El delito de simulación dolosa de cancelación de obligaciones: Breves notas a propósito del nuevo régimen penal tributario derivado de la Ley 27.430

Por Leonel A. Suozzi*

Abstract:

La Ley 27.430 (B.O. 29/12/2017) imprimió, entre otras modificaciones de relevancia al régimen penal tributario, adecuaciones importantes en el delito de simulación dolosa de pago que se regulaba en el artículo 11 de la Ley 24.769 (y su modificación vigente hasta diciembre de 2017). Este tipo penal, hoy definido como "simulación dolosa de cancelación de obligaciones" (artículo 10 del nuevo régimen penal tributario) legislado en conjunto con la correspondiente figura infraccional (prevista en el segundo artículo sin número incorporado a continuación del artículo 46 de la Ley 11.683 -t.o. en 1998 y sus modificaciones-) posee elementos valiosos, aspectos mejorables y pautas reprobables que se analizarán breve, pero incisivamente. Como consecuencia de tal estudio, se sugerirá una readecuación a los textos vigentes.

Sumario: **I.** Introducción. **II.** El tipo penal en cuestión. **III.** Los elementos controvertidos. **III. a.** La introducción de la condición objetiva de punibilidad. **III. a. i.** La falta de simetría con el delito de evasión simple**. III. a. ii.** La falta de simetría entre el régimen tributario y el previsional. **III. b.** Las injustificadas diferencias con el régimen infraccional. **IV.** Conclusiones.

* Abogado y Contador Público Nacional. Miembro de ItepSUr.

I. Introducción.

Como es sabido, la Ley 27.430 (B.O. 29/12/2017) derogó a la Ley 24.769 (modificada por la Ley 26.735 del 28/12/2011) e implementó el actual Régimen Penal Tributario.

Más allá de la criticable técnica legislativa que incorporó integralmente el texto de ese régimen en un único artículo (Título IX – artículo 279) de aquella "Ley de Reforma Tributaria", la sanción de estas disposiciones implicó amoldar diversos elementos (desde la actualización de las condiciones objetivas de punibilidad hasta la adecuación de criterios jurisprudenciales[1]) a las necesidades vigentes.

Sin embargo, y como suele suceder, muchas son las críticas que pueden esbozarse a propósito de un nuevo régimen penal que, en ocasiones, empeoró el ordenamiento previo, mientras que, en otras, perdió la oportunidad de lograr una redacción acorde con el espíritu de la Ley.

En el caso del delito de simulación dolosa de cancelación de obligaciones (artículo 10° del Régimen Penal Tributarios) se aprecia una mejora de algunos de los elementos que eran objetados en el antiguo delito de simulación dolosa de pagos (artículo 11° de la Ley 24.769 y sus modificaciones vigentes a diciembre de 2017).

En este trabajo se buscará reconocer la mejora del tipo penal, así como identificar los distintos elementos que no lograron una satisfactoria regulación a la luz de las maniobras que se observan en la práctica, así como del nuevo régimen infraccional de la Ley 11.683.

II. El tipo penal en cuestión

[1] Verbigracia, la interpretación de que el agravante por utilización de comprobantes apócrifos opera solo si el ajuste por tal causa individualmente considerada, supera a la condición objetiva de punibilidad de la evasión simple.

El artículo 10 de mención reza:

> *Será reprimido con prisión de dos (2) a seis (6) años el que mediante registraciones o comprobantes falsos, declaraciones juradas engañosas o falsas o cualquier otro ardid o engaño, simulare la cancelación 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, siempre que el monto simulado superare 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.*

Tal como surge de los postulados del apartado anterior, el objetivo de este trabajo no es hacer un análisis profundo de cada uno de los elementos del tipo penal (reconocida doctrina ya ha contribuido notablemente con tal labor), aunque sí considero oportuna la descripción generalizada de sus aspectos más transcendentales.

Desde el punto de vista objetivo, la figura prevé la falsificación de registros, comprobantes y/o declaraciones juradas; así como la presentación de declaraciones juradas engañosas o cualquier otro ardid o engaño. Sin embargo, tal falsificación no es suficiente pues requiere que esa ardid o engaño sea el medio utilizado para simular la cancelación de una obligación a cargo de los Fiscos Nacional, Provincial o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

He aquí la primera modificación sustancial de la Ley Penal Tributaria vigente hasta diciembre de 2017: Previamente, se hacía referencia al “pago” mientras que ahora se extiende el

alcance a toda "cancelación de obligación tributaria o previsional". Originariamente, el tipo penal se relacionaba con la maniobra de evitar el pago de un tributo como resultado de, por ejemplo, querer evitar la connivencia de un empleado bancario y/o la utilización de boletas verdaderas y sellos falsos[2]. La readecuación se relaciona con la evolución que ha tenido el concepto de "pago" en los casos analizados bajo la órbita de la Ley 24.769 y criterios jurisprudenciales consecuentes[3].

Por otro lado, el tipo penal incorpora condiciones objetivas de punibilidad a partir de las cuales la conducta será considerada delito, y con discriminación entre la simulación de tributos tradicionalmente considerados, y la simulación de recursos de la seguridad social. El legislador mantuvo la técnica de prever montos distintos entre ambos aspectos, a la vez que fija un rango temporal diverso para su cálculo (de ordinario, anual en el caso impositivo, mensual en el caso previsional). Si bien tal técnica legislativa puede merecer reparos[4], sí resulta muy coherente la creación de una figura infraccional para reprimir, vía sanción pecuniaria, a las simulaciones dolosas de cancelación de obligaciones tributarias que no lleguen a los umbrales punitivos en cuestión. En efecto, la Ley 27.430 incorporó el segundo artículo sin número a continuación del artículo 46 de la Ley 11.683 para castigar tal maniobra. Sin embargo, resulta llamativo que los aspectos objetivos tratados no son idénticos a la previsión penal por lo que merecerá

[2] Dalla Vía – Gutman, "Régimen penal tributario. Ley 24.769 comentada", ed. 1997, p. 109.

[3] La Sala IV de la Cámara Federal de Casación Penal concluyó que tanto el pago, como la compensación, se encuentran contenidos en los supuestos del art. 11 de la Ley 24.769. "SZCZECH, Néstor Iván y otros s/ recurso de casación" (FPA 12012962/2012/3/CFC1) del 22/12/2015.

[4] Es harto conocido el conflicto y las múltiples opiniones doctrinarias y jurisprudenciales que generan la utilización de condiciones objetivas de punibilidad fijas en un innegable contexto inflacionario.

también una fundada crítica. El texto que regula la infracción, y que será analizado más adelante, expresa:

> *"El que mediante registraciones o comprobantes falsos o cualquier otro ardid o engaño, simulare la cancelación total o parcial de obligaciones tributarias o de recursos de la seguridad social nacional, será reprimido con multa de dos (2) a seis (6) veces el monto del gravamen cuyo ingreso se simuló."*

Finalmente, en su faz subjetiva se requiere dolo directo, no existiendo mayores inconvenientes desde este punto de vista.

III. Los elementos controvertidos

III. a. La introducción de la condición objetiva de punibilidad

Como se ha mencionado, la reforma incorporó en este delito un umbral de punibilidad que fija el límite de agresión al erario público a partir del cual la conducta será considerada delito. Por debajo de aquel límite, y verificados los demás extremos, se habrá cometido una infracción.

Si bien este elemento resulta novedoso en lo que hace al delito de simulación dolosa de pagos o de cancelación de obligaciones, sabido es que las condiciones objetivas de punibilidad son parte de los regímenes penales tributarios desde antiguo: Desde la Ley 20.658[5] del 22/4/1974, pasando por la Ley 21.858 de 1978[6] hasta los regímenes penales tributarios y previsionales contemporáneos de las leyes 23.771 (1990), 24.769 (1996) y 27.260 (2017); esta última objeto del presente trabajo.

[5]Preveía una pena de un mes a cuatro años de prisión para la evasión superior a $100.000 en un año o $150.000 en lapsos de hasta cuatro años.

[6] Preveía una pena de un mes a dos años de prisión para la evasión superior a 10.000.000 de pesos ley en un ejercicio fiscal.

Ahora bien, la adición de la condición objetiva de punibilidad para este delito parece responder adecuadamente a parte de la doctrina que instaba a la diferenciación entre delito e infracción cuando la simulación dolosa no fuera tan grave[7]. Sin embargo, la forma en la que se materializó esta discriminación no se encuentra exenta de críticas.

III. a. i. La falta de simetría con el delito de evasión simple

Con frecuencia se destacan las similitudes con el delito previsto en el artículo 1 y 5 de la ley, esto es la evasión simple de tributos y recursos de la seguridad social, respectivamente. Según Riquert[8], el delito de simulación dolosa bajo estudio, entre otros, constituye un tipo de figuras que permitió superar situaciones de concursalidad con tipos penales comunes, de problemática de interpretación y de determinación de normas aplicables. En definitiva, el medio (ardid o engaño, incluso mediante presentación de declaraciones juradas) y el móvil (evadirse del pago de tributos y/o recursos de la seguridad social) presentes en estos delitos son similares, pero a diferencia de la evasión simple, en la simulación dolosa no se controvierte el *quantum* de lo dejado de ingresar al Fisco, sino la existencia misma de su cancelación.

Esta similitud de objetivos, contrastados con una identidad del bien jurídicamente tutelado[9] así como de la pena prevista (en

[7] Entre muchos otros, Chiara Días, "Delitos tributarios y previsionales", en Derecho Penal de los Negocios, Daniel P. Carrera – Humberto Vásquez (dirs.), 2004, p. 290.

[8] Riquert, Marcelo A., "Régimen penal tributario y previsional – Ley 27.430. Comentada. Anotada", Hammurabi, 1° edición, 2018, Buenos Aires, p.214.

[9] Entiendo que en ambos casos se trata del genérico bien "Hacienda Pública en sentido dinámico" no sin advertir autores que se refieren por ejemplo al "normal desempeño de los órganos que tienen por función la fiscalización del cumplimiento de las obligaciones": Báez, Julio C., Romero Villanueva Horacio J., "Introducción al Régimen Penal Tributario Argentino -según ley 27.430-", Erreius, 2019, p. 428.

todos los casos, 2 a 6 años de prisión), permiten pensar que no existirían grandes razones para utilizar distintos umbrales monetarios para los delitos de evasión simple respecto de los de simulación dolosa de cancelación de obligaciones tributarias. Es decir, se postula como una útil posibilidad la de unificar el criterio en cuanto a condiciones objetivas de punibilidad para los delitos de evasión o simulación, aún con las clásicas discriminaciones entre el universo tributario o previsional.

Así, teniendo en cuenta que la condición objetiva de punibilidad prevista para los delitos de evasión simple tributaria y previsional es de $1.500.000 por ejercicio anual y de $200.000 por cada mes, respectivamente, quizás debería reevaluarse el límite monetario reservado para el delito de simulación dolosa, impuesto en $500.000 por cada ejercicio anual y $100.000 por cada mes para los regímenes tributario y previsional, respectivamente.

Por otro lado, puede que el legislador haya tenido la intención de valorar como más grave a la conducta de "simular una cancelación" respecto a la de una "simple evasión". En tal caso, podría ser lógico imponer condiciones objetivas de punibilidad más bajas para el primer tipo de conductas, tal como sucede en la ley vigente. De hecho, el nuevo artículo incorpora un espectro más amplio de afectaciones al erario público; como se verá en el apartado siguiente, no se trata aquí de simular la cancelación de recursos tributarios definidos como "gravamen" o "capital", sino que alcanzaría a sus accesorios y multas, cuestiones que no contemplan los delitos de evasión simple. Sin embargo, no puede dejar de destacarse la falta de simetría entre los regímenes tributarios y de la seguridad social: Cuando se trata de la faz eminentemente tributaria (artículo 1 y primera parte del artículo 10 en comentario) la norma prevé la reducción del umbral punitivo a su tercera parte: De

$1.500.000 a $500.000 por ejercicio anual. Sin embargo, cuando se regula la faz previsional (artículo 5 y segunda parte del artículo 10) se advierte una reducción a la mitad: De $200.000 a $100.000 sin ningún tipo de razón de política criminal que lo justifique.

III. a. ii. La falta de simetría entre el régimen tributario y el previsional

Siguiendo con el análisis de las condiciones objetivas de punibilidad, puede mencionarse que, en líneas generales la norma no imprime un criterio unívoco al momento de discriminar el tratamiento entre las agresiones al sistema tributario y de la seguridad social.

Si se ejerciera la labor de anualizar los montos previstos para el régimen de seguridad social, se podría desarrollar un estudio comparativo con el régimen tributario/impositivo arrojando los resultadosque se expondrán en el cuadro a continuación.

Como podrá observarse, la norma ha optado, en ocasiones, por igualar las condiciones objetivas de punibilidad (artículos 4 y 7); en otra, por imprimir mayor protección al régimen previsional (incisos a. de los artículos 2 y 6); y en la mayoría de los tipos penales, por imponer umbrales más bajos (determinando una mayor "facilidad" para que la conducta configure delitos) para el régimen tributario/impositivo.

Condiciones Objetivas de Punibilidad Anuales (o "anualizadas") - Título IX Ley 27.430		
Evasión	**Impositiva (Arts. 1 y 2)**	**Seguridad Social (Arts. 5 y 6)**
Simple	$ 1.500.000,00	$ 2.400.000,00
Agravada por monto	$ 15.000.000,00	$ 12.000.000,00

Agravada por interpósita persona	$ 2.000.000,00	$ 4.800.000,00
Agravada por utilizar beneficios	$ 2.000.000,00	$ 4.800.000,00
Apropiación Indebida de tributos[10]	**Impositiva (Art. 4)**	**Seguridad Social (Art. 7)**
Monto	$ 100.000,00	$ 100.000,00
Simulación dolosa de cancelación de obligaciones	**Impositiva (Art. 10)**	**Seguridad Social (Art. 10)**
Monto	$ 500.000,00	$ 1.200.000,00

Considero que esta sola observación merece la atención de la dogmática penal tributaria pues es reprensible que no exista uniformidad en la previsión de cada delito sin fundamento alguno que lo sustente. Ahora bien, tal falta de uniformidad puede solucionarse de manera relativamente sencilla cuando se trata del delito de simulación dolosa de cancelación de obligaciones. En este caso la conducta punible es la de forzar la percepción del Fisco de que una obligación se encuentra cancelada (e independientemente de si lo logra o no[11]). Al incluir una condición objetiva de punibilidad "por cada ejercicio anual" o "por cada mes", tengo para mí que no cabe otra conclusión que entender que lo que debe superar esos umbrales es la simulación de la cancelación efectuada en un determinado rango temporal, sin importar el periodo fiscal relacionado con la

[10]Para mejor claridad expositiva se opta por no anualizar los montos relativos a la apropiación indebida de los recursos de la seguridad social atento a que, en ambos casos, la medida de tiempo (mensual) es la misma, resultando plenamente comparables *per se*.

[11] Catania, Alejandro, "Régimen Penal Tributario, Estudio sobre la Ley 24.769", Ed. Del Puerto, Buenos Aires, 2005, págs. 199-204.

obligación que se cancela. Es decir, para configurar el delito el responsable debe simular dolosamente la cancelación de obligaciones tributarias o previsionales por un monto que supere aquellos $500.000 en el año o $100.000 en el mes, respectivamente. No es relevante a tal fin la evaluación de si lo que se cancela corresponde a otros periodos fiscales ni si, por cancelar varias obligaciones, en cada una de ellas individualmente consideradas, no se superan los umbrales punitivos. Verbigracia, una persona humana podría, con fecha abril de 2020, simular dolosamente la cancelación del impuesto a las ganancias de los periodos fiscales 2018 y 2019 por la suma de $450.000 en cada caso. Si bien no pareciera perfeccionarse la condición objetiva de punibilidad por no superar en ninguno de los periodos fiscales aisladamente considerados los $500.000, lo cierto es que se habría simulado, en un mismo ejercicio anual (aquel que comienza en enero y termina en diciembre de 2020), la cancelación de obligaciones tributarias por un monto total de $900.000.

Esta interpretación de unificar en un único hecho a todas las simulaciones dolosas de cancelación de obligaciones (aunque siempre discriminando la afectación al régimen tributario o previsional), con independencia de los periodos a los que se imputa tal cancelación es conteste además con reciente jurisprudencia de la Sala III de la Cámara Federal de Casación Penal[12].

Aún más, se destaca que el tipo penal reprime la cancelación de obligaciones en su faz más genérica, y no simplemente "tributos" o "recursos de la seguridad social" como puede suceder con otros delitos. Así, la cancelación dolosa de intereses resarcitorios, punitorios, actualizaciones y multas,

[12] In re "Cristaldo, Mario Roberto y otro s/ recurso de casación" (5/4/19) y "Urbegas S.R.L. s/ recurso de casación" (24/6/19).

también configuran la hipótesis penal y todos esos conceptos deben ser tenidos en cuenta integralmente para determinar si el umbral de punibilidad fue o no superado.

En ese entendimiento, no parece tener mucho fundamento la discriminación entre recursos tributarios y previsionales, mediante condiciones anuales o mensuales, pues lo que importa, como se indicó, es el engaño sobre el estatus de "cancelada o no" de una determinada obligación que puede, a su vez, pertenecer a varios periodos fiscales simultáneamente, a gravámenes e intereses, e incluso a multas. Por lo tanto, parecería útil unificar la condición objetiva de punibilidad (ya sea en montos como en lapso temporal) para evaluar la conducta del sujeto que falsifica datos o documentos para simular la cancelación de cualquier tipo de tributos ("impositivos" o "previsionales"[13]).

III. b. Las injustificadas diferencias con el régimen infraccional

A poco que se comparan los artículos 10 del régimen penal tributario y 46.2 de la ley 11.683 se cae en la cuenta de que la propia Ley 27.430 no ha utilizado idéntica hipótesis al regular la simulación dolosa de obligaciones, ya sea en su faz penal como infraccional. Las diferencias son las siguientes:

- En el régimen penal, se agrega como medio para simular, a las "declaraciones juradas engañosas o falsas": Quizás la modalidad más común que hoy en día se utiliza para cometer este tipo de delitos es mediante la falsificación de una declaración jurada para la generación de un improcedente

[13] Expresiones comúnmente utilizadas para diferenciar la faz tributaria de la correspondiente a los recursos de la seguridad social. Este autor adhiere a la posutra de que impuestos, tasas, contribuciones, recursos de la seguridad e incluso aduaneros, pertenecen al género "tributos".

saldo de libre disponibilidad a favor del contribuyente, que luego es aplicado a la compensación de determinadas obligaciones. En tal sentido, se vislumbra acertada la previsión explícita de la norma a propósito de la simulación mediante "declaraciones juradas engañosas o falsas". Pues bien, no se comprende la omisión que el texto efectúa en relación con la conducta infraccional.

•En el régimen penal se agrega a la hipótesis punitiva la cancelación de tributos y/o recursos provinciales o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires: Por supuesto, el hecho de que la Ley 11.683 sólo contemple a la simulación de tributos y recursos nacionales es acertada en función del marco de competencia del Congreso Nacional, así como de los institutos que esa llamada "Ley de Procedimientos Tributarios" regula. En todo caso, cada jurisdicción local posee la facultad autónoma (y de hecho la ejerce en los innumerables Códigos Fiscales y Leyes Tarifarias) de regular la afectación de sus recursos, previendo sanciones. En rigor, esta diferencia entre el delito y la infracción sí se muestra como acertada.

•En el régimen penal, se prevé también a la simulación de cancelación de sanciones pecuniarias: Sin embargo, el tipo infraccional no sólo no los contempla expresamente, sino que el concepto de "obligaciones tributarias" se restringe en el propio artículo 46.2 al establecer la sanción "de dos (2) a seis (6) veces el monto del gravamen cuyo ingreso se simuló" (el subrayado es adicional). En tal sentido, se nota una injustificada restricción de la premisa infraccional (o bien, una injustificada ampliación de la hipótesis delictual) pues mientras que el tipo penal recepta en forma amplia a todas las obligaciones tributarias o previsionales, incluidas las multas ("sanciones pecuniarias"), la infracción sólo prevé a

las obligaciones tributarias o previsionales, reducidas a la acepción "gravamen". No sería ilógico plantear así que la simulación de cancelación de intereses, accesorios y (nuevamente) multas, no forman parte del tipo infraccional y sí del tipo penal; menudo problema a la luz de garantías constitucionales y criterios de razonabilidad en el ejercicio del poder punitivo del Estado.

•En el régimen penal la simulación puede ser realizada por cualquier sujeto, aun cancelando obligaciones de terceros: La Ley 11.683 no contempla explícitamente que aquel que comete la infracción pueda ser un tercero ajeno a la obligación tributaria. Tal situación, confrontada con la previsión que el (mismo) legislador sí imprimió en el régimen penal y de lo observado en el punto anterior, llevan a colegir que se utilizó al sistema penal (como es sabido, *última ratio* del ordenamiento según la Corte Suprema de Justicia de la Nación[14]) para reprimir un universo de conductas más amplio que el sistema sumarial o de infracciones.

IV. Conclusiones

Si bien el nuevo tipo penal de simulación dolosa de pagos (hoy, "de cancelación de obligaciones") merece un reconocimiento en función de su adecuación a reclamos de doctrina imperante, así como de interpretaciones jurisprudenciales, en los apartados previos se han señalado diversos defectos en determinados elementos de su faz objetiva.

El método legislativo utilizado ha impreso una técnica similar a la mayoría de los delitos previstos en el régimen penal tributario, consistente en la discriminación de condiciones objetivas de punibilidad y rangos temporales según se trata de

[14] CSJN, Fallos 320:2951.

afectaciones al régimen tributario o de la seguridad social. Si bien existen argumentos para desterrar tal discriminación de cada uno de esos delitos, por lo menos en el caso del tipo penal previsto en el artículo 10, se entiende conveniente unificar el umbral monetario, así como el rango temporal al que se subordine por razones relacionadas a los conceptos cuya cancelación se quiere simular, los cuales abarcan un universo más grande que en otros delitos. Ello permitirá atemperar la falta de uniformidad que se ha plasmado en la norma al momento de imprimir tales discriminaciones.

Por otro lado, la norma podría ser más clara para poder materializar su significado; el cual estriba en identificar a la o las simuladas cancelaciones que se hayan desarrollado en un determinado periodo de tiempo y sin importar si lo que se ha cancelado se refiere a uno o más periodos fiscales.

Finalmente, las diferencias con el régimen de infracciones que se incorporó con la sanción de la Ley 27.430 son, en líneas generales injustificadas. Existe una ampliación del espectro de conductas cuando lo que se trata es de reprimirlas penalmente, en comparación con aquellas que serán sancionadas con multas: i. Medios para cometer la simulación (declaraciones juradas engañosas o falsas), ii. Conceptos cuya cancelación se simulan (componentes complementarios al mero "gravamen", como intereses, accesorios y multas) y, iii. Sujetos que pueden cometer el delito (tanto el obligado como terceros).

De tal manera, se propone de *lege ferenda* la unificación de la condición objetiva de punibilidad y su aspecto temporal, así como la aclaración del alcance de la conducta, de la siguiente manera (lo destacado responde a la modificación propiciada):

> *Art. 10: Será reprimido con prisión de dos (2) a seis (6) años el que mediante registraciones o comprobantes falsos, declaraciones juradas engañosas o falsas o*

cualquier otro ardid o engaño, simulare la cancelación 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, siempre que el monto simulado superare la suma de quinientos mil pesos ($ 500.000) por cada ejercicio anual. ***Para la verificación de la condición objetiva de punibilidad se diferenciará la naturaleza jurídica tributaria o previsional de la obligación, incluyendo accesorios y sanciones respectivos, mas no resultará relevante el periodo fiscal de esas obligaciones cuya cancelación se haya simulado.***

Finalmente, se han destacado las inconsistencias entre el tipo penal examinado y la figura infraccional incorporada en la Ley 11.683. Teniendo en cuenta que el objetivo de la Ley 27.430 fue reprimir la conducta de simulación dolosa de cancelación de obligaciones diferenciando el reproche (sanción pecuniaria o pena privativa de la libertad) en función de la menor o mayor afectación al bien jurídicamente tutelado, se propicia también la modificación del texto que prevé la infracción amoldándolo a la propuesta de tipo penal, pero con dos únicas diferencias: La condición objetiva de punibilidad y la facultad de las jurisdicciones locales para tratar sus propias figuras. Así, se sugiere el siguiente texto para una mejora del artículo 46.2 de la Ley de Procedimientos (el texto destacado responde a la modificación que se propone):

*Art. …: "El que**,** mediante registraciones o comprobantes falsos**, declaraciones juradas engañosas o falsas** o cualquier otro ardid o engaño, simulare la cancelación total o parcial de obligaciones tributarias o de recursos de la seguridad social nacional, **o derivadas de la***

aplicación de sanciones pecuniarias, sean obligaciones propias o de terceros, *será reprimido con multa de dos (2) a seis (6) veces el monto cuyo ingreso se simuló."*