultado lesivo, y por lo tanto, la concreta descripción legal de dicho resultado no podría ser excluida del tipo objetivo, (v) es inconcebible ónticamente una finalidad de evasión de tributos indeterminados en su magnitud, (vi) la incorporación de los tipos penales agravados por la cuantía del perjuicio, (vii) entre otros.

<sup>50</sup> Habilidad para manipular conceptos y resolver problemas cuantificables.

Adicionalmente, la técnica de liquidación del impuesto como medio para cometer la evasión, refuerza la idea que no existen acciones abstractas de evadir el pago de tributos, sino que *“el monto evadido constituye el concreto resultado causalmente conectado con el obrar del autor, pues de lo contrario, habría que pensar que el autor planifica su obrar, selecciona los medios pertinentes para lograr la finalidad propuesta y desarrolla su conducta orientándose hacia una suerte de destino azaroso, incierto e ignorado, o a una especie de resultado indeterminado y sin circunstancias, que finalmente ocurre o se concreta en la realidad sin mediar conexión alguna con su conducta, lo cual no parece admisible.”*<sup>51</sup>

Como afirman ORCE Y TROVATO<sup>52</sup>, es innegable que el sujeto activo tiene “control” del monto en la evasión fiscal. Siguiendo esta línea de pensamiento, el error sobre el *quantum*, es decir, la intención de evadir por más de \$ 400.000 aunque no se alcance esa cifra por un error de cálculo (numérico), debe reprimirse en grado de tentativa.

Inversamente, quienes hayan planificado evadir el pago de tributos por un importe inferior a los \$ 400.000 pero por un error de cálculo han superado el monto entendemos que se encuentran por fuera de la LPT siendo aplicable en este caso la sanción penal-administrativa prevista en el artículo 46 de la Ley 11.683. De lo contrario, como señala GARCIA BERRO, ello implicaría asignar responsabilidad por un criterio objetivo desconocimiento el principio de culpabilidad<sup>53</sup>.

Por último, cabe destacar que no obstante los ejemplos prácticos, comulgar con esta teoría sobre los montos mínimos, no significa afirmar que el dolo del sujeto activo tenga que comprender con exactitud la cifra consignada, lo cual sería

---

<sup>51</sup> García Berro, Diego. *“La naturaleza jurídica de los montos de la Ley 24.769”*. Editorial Rubinzal – Culzoni. 1era edición, Año 2005. Página 180.

<sup>52</sup> Orce, Guillermo y Trovato, Gustavo F. *“Delitos Tributarios: Estudio analítico del régimen penal de la Ley 24.769”*. Editorial Abeledo Perrot. Año 2008. Página 94. Los autores justifican la admisión de la tentativa de evasión fiscal sobre la consideración del monto mínimo como un elemento del tipo, por oposición a las condiciones objetivas de punibilidad.

<sup>53</sup> Previsto en el artículo 18 de la Constitución Nacional.

absurdo<sup>54</sup> pues “*el dolo no requiere un conocimiento exacto, ni un conocimiento de igual intensidad, ni una reflexión consciente de todas las particularidades del tipo objetivo sino los datos necesarios para la descripción aproximada del objetivo final*”.<sup>55</sup>

## **II.e. Manipulaciones en el “tramo contable”.**

Partiendo de la base que determinados actos contables podrían dar lugar al comienzo de ejecución del delito de evasión fiscal, el ardid para evadir el pago de tributos podría dirigirse sobre los Estados Contables o documentación contable del sujeto activo. Pues, en el IG, la manipulación de cuentas de resultado que afectan el resultado contable del ejercicio, indefectiblemente tendrá incidencia en la liquidación y determinación del impuesto.

Ahora bien, entendemos que no cualquier manipulación dirigida a la contabilidad significa el comienzo de ejecución que puede dar paso a la tentativa de evasión fiscal del artículo 1 de la LPT.

Bajo este entendimiento, las hipótesis que se pueden configurar serían:

### **1. Manipulación de aspectos contables que no afectan la materia impositiva y no se dirigen a evadir el pago de tributos.**

Cabe destacar que, para que se configure esta hipótesis, bajo ninguna circunstancia, la manipulación contable debe tener impacto en la liquidación y determinación del impuesto. Adicionalmente, en el plano subjetivo, la conducta tampoco se encuentra dirigida a evadir el pago de tributos.

Respecto al caso de estudio que proponemos en el presente trabajo de investigación, la manipulación contable, concretamente, no debería afectar

---

<sup>54</sup> Conforme Fabián Balcarce. “*Límite cuantitativo dinerario en los delitos tributarios*”. Centro de investigación interdisciplinaria en Derecho Penal Económico.

<sup>55</sup> García Berro, Diego. “*La naturaleza jurídica de los montos de la Ley 24.769*”. Editorial Rubinzal – Culzoni. 1era edición, Año 2005. Página 212.

cuentas de resultado por cuanto estas impactan en el resultado contable como punto de partida para determinar el IG.

Esta hipótesis quedaría entonces reservada para conflictos de exposición contable, como ser la reclasificación de activos y/o pasivos. Por ejemplo, un contribuyente “sujeto empresa” en el marco de un covenant de un préstamo sindicado reclasifica sus activos no corrientes (largo plazo) en corrientes (corto plazo) para cumplir con un determinado ratio de liquidez financiera.

Otro ejemplo, podría configurarse mediante la adulteración de una nota del balance con la finalidad de perjudicar a los accionistas o inversores. Cabe destacar que las notas, como información complementaria, forman parte de los Estados Contables conforme a las normas generales de exposición contable<sup>56</sup>.

Las conductas que se subsumen en esta hipótesis, devendrían atípicas en los términos del artículo 1 de la LPT. En primer lugar, por ausencia de configuración del elemento subjetivo (dolo de evadir el pago de tributos) y en segundo término porque dichas adulteraciones tampoco afectan a la determinación del resultado contable como punto de partida para liquidar el IG, y por lo tanto, no habría tributo ingresado en defecto (requisito del tipo objetivo).

Por último, sin perjuicio de la falta de configuración del delito de evasión fiscal, cabe mencionar que las conductas descritas más arriba podrían dar lugar a la comisión de otros delitos previsto en el CP, como por ejemplo, la falsificación de estados contables.<sup>57</sup>

---

<sup>56</sup> Resolución Técnica Nro. 8 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas.

<sup>57</sup> Artículo 300, inciso 3 del CP.

## 2. Manipulación de aspectos contables que sí afectan la materia impositiva y se realizaron con el fin de evadir.

A continuación un ejemplo en el cual un contribuyente “sujeto empresa”, si bien no realiza ningún ardid sobre la materia impositiva, adultera contablemente sus Ventas (cuentas de resultado) afectando así, el resultado contable como punto de partida para liquidar el IG.

ESTADO DE RESULTADOS	SITUACIÓN IDEAL		LO QUE HIZO	ARDID
Ventas	4.000.000,00		2.750.000,00	SI
CMV	-2.500.000,00		-2.500.000,00	NO
Resultado Bruto	1.500.000,00		250.000,00	
Gastos de administración	-25.000,00		-25.000,00	NO
Gastos de comercialización	-55.000,00		-55.000,00	NO
<b>Resultado Contable</b>	<b>1.420.000,00</b>		<b>170.000,00</b>	SI

LIQUIDACIÓN IMPOSITIVA	SITUACIÓN IDEAL		LO QUE HIZO		ARDID
	Columna I	Columna II	Columna I	Columna II	
Resultado Contable		1.420.000,00		170.000,00	
<b>Ajustes impositivos</b>					
Ajuste impositivo "A"		40.000,00		40.000,00	NO
Ajuste impositivo "B"	2.000,00		2.000,00		NO
<b>Resultado impositivo</b>	2.000,00	1.460.000,00	2.000,00	210.000,00	
		<b>1.458.000,00</b>		<b>208.000,00</b>	
x Alícuota		35%		35%	NO
<b>Impuesto Determinado</b>		<b>510.300,00</b>		<b>72.800,00</b>	SI

DIFERENCIA ≠

437.500,00



En este caso, la manipulación contable impacta en determinación del impuesto y como consecuencia de ello, se produce como resultado el ingreso de tributos en defecto. El ardid técnico defraudatorio se perfecciona en el “tramo contable” y en forma previa al momento consumativo. En nuestra opinión, la adulteración contable de las ventas con la finalidad de evadir implica manifiestamente un comienzo de ejecución del delito de evasión fiscal punible bajo el grado de tentativa.<sup>58</sup>

### **3. Manipulación de aspectos contables que sí afectan la materia impositiva, pero no se dirigen a evadir.**

Constituye la hipótesis más difícil de resolver pues si bien la finalidad del sujeto activo no consiste en evadir el pago de tributos, la manipulación de los aspectos contables tendrá incidencia en materia impositiva, y a causa de ello, se ingresarán tributos por un importe inferior al debido.

Un ejemplo que podría encuadrarse en esta clasificación, es el brindado por las autoras MIERES Y CREDE para el caso de una registración contable de facturas apócrifas con la finalidad de contar con fondos líquidos<sup>59</sup>. Si bien la registración contable de la factura apócrifa, en ese caso, no se encuentra dirigida a evadir el pago de tributos<sup>60</sup>, indefectiblemente dicho comportamiento necesariamente impactará (i) en el IG por computarse como deducción un gasto inexistente y (ii) en el impuesto al valor agregado por el cómputo de un crédito fiscal improcedente.

CATANIA también brinda un ejemplo que podríamos subsumir en este apartado: *“aquel contribuyente que sea mostrar una situación deficitaria con la finalidad de que la casa matriz recapitalice una filial en el país o para que el Estado aumente tarifas de algún servicio público, y para lograrlo se fraguan los*

---

<sup>58</sup> Pues, siguiendo la teoría del “plan concreto del autor”, el sujeto activo se pone en relación inmediata con la realización del tipo delictivo a través de la adulteración contable de las ventas.

<sup>59</sup> Mieres y Crede, ob. cit., Página 307.

<sup>60</sup> En principio, atipicidad del delito de evasión fiscal por falta de configuración del elemento subjetivo.

*libros contables y se declara quebranto en lugar de una ganancias millonaria y luego se omite el pago”.*<sup>61</sup>

En nuestra opinión, si el ardid se dirige sobre alguna cuestión contable con incidencia en materia impositiva, podría aplicar la comisión en grado de tentativa del artículo 1 de la LPT siendo el elemento subjetivo del tipo configurado bajo el título de dolo eventual<sup>62</sup>. Pues en estos casos, el agente en su planificación reconoce como posible la realización del tipo, y sin embargo, prosigue a su cometido con indiferencia de la ocurrencia contingente<sup>63</sup>. Volviendo al ejemplo anterior, resulta muy difícil asumir que a un sujeto activo -autores y partícipes- con determinado nivel de facturación, no se le represente la posibilidad de que se produzca determinada consecuencia impositiva por la utilización de facturas apócrifas.

#### **II.f. Manipulaciones en la materia impositiva.**

El ardid por el cual se podría llevar una evasión fiscal, puede ser estrictamente impositivo. Como lo expresa CATANIA, el ardid podrá “relacionarse con el aspecto temporal, el personal, el espacial o temporal del hecho imponible, o con el aspecto subjetivo o cualitativo de la obligación tributaria, en tanto y en cuanto resulten ser, por sus características, acciones tendientes a la modificación (disminución, eliminación o postergación) aparente de la obligación tributaria o de su objeto, con respecto a un sujeto determinado.”<sup>64</sup>

---

<sup>61</sup> Catania, Alejandro, ob. cit., pág. 111/112.

<sup>62</sup> La doctrina y la jurisprudencia nacional, en cuanto al tipo subjetivo de la evasión fiscal ha entendido que se trata de un delito doloso que admite cualquier grado de dolo. Al respecto citamos a los autores Borinsky, Galván Greenway, López Biscayart y Turano en “*Régimen Penal Tributario y Previsional*”. Rubinzal-Culzoni Editores. Página 66 y el fallo del Dr. Lopez Biscayart “*Auto de procesamiento MAMNMS y otro en NMSMAM s/ evasión simple*”, causa 164/2006 del registro Juzgado Nacional en lo Penal Tributario Nro. 1, rta. el 08/03/2007.

<sup>63</sup> Ignacio M. Pampliega. “*Anotaciones sobre dolo eventual y delitos especiales: a propósito de un caso singular*”. Revista Derecho Fiscal Nro. 2 Año 2007. Lexis Nexis.

<sup>64</sup> Catania, Alejandro, ob cit., Página 73.

Veamos un ejemplo, en el cual un “sujeto-empresa” en la liquidación del IG, se toma una deducción impositiva<sup>65</sup> improcedente (no permitida por la LIG) que repercute en un menor impuesto a pagar.

ESTADO DE RESULTADOS	SITUACIÓN IDEAL		LO QUE HIZO		ARDID
Ventas	4.000.000,00		4.000.000,00		NO
CMV	-2.500.000,00		-2.500.000,00		NO
Resultado Bruto	1.500.000,00		1.500.000,00		
Gastos de administración	-25.000,00		-25.000,00		NO
Gastos de comercialización	-55.000,00		-55.000,00		NO
<b>Resultado Contable</b>	<b>1.420.000,00</b>		<b>1.420.000,00</b>		NO

LIQUIDACIÓN IMPOSITIVA	SITUACIÓN IDEAL		LO QUE HIZO		ARDID
	Columna I	Columna II	Columna I	Columna II	
Resultado Contable		1.420.000,00		1.420.000,00	
Ajustes impositivos					
Ajuste impositivo "A"		40.000,00		40.000,00	NO
<b>Ajuste impositivo "B"</b>	<b>2.000,00</b>		<b>1.200.000,00</b>		<b>SI</b>
Resultado impositivo	2.000,00	1.460.000,00	1.200.000,00	1.460.000,00	
x Alícuota		35%		35%	NO
<b>Impuesto Determinado</b>		<b>510.300,00</b>		<b>91.000,00</b>	<b>SI</b>

DIFERENCIA ≠

**419.300,00**

En este caso, la contabilidad del sujeto activo no presenta “suciedades”, siendo el ardid técnico estrictamente impositivo, ya que se dirige sobre los ajustes impositivos de la declaración jurada del IG.

<sup>65</sup> Quedan fuera del universo del presente trabajo de investigación los “ajustes técnicos”, es decir, aquellos que se fundan en una diferencia de interpretación de la normativa tributaria aplicable siempre y cuando dicha interpretación sea jurídicamente razonable. Cfre. Juan P. Galván Greenway, “El ajuste impositivo en el delito tributario”, Doctrina tributaria Errepar, Septiembre 2005.

A mayor abundamiento, el ardid técnico defraudatorio impositivo podría ser aún más grosero y abarcar otros aspectos que hacen al tributo como la alícuota del impuesto. En el caso bajo investigación, resultaría muy difícil que un sujeto activo dirija el ardid sobre la alícuota del 35% del impuesto, teniendo en cuenta que en el aplicativo vigente<sup>66</sup> -como en la mayoría de los aplicativos-, la alícuota viene dada por default sin posibilidad de que sea manipulada por el sujeto activo.

### **II.g Manipulación mixta: Contable e Impositiva.**

Por último, también podría darse el supuesto en donde el ardid sea tanto contable como impositivo. Veamos un ejemplo, en donde un “sujeto empresa” omite contabilizar ventas en el balance, afectando por lo tanto el resultado contable (punto de partida) y posteriormente, se computa una deducción impositiva improcedente, dando como resultado un quebranto impositivo (en vez, de un impuesto a pagar).

ESTADO DE RESULTADOS	SITUACIÓN IDEAL
<b>Ventas</b>	<b>4.000.000,00</b>
CMV	-2.500.000,00
Resultado Bruto	1.500.000,00
Gastos de administración	-25.000,00
Gastos de comercialización	-55.000,00
<b>Resultado Contable</b>	<b>1.420.000,00</b>

LO QUE HIZO	ARDID
<b>3.000.000,00</b>	<b>SI</b>
-	
2.500.000,00	NO
500.000,00	
-25.000,00	NO
-55.000,00	NO
<b>420.000,00</b>	<b>SI</b>

LIQUIDACIÓN IMPOSITIVA	SITUACIÓN IDEAL
	Columna I      Columna II
<b>Resultado Contable</b>	<b>1.420.000,00</b>

LO QUE HIZO	ARDID
Columna I      Columna II	
<b>420.000,00</b>	

<sup>66</sup> Aplicativo “Ganancias Personas Jurídicas – Sociedades”. Versión 12. Release 0. Conforme: <http://www.afip.gob.ar/Aplicativos/>

<b>Ajustes impositivos</b>					
Ajuste impositivo "A"		40.000,00		40.000,00	NO
<b>Ajuste impositivo "B"</b>	<b>2.000,00</b>			<b>1.200.000,00</b>	<b>SI</b>
<b>Resultado impositivo</b>	2.000,00	1.460.000,00		1.200.000,00	460.000,00
		<b>1.458.000,00</b>		<b>-740.000,00</b>	
x Alícuota		35%		35%	NO
<b>Impuesto Determinado</b>		<b>510.300,00</b>		<b>-259.000,00</b>	<b>SI</b>

**DIFERENCIA ≠**

**769.300,00**

### III. REFLEXIONES FINALES.

Interpretando al delito de evasión fiscal como un fenómeno contable tributario, entendemos que el ardid en esta clase de delito tiene carácter técnico, pues para evadir el pago de tributos necesariamente se debe recurrir a manipulaciones (acciones u omisiones) sobre la materia contable y/o impositiva.

En el marco del impuesto a las ganancias para los contribuyentes "sujetos-empresa"<sup>67</sup> nos propusimos analizar y clasificar los mecanismos técnico ardidosos con los cuales se podría perpetrar el delito de evasión fiscal y su impacto en materia de tentativa y determinación de los montos mínimos como elementos del tipo.

En el intento de clasificar dichas manipulaciones, propusimos las siguientes:

#### 1. ARDID SOBRE EL TRAMO CONTABLE

- a. Sin incidencia impositiva y sin finalidad de evadir.
- b. Con incidencia impositiva y sin finalidad de evadir.

<sup>67</sup> No obstante el universo de investigación delimitado en el presente, consideramos que lo aquí mencionado también podría hacerse extensivo a otros impuestos ya sean nacionales o provinciales.

c. Con incidencia impositiva y con finalidad de evadir.

## 2. ARDID SOBRE EL TRAMO IMPOSITIVO

a. Hecho imponible: aspectos material, personal, espacial o temporal.

b. Obligación tributaria: aspectos subjetivo o cuantitativo.

Previo al momento consumativo, los sujetos activos, en el inicio de cada ejercicio contable podrían comenzar (o recomenzar) a manipular cuestiones contables y/o impositivas con la finalidad de evadir el pago de tributos. Estos actos, podrían traducirse en un comienzo de ejecución y resultará crucial la distinción entre estos y los actos preparatorios por cuanto la diferencia determina la aparición del *ius puniendi* estatal.

En la Argentina, tribunales y autores, han entendido que ciertos actos contables y/o impositivos podrían dar lugar al comienzo de ejecución del delito de evasión fiscal. Creemos que el análisis deberá realizarse caso por caso dada la amplitud casuística de la materia penal tributaria.

Por último, entendemos que debido a la compleja técnica de liquidación del impuesto, en materia extrapenal resulta muy difícil que el monto mínimo no sea abarcado por el dolo del sujeto activo. Los mecanismos “técnico-ardidosos” (contables y/o impositivos) a los cuales se debe recurrir para cometer el delito de evasión fiscal, creemos que refuerzan la teoría que sostiene que los montos mínimos previstos en la LPT constituyen elementos del tipo (por oposición a las condiciones objetivas de punibilidad).