

20° Simposio sobre Legislación Tributaria Argentina

Comisión N° 1 - Ley Penal Tributaria

Exposición de Carolina Robiglio

Consejo Profesional de Ciencias Económicas

Bs. As., octubre de 2018

LEY PENAL MÁS BENIGNA:

Art. 2 del C.P. y Régimen penal tributario

Normas aplicables:

Art. 2 del Código Penal: 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.

Convención Americana de Derechos Humanos:

Artículo 9. Principio de Legalidad y de Retroactividad

Nadie puede ser condenado por acciones u omisiones que en el momento de cometerse no fueran delictivos según el derecho aplicable. Tampoco se puede imponer pena más grave que la aplicable en el momento de la comisión del delito. Si con posterioridad a la comisión del delito la ley dispone la imposición de una pena más leve, el delincuente se beneficiará de ello.

Art 11.2 Declaración Universal de Derechos del Hombre

2. Nadie será condenado por actos u omisiones que en el momento de cometerse no fueron delictivos según el derecho nacional o internacional. Tampoco se impondrá pena más grave que la aplicable en el momento de la comisión del delito.

Art. 15 Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos

1. Nadie será condenado por actos u omisiones que en el momento de cometerse no fueran delictivos según el derecho nacional o internacional. Tampoco se impondrá pena más grave que la aplicación en el momento de la comisión de delito. Si con posterioridad a la comisión del delito la ley dispone la imposición de una pena más leve, el delincuente se beneficiará de ello.

2. Nada de lo dispuesto en este artículo se opondrá al juicio ni a la condena de una persona por actos u omisiones que, en el momento de cometerse, fueran delictivos según los principios generales del derecho reconocidos por la comunidad internacional.

Art. XXVI Declaración Americana de Derechos Humanos

Toda persona acusada de delito tiene derecho a ser oída en forma imparcial y pública, a ser juzgada por tribunales anteriormente establecidos de acuerdo con leyes preexistentes y a que no se le impongan penas crueles, infamantes o inusitadas.

Las disposiciones de instrumentos internacionales citadas precedentemente, se encuentran incorporadas al artículo 75 inc. 22 de la Constitución Nacional, por lo que tienen su misma jerarquía normativa

Situaciones conflictivas planteadas:

Las leyes penales rigen desde su sanción para el futuro. De tal manera la regla general es que un ilícito debe ser juzgado aplicándose la ley vigente en el momento en que fue cometido.

Sin embargo, existe una excepción a esa regla, que admite la aplicación retroactiva de la ley penal, y se da en los casos en que entre la fecha de comisión del hecho y el cumplimiento de la sentencia, se dictara una ley más benigna; en esos casos, será ésta la que se aplique.

La sanción de la ley 27.430 (como antes de manera similar ocurrió con la ley 26.063 y con la ley 26.735) determinó que en muchos casos, si a los hechos cometidos con anterioridad se aplicaban sus disposiciones -obviamente posteriores- la situación penal o procesal era más beneficiosa para los imputados.

Sin embargo, más allá del criterio que puedan sostener en lo personal, en los expedientes, los fiscales nacionales tienen una obligación institucional de oponerse a esa interpretación en lo referente a la elevación de los montos de las condiciones objetivas de punibilidad, por existir instrucciones generales impartidas por el Procurador General de la Nación (antes la Resolución MPF 5/12 y ahora la 18/18), que son de cumplimiento obligatorio.

La consecuencia de esa situación es que los fiscales tienen la obligación de oponerse a la aplicación de la ley posterior más beneficiosa cuando se trata de variaciones en la condición objetiva de punibilidad, y en caso de que los jueces la apliquen, deben agotar los recursos que brinda el ordenamiento procesal vigente -apelación, recurso de casación, recurso extraordinario- para evitar que esas decisiones queden firmes.

Jurisprudencia

La casi totalidad de los tribunales consideran que las disposiciones del nuevo régimen penal tributario son más beneficiosas, y así lo resuelven. La obligación de

los fiscales de interponer recursos contra esas decisiones ha determinado la existencia de gran cantidad de jurisprudencia en la materia.

Cuando se planteó similar situación al elevarse los montos de las condiciones objetivas de punibilidad de la ley penal tributaria con motivo de la entrada en vigencia de la ley 26.735, la Corte Suprema declaró inadmisibles los recursos del Ministerio Público Fiscal, por aplicación de lo establecido en el art. 280 del C.P.C.yC. ("Soler" S.765.L.XLVIII Sentencia del 18/2/14 y en numerosísimos otros casos), lo que determinó que la Instrucción 5/12 fuera dejada sin efecto.

Actualmente, la situación es similar por haberse impartido la Instrucción 18/18. Algunos tribunales de 1ª instancia, algunos magistrados de Cámara y la Sala III de la Cámara Federal de Casación Penal en mayoría, se han expresado compartiendo la posición del Ministerio Público Fiscal.

Eso ha sido desarrollado por ejemplo en el fallo "G., C.A. s/ recurso de casación" (CFCP Sala III, reg. 765/18, rta. 27/6/2018, entre varios otros similares). Hasta el momento de escribir estas líneas no se tiene conocimiento de que alguno de estos casos haya llegado a conocimiento de la Corte Suprema, por lo que no conocemos su criterio.

Por su relación con el tema, se recomienda también la lectura de los fallos de la Corte Suprema "Cristalux" (Fallos 329:1053) y "Palero" (Fallos 330:4544) en los que se desarrolla el tema de la ley penal más benigna.

Comentarios

De la comparación de normas constitucionales y legal parcialmente transcriptas, se advierte que el art. 2 del Código Penal tiene alcances claramente más amplios que las de jerarquía constitucional y que la jurisprudencia así lo entiende.

Y por esa razón entendemos que el criterio que debe imperar en la materia para determinar cuál es la ley más favorable, *“Requiere una comparación concreta de las dos situaciones legales surgidas de la reforma legal posterior a la comisión del hecho: debe compararse la aplicación al caso de la situación legal vigente en el momento de comisión con la que resultaría como consecuencia de la reforma. Esta comparación es concreta porque debe referirse al caso que se juzga. En esta comparación deben tomarse en cuenta, en primer lugar, las penas principales y luego la ley en su totalidad (penas y consecuencias accesorias y modificaciones del tipo penal y de las reglas de la parte general referentes, por ejemplo, a la capacidad de culpabilidad, a las causas de justificación, a las de inculpabilidad,*

etcétera).”(BACIGALUPO, Enrique *Derecho Penal Parte General*, Ed. Hammurabi, 2016, pág. 189).

Esto nos lleva a la conclusión de que más allá de cuál haya sido la razón que motivó a los legisladores en un momento determinado a introducir una variación en una disposición con contenido penal, aún si la finalidad expuesta es la de compensar una depreciación monetaria ante una variación del valor de la moneda, si la consecuencia penal de la aplicación de la nueva norma por comparación con la vigente en la época de comisión del hecho es más beneficiosa para el imputado, es esa la disposición que debe aplicarse.

Por último debe hacerse una referencia a la intención del legislador de superar estas situaciones -entre otras-, al incluir en la ley 27.430 un título XI denominado UNIDAD DE VALOR TRIBUTARIA, en el que se establece: "ARTÍCULO 302. Créase la Unidad de Valor Tributaria (UVT) 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. ARTÍCULO 303.- 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. ...".

Hasta el momento de escribir estas líneas, no tenemos conocimiento de ese proyecto de ley.

EXTINCIÓN DE LA ACCIÓN: ART. 16 DE LA LEY PENAL TRIBUTARIA

Sucesivas redacciones de la norma:

LEY 23771 (1990-1996)

ARTICULO 14. - Cuando por la pena requerida por la acusación fiscal sea aplicable la condena de ejecución condicional o cuando con anterioridad a la acusación se estimare que presumiblemente en caso de condena corresponderá la condena de ejecución condicional y el infractor acepte la pretensión fiscal o previsional, por única vez el tribunal actuante, previa vista al fiscal y al querellante o, en su caso, damnificada, y una vez efectivizado el cumplimiento de las obligaciones, declarará extinguida la acción penal.

LEY 24769 (texto originario) BO 15/1/1997 (1997-2011)

ARTICULO 16. — En los casos previstos en los artículos 1° y 7° de esta ley, la acción penal se extinguirá si el obligado, acepta la liquidación o en su caso la determinación realizada por el organismo recaudador, regulariza y paga el monto de la misma en forma incondicional y total, antes de formularse el requerimiento fiscal de elevación a juicio. Este beneficio se otorgará por única vez por cada persona física o de existencia ideal obligada.

La resolución que declare extinguida la acción penal, será comunicada a la Procuración del Tesoro de la Nación y al Registro Nacional de Reincidencia y Estadística Criminal y Carcelaria.

LEY 24769 t.s. ley 26735 (2012-2017)

ARTICULO 16. — El sujeto obligado que regularice espontáneamente su situación, dando cumplimiento a las obligaciones evadidas, quedará exento de responsabilidad penal siempre que su presentación no se produzca a raíz de una inspección iniciada, observación de parte de la repartición fiscalizadora o denuncia presentada, que se vincule directa o indirectamente con él.

(Artículo sustituido por art. 14 de la Ley N° 26.735 B.O. 28/12/2011)

Ley penal tributaria t.s. ley 27430 (BO 29-12-17)

ARTÍCULO 16.- En los casos previstos en los artículos 1°, 2°, 3°, 5° y 6° la acción penal se extinguirá, si se aceptan y cancelan en forma incondicional y total las obligaciones evadidas, aprovechadas o percibidas indebidamente y sus accesorios, hasta los treinta (30) días hábiles posteriores al acto procesal por el cual se notifique fehacientemente la imputación penal que se le formula.

Para el caso, la Administración Tributaria estará dispensada de formular denuncia penal cuando las obligaciones evadidas, aprovechadas o percibidas indebidamente y sus accesorios fueren cancelados en forma incondicional y total con anterioridad a la formulación de la denuncia. Este beneficio de extinción se otorgará por única vez por cada persona humana o jurídica obligada.

Cuestiones destacadas del tema:

- Delitos a los que es aplicable: la norma restringe la aplicación de esta forma de extinción de la acción penal a los delitos de evasión tributaria simple y agravada, evasión de los recursos de la seguridad social simple y agravada y aprovechamiento indebido de beneficios (arts. 1, 2, 3, 5 y 6 de la ley)
- Plazo: la norma limita la posibilidad de hacer uso de este derecho hasta 30 días hábiles posteriores al acto procesal por el cual se notifique fehacientemente la imputación penal
- Requisitos: La disposición señala que para acceder a la extinción de la acción penal por esta causal, es necesario que el contribuyente acepte y cancele de forma incondicional y total, las obligaciones evadidas y/o beneficios indebidamente aprovechados, y sus accesorios.
- Ley penal más benigna: teniendo en cuenta las sucesivas redacciones de esta disposición y que existen en trámite numerosos expedientes cuyo objeto versa sobre hechos en que regían redacciones anteriores, habrá de compararse cuál es la que acarrea una solución más beneficiosa.
- Por única vez: La extinción se otorgará por única vez por cada persona humana o jurídica obligada.
- A pedido de parte: Este derecho puede ser utilizado por el imputado a cuyo fin debe solicitarlo de lo contrario y no puede ser aplicado de oficio.
- Dispensa de denuncia: Cuando las obligaciones en cuestión y sus accesorios hubieran sido cancelados total e incondicionalmente antes de efectuarse la denuncia penal, la administración está dispensada de formularla.
- Compatibilización con institutos como el art. 59 inc. 6° del C.P. y 76 bis C.P.: Existen posiciones contrarias en la doctrina acerca de si son aplicables otras formas de extinción de la acción penal a los delitos tributarios y previsionales por existir esta causal específica.
- Disposición 192/2018: La AFIP ha reglamentado internamente cómo ha de proceder en los casos de actuaciones seguidas por hechos que pudieran encuadrar en lo previsto en los arts. 1, 2, 3, 5 y 6 de la ley penal tributaria, según se trate de un ajuste conformado, un ajuste en etapa de discusión administrativa, actuaciones relativas a aprovechamiento indebido de beneficios, según el interesado haya manifestado intención de acogimiento al régimen o no, y cómo actuar ante un pedido judicial de informe acerca del acogimiento.

Comentarios

Con la nueva redacción de la norma, ha desaparecido un requisito que en la anterior versión acarreó problemas de interpretación, que era el relativo a la exigencia de espontaneidad de la cancelación. Se plantearon diversas dudas, por ejemplo si una mera intimación de pago tenía el efecto de quitar la espontaneidad, o si era factible que hubiera espontaneidad habiendo denuncia penal, si la formación de ésta no había sido notificada al imputado.

En otro orden, ya no se presentaría como una interpretación válida la que jurisprudencialmente se hizo reiteradamente sobre la redacción anterior del art. 16 que extendía la posibilidad de extinguir la acción por pago también a los delitos de apropiación indebida de tributos y no solo a los de evasión. Esto es así, toda vez que el legislador ha retornado a una enumeración de los casos alcanzados mencionándolos por el número de artículo, a diferencia del anterior sistema, en que se hacía una descripción de conductas: "*...dando cumplimiento a las obligaciones evadidas...*".

**DISPENSA DE LA OBLIGACIÓN DE FORMULAR DENUNCIA PENAL:
ART. 19 DE LA LEY PENAL TRIBUTARIA**

Normas aplicables

Art. 19 del Régimen penal tributario según Título IX de la ley 27430:

El Organismo Recaudador no formulará denuncia penal cuando surgiere manifiestamente que no se ha verificado la conducta punible dadas las circunstancias del hecho o por mediar un comportamiento del contribuyente o responsable que permita entender que el perjuicio fiscal obedece a cuestiones de interpretación normativa o aspectos técnico contables de liquidación. Asimismo y exclusivamente a estos efectos, podrá tenerse en consideración el monto de la obligación evadida en relación con el total de la obligación tributaria del mismo período fiscal.

Del mismo modo, no corresponderá la denuncia penal cuando las obligaciones tributarias o previsionales ajustadas sean el resultado exclusivo de aplicación de las presunciones previstas en las leyes de procedimiento respectivas, sin que existieren otros elementos de prueba conducentes a la comprobación del supuesto hecho ilícito.

La determinación de no formular la denuncia penal deberá ser adoptada mediante decisión fundada con dictamen del correspondiente servicio jurídico, por los funcionarios a quienes se les hubiese asignado expresamente esa competencia y siguiendo el procedimiento de contralor que al respecto se establezca en la reglamentación

Art 16 del Régimen penal tributario según Título IX de la ley 27430:

...la Administración Tributaria estará dispensada de formular denuncia penal cuando las obligaciones evadidas, aprovechadas o percibidas indebidamente y sus accesorios fueren cancelados en forma incondicional y total con anterioridad a la formulación de la denuncia. ...

Disposición AFIP 192/2018 (B.O. 2/8/2018)

Código Procesal Penal

Obligación de denunciar Art. 177. - Tendrán obligación de denunciar los delitos perseguibles de oficio:

1°) Los funcionarios o empleados públicos que los conozcan en el ejercicio de sus funciones.

...

Código Penal

ARTICULO 277.- 1.- Será reprimido con prisión de seis (6) meses a tres (3) años el que, tras la comisión de un delito ejecutado por otro, en el que no hubiera participado:...

...

- d) No denunciare la perpetración de un delito o no individualizare al autor o partícipe de un delito ya conocido, cuando estuviere obligado a promover la persecución penal de un delito de esa índole.**

Comentarios

La importancia de que esta dispensa esté incluida expresamente en la ley, deriva del hecho de que si un funcionario público como lo son los agentes y funcionarios de la AFIP toma conocimiento en ejercicio de su función, de la presunta comisión de un delito, tiene la obligación de denunciarlo y en caso de no hacerlo estaría cometiendo él mismo un delito.

Por ese motivo, la dispensa establecida en la ley es fundamental.

Actualmente existen cuatro supuestos en los cuales los funcionarios de la AFIP se encuentran dispensados de formular las denuncias. Se trata de los casos previstos en los arts. 16 y 19 del régimen penal tributario y consisten en:

a) los casos en que no se haya verificado la conducta punible (art. 19 párrafo 1º),

b) cuando haya mediado un comportamiento del contribuyente que permita entender que el perjuicio fiscal obedece a cuestiones de interpretación normativa o aspectos técnico-contables de liquidación (art. 19 párrafo 1º),

c) cuando las obligaciones tributarias sean resultado exclusivo de aplicación de las presunciones sin otros elementos de prueba conducentes a probar el hecho (art. 19 párrafo 2º),

d) cuando las obligaciones evadidas o los beneficios aprovechados indebidamente y sus accesorios hubieran sido cancelados en forma total e incondicional antes de la formulación de la denuncia (art. 16).

El caso descrito en a) no hace ningún aporte, más que dar tranquilidad a los funcionarios de la administración tributaria, porque lo que existe es una obligación de denunciar delitos, por lo que si la conducta punible no se cometió, esta previsión no es una verdadera dispensa.

Los casos b) y c) son de mayor interés y pueden tener un efecto de evitar la formulación de denuncias que no van a prosperar, ya que se trata de supuestos que habitualmente son denunciados pero que en la causa penal probablemente recaerá una desestimación o un sobreseimiento. Esto es así en el caso b) porque al resultar el ajuste producto de ajustes técnicos o de diferencia de criterios, se trata de hechos cometidos sin la intención, incurso en un error, o sin la conciencia de comisión del

injusto por actuar en la creencia de que una norma tributaria o de procedimiento fiscal ampara la interpretación utilizada, por lo que en la causa penal se determinaría que se trató de un obrar carente de dolo o de culpabilidad según el caso; en el caso c) la importancia de esta previsión viene dada por la incompatibilidad existente entre el régimen de presunciones legales propio de la ley 11.683 y el régimen probatorio vigente en materia penal, en el cual esas presunciones pueden operar como meros indicios, pero necesariamente deben verse corroboradas por alguna prueba.

Cuando se hace referencia al ajuste derivado de "aspectos técnico contables de liquidación", se estaría aludiendo a cuestiones de técnica tributaria.

En el caso d) también se aprecia como una medida lógica y razonable, que le evitaría al contribuyente tramitar la extinción de la acción en sede judicial después de haberse efectuado la denuncia e iniciado el trámite de la causa penal.

En cuanto al trámite que permite a los funcionarios omitir efectuar la denuncia, está regulado en la Disposición 192/18 y en el propio art. 19 del régimen penal tributario. La decisión de no formular denuncia debe ser adoptada por resolución fundada dictada por funcionarios que tengan asignada expresamente esta facultad, contando con dictamen jurídico y siguiendo procedimientos internos de control.

Esto significa que se formará un legajo con el informe final de inspección o la determinación de deuda de la seguridad social; deberá emitir opinión fundada la jefatura del área de fiscalización o verificación y agregarse un informe técnico del que resulte pormenorizadamente cada concepto ajustado y la diferencia que se genere, luego se dará intervención a la División Jurídica competente para confeccionar el dictamen, y para asegurar el control de la decisión, y se elevará para su conformidad al Director Regional o al Jefe del Departamento Legal de Grandes Contribuyentes. En caso de entenderse en esos niveles que corresponde efectuar la denuncia, deberá instruirse al área penal para que así lo haga.

El régimen de dispensa de denuncia rigió desde la sanción de la ley 24.769 hasta que la ley 26.735 derogó el art. 19; luego se restableció con la reforma de la ley 27.430. Bajo ese régimen, era necesario que se formularan consultas a la Procuración General del Tesoro, este era el mecanismo de control, pero la consecuencia era una gran demora, por lo que ante el riesgo de que la acción penal prescribiera, era habitual que se efectuara la denuncia de todas maneras.

Ese sistema de consulta a la Procuración General del Tesoro determinó la existencia de algunos dictámenes que abordan el tema, por ejemplo los de la colección de dictámenes 262:278 y 267:033 de fechas 30/7/07 y 3/10/08 respectivamente.

SIMULACIÓN DOLOSA DE CANCELACIÓN DE OBLIGACIONES

Norma actual y anterior

	Ley penal tributaria según ley 27430
<p>Ley 24769 (Derogado)</p> <p>Art. 11 - Será reprimido con prisión de dos (2) a seis (6) años el que mediante registraciones o comprobantes falsos o cualquier otro ardid o engaño, simulare el pago total o parcial de obligaciones tributarias o de recursos de la seguridad social nacional, provincial o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, o derivadas de la aplicación de sanciones pecuniarias, sean obligaciones propias o de terceros.</p>	<p>Art. 10 - Será reprimido con prisión de dos (2) a seis (6) años el que mediante registraciones o comprobantes falsos, <i>declaraciones juradas engañosas o falsas</i> o cualquier otro ardid o engaño, simulare <i>la cancelación</i> total o parcial de obligaciones tributarias o de recursos de la seguridad social nacional, provincial o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, o derivadas de la aplicación de sanciones pecuniarias, sean obligaciones propias o de terceros, <i>siempre que el monto simulado superar la suma de quinientos mil pesos (\$ 500.000) por cada ejercicio anual en el caso de obligaciones tributarias y sus sanciones, y la suma de cien mil pesos (\$ 100.000) por cada mes, en el caso de recursos de la seguridad social y sus sanciones.</i></p>

Comentarios:

Se trata de un tipo penal independiente. Cualquier persona puede incurrir en la comisión de este delito, sin ser requisito revestir alguna cualidad especial para ser el autor.

El rango de penas entre 2 y 6 años de prisión, admite que en caso de una eventual condena, ésta pueda ser dejada en suspenso.

La acción típica es "simular" y este verbo debe estar referido a las obligaciones tributarias o de recursos de la seguridad social (nacional, provincial o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires), o aquellas derivadas de la aplicación de sanciones pecuniarias, ya sean obligaciones propias o de terceros, procurando ante el fisco hacer ver que se encuentran total o parcialmente canceladas cuando en realidad no lo están.

Hace tiempo esta figura se aplicaba a hechos consistentes por ejemplo en la exhibición de comprobantes con sellos falsos para acreditar el pago de las obligaciones. Luego, con la digitalización del sistema tributario, fueron reduciéndose los casos en que ese tipo de simulaciones se efectuaba mediante un comprobante apócrifo en papel, y crecieron aquellos de maniobras tendientes a llevar a error al fisco en torno de la cancelación en cuestión por otros medios, como son los engaños para simular haber sufrido retenciones y gozar de saldos de libre de disponibilidad que no son reales, para luego compensar saldos de impuestos.

Respecto de la redacción anterior, se observa que se ha ampliado el ámbito de las conductas prohibidas, ya que la anterior versión tipificaba la simulación de pago, por lo que dejaba fuera de la imputación bajo este encuadre a aquellas simulaciones de cancelación de obligaciones y accesorios que se realizaran por otras formas de extinción diferentes del pago, por ejemplo la compensación.

Creemos que la redacción de la norma fue modificada con el fin de agregarse esas otras conductas que antes no quedaban alcanzadas y que fueron presentándose con los cambios en la forma de efectuar las presentaciones y pagos al fisco.

Las modalidades comisivas pueden ser cualesquiera, ya que la enumeración de la norma: "*...mediante registraciones o comprobantes falsos, declaraciones juradas engañosas o falsas o cualquier otro ardid o engaño...*" admite cualquier acción engañosa.

Otro de los cambios que se observan en la última reforma, es que se ha introducido una condición objetiva de punibilidad que antes no existía, al insertarse en la ley el texto "*...el monto simulado superar la suma de quinientos mil pesos (\$ 500.000) por cada ejercicio anual en el caso de obligaciones tributarias y sus sanciones, y la suma de cien mil pesos (\$ 100.000) por cada mes, en el caso de recursos de la seguridad social y sus sanciones*".

Como se ve son diferentes en tanto se trate de tributos o de obligaciones de la seguridad social, siendo éstas últimas más bajas y mensuales por razones obvias, atento las características de las respectivos obligaciones de que se trata y de su mecánica de liquidación e ingreso.

Esta última inclusión en la ley ha determinado la finalización de casos judiciales en trámite iniciados antes de esta reforma, en los que los montos simulados no alcanzan los establecidos en la condición objetiva de punibilidad que antes no existía para este delito.

Bibliografía:

BERTAZZA, Humberto J. y **MARCONI**, Norberto J., “Régimen Penal Tributario”, en **BERTAZZA**, Humberto J. (dir), *Reforma tributaria Ley 27.430*, Thomson Reuters La Ley

MARCONI, Norberto J. y **MARCONI**, Ana C., "Una particular mirada de la aplicación de la ley penal tributaria afortunadamente minoritaria", *IMP-Práctica Profesional* 2018, XXXIV, 57

HADDAD, Jorge E., *Ley penal tributaria comentada*, Abeledo Perrot

MANONELLAS, Graciela “Régimen penal tributario”, en **GARCIA VIZCAINO**, Catalina, *La reforma Tributaria*, IJ Editores

RUETTI, Germán J. “Notas al nuevo régimen penal tributario”, en *Revista Impuestos* N° 20 enero de 2018, Thomson Reuters

SEMACHOWICZ, Esteban D., “Algunas notas respecto a las modificaciones al Régimen Penal Tributario” en **KAPLAN**, Hugo E. (director académico) y **VOLMAN**, Mario (subdirector), *Reforma tributaria Ley 27.430*, Errepar