"Institutos de Derecho Penal Tributario" / Humberto J. Bertazza [*et. al.*], dirigido por Carolina Robiglio, 1ª ed., Ad-Hoc, Buenos Aires, 2021

Por María Belén Linares

I. Esbozo sobre la disciplina de estudio

A 31 años de vigencia de una política represiva en materia fiscal, nos encontramos frente a una disciplina que se renueva veloz y constantemente, consecuencia del vigor e interés de la comunidad académica y profesional. Es que no puede ser de otro cuando el núcleo de análisis es una asignatura con indiscutible trascendencia y complejidad como el Derecho penal tributario.

En nuestro país, hasta la ley 20.658, existieron aislada y sistemáticamente normas represivas de ilícitos tributarios con penas privativas de libertad. Fue recién con la sanción de aquella referida ley, de abril de 1974, cuando se instituyó un régimen penal con rasgos de especificidad en la materia, pero con corta vigencia temporal, pues se derogó en 1976. En 1990, con la sanción de la ley 23.771, de febrero de 1990, luego sustituida por la ley 24.769, de enero de 1997, nuestro país adoptó como política de Estado la criminalización de los ilícitos fiscales, con la mira en casos de mayor significatividad económica. El proceso reformista del ordenamiento penal tributario posterior finalizó con la publicación, a fines de 2011, de la ley 26.735, modificatoria de la ley 24.769.

Apenas 6 años después de esta última masiva modificación, la ley penal tributaria fue reemplazada por el régimen penal dispuesto por la ley 27.430, de diciembre de 2017, que, sin perjuicio de algunas mejoras, actualizaciones y retornos de institutos, mantiene sus lineamientos básicos. Resumo sucintamente algunas novedades en la materia traídas por la ley 27.430, ordenamiento "macro" en materia tributaria y previsional, que regula, a partir del art. 279, el nuevo régimen penal tributario (en adelante, RPT): modificación de los montos de las condiciones objetivas de punibilidad en los delitos de los arts. 1 a 7, introducción de nuevas condiciones objetivas de punibilidad en tipos penales de los arts. 2 inc. d y 10, nuevo atenuante en la evasión previsional del art. 6 inc. c, castigo del aprovechamiento indebido de beneficios y no solo de subsidios fiscales en el art. 3, eliminación de la multa como sanción para la persona jurídica en el art. 13 -equivalente al otrora art. 14-, nueva redacción del art. 16 que regula el instituto de la extinción de la

acción penal tributaria y, entre otras, profusas novedades en el Título V denominado "De los procedimientos administrativos y penal".

La política criminal en materia fiscal nos muestra un régimen de alta inestabilidad normativa. El legislador no trepida en sancionar modificaciones en la normativa penal tributaria, muchas de ellas sin la debida técnica que requiere la construcción normativa, convirtiendo al digesto punitivo en un mero listado de figura legales e institutos un tanto asistemáticos. En esta línea, el intento de combatir el mal endémico de la delincuencia fiscal, que afecta no solo la íntegra percepción de las rentas públicas, sino, también, la igualdad de soportar las cargas públicas, debe conllevar esfuerzos del Estado dirigidos a un adecuado castigo de comportamientos que producen las consecuencias más perniciosas en el orden socio-económico y, además, a su prevención con normas claras y precisas. Lo dicho, pone de manifiesto la relevancia social y político-criminal de estos crímenes en el mundo contemporáneo y, además, la necesidad de afrontar detenidamente un estudio de los temas fundamentales que rodean al Derecho penal tributario.

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

II. Artículos especializados que reúne la obra

Con el título **"*Denuncia de la AFIP en el proceso penal tributario*"**, el profesor emérito de la Universidad de Buenos Aires (UBA), Humberto J. BERTAZZA, aborda la exégesis del art. 18 RPT y se detiene en la referencia de un tema harto discutido en la materia, que es si la determinación de oficio realizada por la Administración Federal de Ingresos Públicos (en adelante, AFIP) opera como un requisito imprescindible para la procedencia de la acción penal tributaria. Además, se ocupa de examinar los siguientes preceptos, en el orden que se indica: art. 20 RPT -formulación de la denuncia penal, procedimientos administrativos, efectos de la prescripción para la aplicación de sanciones administrativas y suspensión de sanciones administrativas-, art. 19 RPT -no formulación de la denuncia- y art. 16, segundo párrafo, RPT -dispensa de la denuncia penal-. A este estudio le sigue la mención a la Disposición AFIP 192/2018 que reglamenta el procedimiento aplicable a la extinción de la acción penal tributaria, a la dispensa de denuncia y a la no formulación de denuncia. Con la infinita agudeza intelectual que

caracteriza al autor, completa su estudio con una reflexión que pasa revista por los temas antes referidos, para dejar formulado como cierre, una nueva polémica en torno a la extinción de la acción penal tributaria, regulada en el vigente art. 16, segundo párrafo, RPT, que es textualmente la que sigue: " (…) *el párr. 2°, a nuestro entender, contiene también una causal extintiva que, aunque no sea declarada judicialmente, por tal carácter opera de pleno derecho y es cuando se dan las condiciones que establece la ley ante la Administración tributaria. La propia ley, al referirse al pago y a la extinción, admite que se produzca en sede administrativa cuando expresamente dice 'Para el caso…', y de lo que no cabe duda es que se está refiriendo a la extinción de la acción penal, que regula el párr. 1°. En tal sentido, lo que corrobora esta tesis es que en el mismo párrafo, y con un punto seguido señala: 'Este beneficio de extinción…' solo se otorgará por única vez* (…) *se trata de una nueva causal extintiva cuando ello ocurre en sede administrativa, se acepta y cancela en forma incondicional antes de la denuncia y por lógica no es necesario realizarla, pues se ha extinguido la acción penal*"[1].

Jonathan M. RAJCHEL y Mariano H. IGLESIAS titulan sugestivamente su aporte a la obra como **"*¿Mínima intervención o intervención 'mínima' del derecho penal en materia tributaria?*"**. En este trabajo, los autores se proponen abordar la temática vinculada con las teorías que motivan la penalización (o despenalización) de determinadas conductas, el fenómeno de la expansión del Derecho penal y su relación con el Derecho penal tributario. La problemática que estudia este artículo es, desde luego, inmensa, y no pretendo reflexionar aquí sobre todas las cuestiones examinadas, sino que me limitaré a exponer telegráficamente los temas analizados. Así, los autores buscaron deliberar acerca de la necesidad de intervención del Derecho penal en materia tributaria para la tutela de la Hacienda Pública. Además, aspiraron al estudio de la evolución del Derecho penal tributario y de su correlación con los criterios de la dogmática penal para precisar si se encuentra, o no, legitimada la intervención penal en esa materia. Esta última hipótesis es la que los autores, con esmero y cuidadosamente, proponen superar desde la ciencia penal diciendo que "*la mejor solución para zanjar la problemática de la expansión del derecho penal tributario es la adopción de un sistema penal 'dual' como muy perspicazmente lo postula Silva Sánchez. Esa propuesta, soluciona el problema de superposición de ordenamientos. Por esa razón deberíamos admitir un 'segundo' nivel*

[1] BERTAZZA, Humberto. J., "Denuncia de la AFIP en el proceso penal tributario", en Carolina ROBIGLIO (directora) / Humberto J. BERTAZZA [*et. al.*], *Institutos de Derecho Penal Tributario*, 1.ª ed., Ad-Hoc, Buenos Aires, 2021, pp. 11-27, esp. p. 26.

en nuestro derecho penal, donde no se recurra a la pena de prisión sino solamente a la de multa (y también de inhabilitación en los delitos especiales que lo requieran), reenviando excepcionalmente al 'primer' nivel del derecho penal (donde sí se recurre a la pena de prisión y es el nivel propio del derecho penal 'nuclear') figuras que contemplen una efectiva lesión al bien jurídico (y no solo el potencial peligro lesivo frente a la acumulación), de ser ello determinable claro está"[2].

El artículo titulado **"*Los ilícitos y sanciones del art. 40 de la ley de procedimiento tributario y la aplicación retroactiva de la ley 27.430 en función del principio de la ley penal más benigna*"**, presentado por Natalia KETEN, se ocupa de estudiar las distintas opiniones formuladas por la doctrina y la jurisprudencia acerca de la cuestión relativa a la posibilidad de eximición de sanciones por parte del juez administrativo, previstas en el texto anterior a la última reforma experimentada por el RPT con la ley 27.430, y su repercusión en supuestos de hechos acontecidos con anterioridad a la entrada en vigencia de dicha ley. Con ello, la autora pretendió dilucidar el criterio que resultaría procedente aplicar en función de una interpretación armónica de los principios y garantías establecidos por el Derecho penal sustantivo y la Constitución Nacional. Para ello, KETEN se enfoca, en primer lugar, en el estudio del otrora art. 40 de la ley 11.683 con el fin de destacar las diferencias con el vigente precepto. Luego de eso, se introduce con acierto en un estudio dogmático y jurisprudencial de la cuestión que configura el meollo de su trabajo: ¿qué sucede con los hechos anteriores a la vigencia de la ley 27.430? ¿Procede su aplicación retroactiva? Sobre dicha base, sólida y razonada, la autora arriba a la conclusión de que "*no existen parámetros que abarquen todas las situaciones posibles a fin de establecer cuál es la ley más beneficiosa en un caso concreto, no obstante, cuando la comparación se relacione con normas que establecen sanciones de distintas naturaleza (como es el caso de evaluar las consecuencias de una sanción de multa por aplicación del último párrafo del art. 49 de la ley 11.683 y una de clausura según la ley reformada), debería oírse la apreciación que al respecto hubiese expresado el contribuyente en las oportunidades procesales pertinentes*"[3].

---

[2] RAJCHEL, Jonathan M. / IGLESIAS, Mariano H., "¿Mínima intervención o intervención 'mínima' del derecho penal en materia tributaria?", en Carolina ROBIGLIO (directora) / Humberto J. BERTAZZA [*et. al.*], *op. cit.*, pp. 29-71, esp. pp. 70 y s.

[3] KETEN, Natalia, "Los ilícitos y sanciones del art. 40 de la ley de procedimiento tributario y la aplicación retroactiva de la ley 27.430 en función del principio de la ley penal más benigna", en Carolina ROBIGLIO (directora) / Humberto J. BERTAZZA [*et. al.*], *op. cit.*, pp. 73-93, esp. p. 93.

A su turno, Harry SCHURIG, con su artículo denominado **"*Aspectos procedimentales del nuevo Régimen Penal Tributario*"**, examina varios y diversos institutos procesales del nuevo RPT. En efecto, el autor comienza su trabajo con el estudio del proceso de determinación de oficio de las obligaciones tributarias como recaudo previo a la formulación de la denuncia penal, revisando sus antecedentes y arribar, así, al régimen actual regulado en el art. 18 RPT. Sobre la modalidad del procedimiento de determinación en materia de seguridad social y en materia de tributación interna, el autor se acomoda para estudiarlos con detenimiento y precisión. SCHURIG continúa su estudio enfocándose en la reforma incorporada en el art. 16 RTP, que establece la posibilidad de que el Fisco inaugure una etapa denominada "acuerdo conclusivo voluntario" en forma previa al dictado de la resolución determinativa de oficio. Aquí, el autor se ocupa de abordar la noción de dicho acuerdo, su improcedencia y naturaleza jurídica, su estabilidad y los efectos de su desconocimiento, el procedimiento y los efectos. Le sigue a este análisis la exégesis de las causales de no formulación de la denuncia penal reguladas en el RPT. Y, finalmente, se detiene en la referencia a la Unidad de Valor Tributaria (UVT) creada por el art. 302 de la ley 27.430, y con ello el autor se introduce con destreza en una cuestión ferozmente discutida, relacionada con los montos mínimos previstos en las diferentes leyes penales y con la posibilidad de aplicación del principio de la ley penal más benigna. Cerca ya del final del trabajo, el autor plantea lo siguiente: "*La pregunta radica en si se pueden actualizar los montos mínimos de una norma penal cuando estos hayan quedado desactualizados y a la vez, evitar que los procesos en curso queden sin castigo. ¿La impunidad es el costo de tener una legislación penal actualizada?* (…) *consideramos -aunque con reparos- que no correspondía aplicar de modo retroactivo la ley 26.735, respecto de los montos mínimos, en tanto estos constituyen condiciones objetivas de punibilidad ajenas al tipo penal; por lo cual su variación, en nada debía afectar el castigo del cual era merecedor el sujeto* (…). *Por ello, acogemos ahora con satisfacción que el legislador de reforma 27.430, haya añadido en el segundo párrafo del art. 1º un texto que -si bien alude a los tributos locales- precisa la naturaleza de los montos mínimos, consagrándolos definitivamente como 'condición objetiva de punibilidad'*"[4].

Otro artículo que integra esta obra es el de Marcos R. TORASSA, titulado **"*Beneficios fiscales. Conceptos*"**, quien se propone conceptualizar a los beneficios

[4] SCHURIG, Harry, "Aspectos procedimentales del nuevo Régimen Penal Tributario", en Carolina ROBIGLIO (directora) / Humberto J. BERTAZZA [*et. al.*], *op. cit.*, pp. 95-138, esp. pp. 133 y 135.

fiscales, relatando minuciosamente las nociones formuladas por la doctrina y la jurisprudencia especializada y, también, señalando en su texto la interpretación constitucional en la materia. Además, afronta el estudio de los distintos beneficios fiscales, aportando una aproximación conceptual de los beneficios usados más frecuentemente en nuestra legislación, que son: exención, desgravación, reducción, diferimiento, liberación, amortización acelerada, suspensión, crédito de impuestos y, finalmente, reintegro, recupero o devolución. El autor toma posición sobre el tema, sosteniendo con argumento que "*la interpretación respecto al concepto 'beneficios fiscales' no es pacífica, ni uniforme* (…) *solo quedan comprendidos dentro del concepto 'beneficios fiscales' tanto aquellos denominados indirectos* [exenciones, desgravaciones, diferimientos], *como los denominados directos* [subsidios o subvenciones, reintegros o reembolsos] (…) *que se encuentren previstos en normas que establecen medidas de incentivo o estímulo, por fuera de las leyes particulares de cada tributo; que la doctrina ha denominado en sentido general 'desgravaciones excepcionales', para distinguirlas de las desgravaciones estructurales, propias de cada tributo*"[5].

El artículo que se intitula **"*Los delitos fiscales en el proyecto de reforma del Código Penal*"**, presentado en la obra por los autores Mariano H. BORINSKY, Juan I. PASCUAL y Julián RUBINSKA, se enfoca en el estudio de la configuración de los delitos fiscales dada por el Proyecto de Reforma del Código Penal que fue presentado por el Poder Ejecutivo de la Nación ante el Congreso de la Nación para su tratamiento el pasado 25/03/2019, redactado por la Comisión de Reforma del Código Penal, presidida por el Mariano H. BORINSKY, coautor de esta aportación. Luego de exponer con claridad las razones por las cuales resulta necesario un nuevo Código Penal, el trabajo aborda la reseña de los antecedentes legislativos en materia fiscal, para luego ceñirse a un análisis de los objetivos tenidos en cuenta por la Comisión de Reforma, prescindiendo de la exégesis dogmática y exhaustiva de los tipos penales, y limitándose a marcar las modificaciones introducidas en el Proyecto de Reforma del Código Penal a la luz de la sanción de la ley 27.430. En efecto, los autores encaran el estudio del bien jurídico protegido por los delitos tributarios -ubicándolo en la hacienda pública en su faz dinámica-, y con dicha base argumental se refieren a los delitos tributarios, delitos relativos a los recursos de la seguridad social, delitos fiscales comunes y otras disposiciones generales reguladas en la materia en el Proyecto de Reforma del Código

[5] TORASSA, Marcos R., "Beneficios fiscales. Concepto", en Carolina ROBIGLIO (directora) / Humberto J. BERTAZZA [*et. al.*], *op. cit.*, pp. 139-158, esp. p 144.

Penal. Frente a un cuadro de situación superable, los autores aseveran que el Proyecto busca sortear una serie de inconvenientes con las siguientes soluciones: "*En primer lugar, en forma genérica para todos los delitos conminados, en forma conjunta o alternativa con pena de 'multa', se estableció su actualización periódica por intermedio de un sistema objetivo y de público conocimiento, al que denominó 'días-multa'* (…). *En segundo lugar, la tipificación de los delitos tributarios no por intermedio de una ley especial, sino dentro de un catálogo de conductas prohibidas reguladas por el Código Penal, específicamente en un nuevo Título XVI denominado: 'Delitos fiscales'* (…). *Y en términos específicos, sosteniendo la implementación de unidades de medidas homogéneas al efecto de cuantificar los parámetros monetarios de perjuicio previsto por la legislación represiva*"[6].

La contribución de Jorge E. HADDAD, titulada **"*¿La tutela de las haciendas locales por el Congreso nacional puede considerarse constitucional?*"**, emprende un estudio acerca de la constitucionalidad de la tutela de los impuestos provinciales mediante una ley nacional fundada en el poder que las provincias delegaron al Congreso Nacional y en los sistemas de seguridad social. El autor, experto en la materia que coloca bajo lupa, analiza, en primer lugar, las normas penales en cuestión (art. 1 conforme al texto dado por ley 24.769 hasta la última reforma experimentada por ley 27.430), para luego detenerse en el estudio de la distribución del poder tributario en la Constitución y obligaciones de las provincias. Analiza, a continuación, la facultad del Congreso Nacional de tutelar las haciendas provinciales, como también a las provincias y en cierta medida a la Nación, esto, a la luz de lo previsto en el art. 5 de la Constitución Nacional. Así, se introduce en la enorme reflexión sobre la viabilidad de la ley penal tributaria como *ultima ratio*, y en ese sentido apunta "ratios" que deben o deberían existir antes de llegar a la aplicación del Derecho penal tributario, que son: tener un sistema tributario, impuestos comprensibles para quien los paga, impuestos fáciles de liquidar y pagar, impuestos estables en el tiempo, impuestos no tan gravosos y, además, transparencia económica, pública y gravosa. Antes del final, el autor se refiere a determinadas nociones que sirven de base para el estudio efectuado, como el principio de legalidad en Derecho penal y tributario, al concepto de imputabilidad, a la irretroactividad de las normas tributarias, al principio *ne bis in idem* y de inocencia en la materia de estudio. Cierra con

[6] BORINSKY, Mariano H. / PASCUAL, Juan I. / RUBINSKA, Julián, "Los delitos fiscales en el proyecto de reforma del Código Penal", en Carolina ROBIGLIO (directora) / Humberto J. BERTAZZA [*et. al.*], *op. cit.*, pp. 159-197, esp. pp. 167 y s.

una posición que, sintéticamente, diría que es: las provincias delegaron al Congreso Nacional el poder de dictar un Código Penal y de la Seguridad Social, delegación limitada a que ese Código altere las jurisdicciones locales (como legislar sobre sus tributos, pues ese poder nunca fue delegado a las provincias). Asimismo, la tutela de las haciendas provinciales en materia tributaria excede la facultad delegada por las provincias al Congreso Nacional. Y, en materia de seguridad social, las provincias que suscribieron el Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento, delegaron doblemente la obligación propia de establecer un sistema local y su legislación[7].

Flavia I. MELZI, con su trabajo titulado **"*Refrescando notas sobre las derivaciones de la utilización de facturas apócrifas*"**, se introduce en el estudio de la utilización de facturas apócrifas como una de las causales más recurrentes en los ajustes fiscales derivados de procedimientos de fiscalización realizados por la AFIP. La autora, para ello, se dedica a reseñar algunas regulaciones rituales y penales que han recogido en forma expresa la cuestión de las facturas o documentos equivalentes apócrifos, para luego desafiar la enorme pregunta que es cuándo una factura puede ser considerada apócrifa. Sobre el punto, la autora entiende que "*determinar cuándo estamos frente a una factura apócrifa no es una cuestión sencilla, pues en definitiva importa probar que un hecho no ocurrió o que, habiendo ocurrido, no lo fue en la forma, magnitud o por los sujetos que constan en aquella*"[8]. MELZI revisa, a continuación y detenidamente, los efectos tributarios que genera la impugnación de las facturas apócrifas sobre el impuesto al valor agregado al impedir el cómputo o recupero del crédito fiscal y, también, sobre el impuesto a las ganancias. Asimismo, se detiene en otras derivaciones relacionadas con el tratamiento de las retenciones efectuadas por los agentes de retención sobre las operaciones que resultan impugnadas. Hecho esto, la autora se encamina en el estudio de las implicancias penales del impuesto a las salidas no documentadas, tema en el que tanto la doctrina como la jurisprudencia se han pronunciado respecto de la aplicación de sanciones, sean penales, sean administrativas, con diversos fundamentos que la autora logró, con precisión y nitidez, sistematizar. Finaliza su enorme trabajo con un comentario vinculado a la implicancia que la utilización de las facturas apócrifas puede tener respecto de la imputación penal cuando las retenciones -referidas por la autora en su texto-

[7] HADDAD, Jorge E., "¿La tutela de las haciendas locales por el Congreso nacional puede considerarse constitucional?", en Carolina ROBIGLIO (directora) / Humberto J. BERTAZZA [*et. al.*], *op. cit.*, pp. 199-229, esp. p. 224.

[8] MELZI, Flavia I., "Refrescando notas sobre las derivaciones de la utilización de facturas apócrifas", en Carolina ROBIGLIO (directora) / Humberto J. BERTAZZA [*et. al.*], *op. cit.*, pp. 231-277, esp. p. 246.

quedaran "descalzadas" por haberse cancelado con saldos a favor de libre disponibilidad que, al reducirse los créditos fiscales por la impugnación de los comprobantes en cuestión, resultaran insuficientes para extinguirlas, supuesto que encuadraría en el art. 4 RPT.

De la mano del trabajo anterior, sigue el titulado ***"Evasión fiscal agravada por la utilización de facturas apócrifas. El art. 2, inc. d) de la ley penal tributaria"***, presentado por Nicolás D. RAMÍREZ. Aquí, el autor acomete la problemática planteada por el título de su obra, y para ello se detiene en efectuar un valioso análisis crítico doctrinario y jurisprudencial de esta agravante durante su evolución normativa hasta la actual regulación con la ley 27.430. De esa forma, enfoca la exégesis de su trabajo en el inc. d) del art. 2 RPT, examinando analíticamente los elementos de ese tipo penal, que son la utilización total o parcial (verbo típico), las facturas o cualquier otro documento equivalente ideológica o materialmente falsos y, también, el perjuicio ocasionada. Luego de eso, RAMÍREZ se ocupa de estudiar las cuestiones, desde siempre problemáticas, relativas a la fase consumativa del tipo penal referido, las relaciones concursarles con la falsedad instrumental y la asociación ilícita tributaria y, además, la pena. Esta prolijidad sistemática, conduce al autor a una conclusión sobre el delito de evasión fiscal agravada por la utilización de facturas apócrifas, que dice que "*si bien estamos en presencia de una modificación legislativa sumamente criticada por la doctrina, ha tenido aplicación plena por parte de nuestros tribunales. Las reformas sucesivas que ha tenido este artículo, en parte, han solucionado algunos problemas pero no le ha dado respuestas* [a] *otros*"[9].

El artículo que integra el catálogo de la obra escrito por Carlos M. FRIDENBERG y Santiago MOZETIC, denominado ***"Delitos contra la seguridad social"***, afronta con destreza incuestionable, el examen de un grupo de figuras legales que se regulan en el RPT bajo el título dado al artículo. Para ello, contribuyen a la obra con una breve, pero escrupulosa, reseña histórica de la criminalización previsional, y un sucinto desarrollo acerca de los diversos subsistemas y conceptos que componen a la seguridad social. Le sigue la determinación del bien jurídico tutelado por la ley penal tributaria y previsional respecto de estos últimos ilícitos, y un análisis doctrinario y jurisprudencial de los subsistemas y nociones que encuentran protección en el régimen penal tributario y previsional argentino. Con dicha base, y la tesis de que "*sería la recaudación de los recursos de la seguridad social lo que la ley penal tutela en estos comportamientos,*

[9] RAMÍREZ, Nicolás D., "Evasión fiscal agravada por la utilización de facturas apócrifas. El art. 2, inc. d) de la ley penal tributaria", en Carolina ROBIGLIO (directora) / Humberto J. BERTAZZA [*et. al.*], *op. cit.*, pp. 279-302, esp. p. 302.

debido a que es el organismo recaudador (la AFIP en el ámbito nacional) la víctima de estos delitos que implican un desfinanciamiento al sistema"[10], los expertos se detienen en el estudio de los delitos previsionales conforme a la redacción dada por la ley 27.430. En efecto, analizan los confines típicos de la figura penal de evasión previsional simple (art. 5) y de evasión previsional agravada (art. 6), la cuestión de la recepción de diversos beneficios fiscales (exenciones, desgravaciones, diferimientos y reducciones) y el tipo penal de apropiación indebida de recursos (art. 7).

El estudio monográfico titulado ***"Criminal compliance"*** de autoría de Marta E. NERCELLAS afronta una temática que ha gozado de muchísima atención en la doctrina nacional penalística los últimos años, en especial, luego del dictado de la ley 27.401 -B.O. 01/12/2017-, de responsabilidad penal de la persona jurídica. NERCELLAS, luego de un agudo análisis acerca de la economía como "objeto" del Derecho penal y de las dificultades para dirigir la imputación en delitos en cuya cadena causal existan quehaceres "ejecutados por" una persona jurídica, se introduce en el estudio del *criminal compliance* para apuntar con la determinación que la caracteriza y su incansable espíritu crítico que "(l)*o óptimo sería que el Estado sea el obligado a cuidar los bienes con prevención más que con represión, que cumpla con los fines para los que fue instituido dejando de trasvasar en forma permanente sus deberes a los privados sin siguiente pensar en colaborar con los costes que las medidas a las que obliga a los particulares generan, pero, recurriendo a una afirmación remanida, 'muchas veces lo óptimo es enemigo de lo posible' y por ello el* criminal compliance (…) *puede ser un paso intermedio para cuidar el equilibrio perdido entre derechos y obligaciones de las empresas*"[11]. Así, la autora avanza sobre el concepto de *criminal compliance* aportando una noción general que va precisando en los apartados que le siguen, que explican la indeterminación del modelo de autorregulación, las etapas en la implementación del programa, razones para implementar en el seno de una persona jurídica un *criminal compliance*, la elaboración y el contenido de estos programas, el deslizamiento del riesgo (*risk shifting*), la implementación de canales de denuncias (*whistleblowers*), el oficial de cumplimiento y las investigaciones internas frente a evidencias de comisión de infracciones en el seno de la estructura empresarial. De este modo, la experta arriba a conclusiones sobre la temática, rematando

[10] FRIDENBERG, Carlos M. / MOZETIC, Santiago, "Delitos contra la seguridad social", en Carolina ROBIGLIO (directora) / Humberto J. BERTAZZA [*et. al.*], *op. cit.*, pp. 303-337, esp. p. 315.
[11] NERCELLAS, Marta E., "Criminal compliance", en Carolina ROBIGLIO (directora) / Humberto J. BERTAZZA [*et. al.*], *op. cit.*, pp. 339-381, esp. p. 353.

con la siguiente afirmación: "*La prevención debe constituirse en la madre de todas las batallas. La suma del esfuerzo privado a ese fin hace que sostengamos que el* criminal compliance *es un instrumento que debe ser analizado y puesto en práctica más para prevenir que para excusar*"[12].

La contribución que Carlos M. GONZÁLEZ GUERRA y María José TAMAGNO intitulan **"*Ampliación del campo de imputación penal para las empresas. La responsabilidad penal de las personas jurídicas en el Proyecto de Código Penal 2019*"** se involucra en un temática compleja, como es la imputación penal para la persona ideal. Para ello, y luego de relatar los antecedentes históricos nacionales y en el derecho comparado respecto de la posibilidad de atribuir responsabilidad penal a la persona jurídica, arriban a la actual regulación nacional y a su proceso de incorporación al Proyecto de Código Penal de 2019 que introduce normas generales que taxativamente detallan los tipos penales comprendidos en la Parte Especial por los que se podrá castigar a la persona jurídica, así como un elenco de sanciones y pautas para su determinación. El artículo concluye con valiosas reflexiones sobre la cuestión críticamente estudiada, apuntando un pensamiento conjunto de robusto contenido dogmático: "(…) *la Comisión* [para la Reforma del Código Penal] *optó, no sin debate previo, por respetar* (…) *las pautas que el Congreso había plasmado recientemente en la ley 27.401* (…) *se había optado por un sistema de responsabilidad penal y no administrativo y por un sistema de imputación mixto, con inclinación al vicarial. Desde nuestro punto de vista, la responsabilidad vicarial no era la más adecuada y, en su lugar, debió adoptar un modelo de responsabilidad por defecto de organización* (…). *Ese modelo ofrece una descripción más precisa de las personas físicas que pueden generar la responsabilidad, cuál es el criterio de atribución y cómo es la exención de esa responsabilidad*"[13].

Recorriendo el mismo eje temático trabajado en las últimas dos contribuciones comentadas, encontramos el aporte que Hernán DE LLANO denominó **"*Avances e incertidumbres en torno a la implementación de las reglas procesales para el enjuiciamiento penal de las personas jurídicas*"**. Aquí, el autor reflexiona acerca de la sanción de la ley 27.482 del nuevo Código Procesal Penal Federal (CPPF), que, según el autor, ha zanjado -en lo relativo a la incorporación de normas procesales para el

[12] NERCELLAS, Marta E., "Criminal compliance", en Carolina ROBIGLIO (directora) / Humberto J. BERTAZZA [*et. al.*], *op. cit.*, pp. 339-381, esp. p. 381.
[13] GONZÁLEZ GUERRA, Carlos M. / TAMAGNO, María J., "Ampliación del campo de imputación penal para las empresas. La responsabilidad penal de las personas jurídicas en el Proyecto de Código Penal 2019", en Carolina ROBIGLIO (directora) / Humberto J. BERTAZZA [*et. al.*], *op. cit.*, pp. 383-410, esp. p. 405.

juzgamiento de los entes ideales- una asignatura pendiente de abordaje desde la sanción de las primeras normas que instauraron la responsabilidad penal de la persona jurídica en el ordenamiento nacional. DE LLANO se inmiscuye en el estudio de los "avances" experimentados en la materia con la incorporación de normas procesales en el CPPF que regulan el modo en que debe instrumentarse el juzgamiento de las personas jurídicas: reglas del proceso, derechos y garantías de la persona jurídica, representación en el proceso, conflictos de intereses, abandono de representación, defensa de la persona jurídica, citación, comunicaciones y rebeldía. Luego de ello, deja entrever incisivamente las "incertidumbres" en cuanto a la aplicación de las normas señaladas, teniendo en cuenta que ese régimen procedimental ha quedado supeditado a la implementación que, en forma progresiva, habrá de establecerse. En efecto, se expide acerca de las normas aplicables en la transición (ley 27.063 modificada por la ley 27.482, y ley 27.401), la notificación de la imputación y la singular situación de rebeldía de la persona jurídica. Como dijo el autor, con la implementación de reglas procesales para el enjuiciamiento penal de las personas jurídicas "*se pone fin a una insostenible omisión de política criminal que generaba, desde una perspectiva de derecho comparado, un dudoso patrimonio casi excluyente del derecho penal argentino: el de prever la responsabilidad penal de los entes ideales para ciertos delitos y no contar, en paralelo, con normas procesales específicas que regularan la forma en que debía instrumentarse la aplicación de la ley punitiva*"[14].

Profundiza en la línea temática últimamente comentada, la aportación a la obra realizada por su directora, Carolina ROBIGLIO, acérrima estudiosa del Derecho penal tributario, quien intitula su trabajo como **"*Novedades procesales para la imputación penal de las personas jurídicas*"**. Con la sensibilidad lingüística que la caracteriza, la autora, tras un relato de las disposiciones existentes en nuestro ordenamiento jurídico-penal acerca de la responsabilidad penal de la persona jurídica, se ocupa de analizar la ley 27.482, que ordenó el texto del nuevo Código Procesal Penal Federal (CPPF), cuerpo legal que contiene previsiones inherentes a las personas jurídicas y actuación como sujeto imputado al proceso penal. Para analizar los aspectos procesales de la imputación de las personas jurídicas, la autora repasa los modelos de atribución de responsabilidad desde la óptica del Derecho penal sustancial: el sistema de responsabilidad transferida (o heterorresponsabilidad, o responsabilidad vicarial), el sistema de responsabilidad propia

[14] DE LLANO, Hernán, "Avances e incertidumbres en torno a la implementación de las reglas procesales para el enjuiciamiento penal de las personas jurídicas", en Carolina ROBIGLIO (directora) / Humberto J. BERTAZZA [*et. al.*], *op. cit.*, pp. 411-428, esp. p. 413.

(o autorresponsabilidad, o responsabilidad autónoma) y el sistema mixto. Luego de ello, ROBIGLIO reseña singulares cuerpos normativos procesales de ordenamientos jurídicos extranjeros para enjuiciar a las personas jurídicas: español, francés y chileno. Con esa base, seria y contundente, el estudio se enfoca en las disposiciones legales vigentes en la materia en nuestro país, que son las previsiones de la ley 27.401 y del Código Procesal Penal Federal (CPPF, t.o. por la ley 27.482) y, además, en los pronunciamientos jurisprudenciales de relevancia. Llegando a las conclusiones, la autora se detiene criteriosamente en apuntar algunos aspectos (más) de los nuevos preceptos de naturaleza procesal, como el reenvío a previsiones procesales penales generales en cuanto le sean aplicables a las empresas imputadas, la determinación a través de quién la persona jurídica realizará válidamente actos procesales, y la adopción de disposiciones cuya consecuencia se traduce en la independencia entre la eventual declaración de rebeldía de la persona humana sometida a proceso y aquella de la persona jurídica. Con su característico talento, la autora cierra este trabajo -que tiene mucho más que un carácter de "el punto de partida"[15]- formulando nuevas y juiciosas reflexiones para profundizar el estudio de este inmenso tema que es la responsabilidad penal de la persona jurídica.

Luis G. LOSADA ahonda en el estudio de una singular problemática en la materia objeto de estudio de la obra reseñada, que es, como lo indica su título, **"*La prescripción de la acción penal en el nuevo Régimen Penal Tributario respecto a las personas jurídicas*"**. El autor, con una ingeniosa sistemática, comienza su trabajo con un repaso al tratamiento dado a las penas y a los plazos de prescripción en el Código Aduanero, el régimen penal cambiario, la ley de defensa de la competencia, la ley de identificación del potencial humano nacional, el régimen penal tributario, la ley 27.401 de responsabilidad penal de las personas jurídicas privadas y, finalmente, el Código Penal. Luego de esa completa referencia a un tema de particular discusión en la materia, el autor se enfoca, nuevamente y con singular atención, en la exégesis del tema en el nuevo RPT de acuerdo con la redacción dada por la ley 27.430. Sobre la base de dicho sólido análisis, LOSADA plantea una polémica que se construye con una la ley penal tributaria que no dispone un régimen especial en el tema, y por un Código Penal -al cual implícitamente remite dicha ley- que desconoce como penas las sanciones que establece para las personas jurídicas. Formulado el problema, el autor se propone resolverlo apuntando precisas anotaciones que lo conducen a la conclusión que da cierre al gran tema sagazmente afrontado, y que

[15] ROBIGLIO, Carolina, "Novedades procesales para la imputación penal de las personas jurídicas", en C. ROBIGLIO (directora) / H. J. BERTAZZA [*et. al.*], *op. cit.*, pp. 429-455, esp. p. 455.

dice: "(…) *por aplicación supletoria de tal ley* [ley 27.401 de responsabilidad penal de la persona jurídica], *cabe entender que a los efectos de la prescripción de la acción penal respecto de las conductas que involucren la participación de las personas jurídicas en el Régimen Penal Tributario, el lapso respectivo será de 6 (seis) años de prisión el cual deberá ser consagrado en el caso concreto por una decisión judicial* (…). *Se concluye pues que la acción penal respecto de las conductas que involucre la participación de personas jurídicas en el nuevo Régimen Penal Tributario prescribirá a los seis (6) años*"[16].

El trabajo denominado **"*El inicio del plazo de prescripción de la acción penal en el delito de evasión tributaria*"**, presentado por Fernanda A. ARANCIBIA, renueva la discusión de un tema que acaloradas discusiones ha suscitado en la doctrina y en la jurisprudencia desde la aparición del delito tributario en el ordenamiento jurídico-penal argentino. La autora logró el objeto planteado, que fue analizar el instituto de la prescripción penal respecto del delito de evasión tributaria (arts. 1 y 2, Título I, según art. 279, Título IV de la ley 27.430), con especial atención puesta en la problemática relativa al momento a partir del cual comienza a correr el plazo correspondiente. ARANCIBIA se enfocó, tras apuntar necesarias consideraciones preliminares sobre el tema, en el análisis crítico doctrinario y jurisprudencial acerca del momento consumativo como presupuesto para el inicio del plazo de prescripción, para luego adentrarse en la exégesis de la afirmación que sugerentemente señala como título en un acápite de su contribución: el plazo de prescripción se computa desde la medianoche del día del vencimiento para el cumplimiento voluntario de la obligación tributaria, luego de transcurrido el ejercicio anual. Con esa sólida base argumental, la autora se pronuncia acerca de otras cuestiones en torno al inicio del plazo de prescripción de la acción penal tributaria, vinculadas al comienzo de dicho plazo en las evasiones anuales sucesivas de un mismo impuesto e incluso de distintos impuestos, a los partícipes en el delito de evasión fiscal y, además, a supuestos de tentativa. Cierra su aportación con precisas reflexiones sobre el tema destacadamente examinado, señalando que el instituto de la prescripción de la acción penal configura "*una cuestión de orden público,* [que] *exige extremar los esfuerzos hermenéuticos en pos de una solución conciliatoria, ya sea en el plano legislativo o jurisprudencial, que logre disipar la incertidumbre derivada de la multiplicidad de*

[16] LOSADA, Luis G., "La prescripción de la acción penal en el nuevo Régimen Penal Tributario respecto a las personas jurídicas", en C. ROBIGLIO (directora) / H. J. BERTAZZA [*et. al.*], *op. cit*., pp. 457-469, esp. pp. 468 y s.

hipótesis interpretativas vigentes y definir el momento de inicio del referido plazo extintivo para todos los supuestos de evasión tributaria sin distinción del tributo de que se trate"[17].

Con el trabajo titulado **"*La suspensión del proceso penal a prueba y los delitos tributarios*"**, Diego G. BARROETAVEÑA retoma admirablemente un tema de permanente actualidad. Para su estudio, el autor afronta la disyuntiva entre sancionar o no con pena de prisión a los delitos fiscales, y la incidencia de las modificaciones experimentadas en el RPT con la ley 27.430 en este debate, pues entiende que es ésta una discusión previa a determinar en la cuestión relativa a la procedencia de la suspensión del proceso a prueba en los delitos fiscales. Sobre esa base, el autor reseña las distintas posiciones que se han esbozado en la materia en tiempos de la otrora y ya derogada ley penal tributaria 24.769 y, además, rememora las finalidades políticas-criminales esenciales del instituto de la suspensión a prueba del proceso. Luego de ello, se enfoca singularmente en el tratamiento dado al tema por la doctrina y la jurisprudencia durante la vigencia de las derogadas leyes 23.711 y 24.769, para detenerse a renglón seguido en la ley 26.735 y en la incorporación del último párrafo en el art. 76 bis del Código Penal. Con esta prolija sistemática de análisis, BARROETAVEÑA aborda, después, la regulación del instituto de suspensión del proceso penal en la vigente ley 27.430, y arriba a su tesis retomando la discusión inicial: "*¿estamos de acuerdo con criminalizar solo las graves manifestaciones de delincuencia económica?, si esto, como ya sostuvimos, es así* (…) *¿es de una adecuada política criminal que, mediante la aplicación del instituto de la* probation, *reparando el perjuicio solo en la medida de las posibilidad económicas del imputado, este pueda escapar del proceso y obtener un sobreseimiento? Si se repara en que la ley 27.430 restablece el art. 16* [extinción de la acción penal tributaria por cancelación de obligaciones] (…) *la respuesta a aquel interrogante parecería ser que no*"[18].

La aportación a la obra que hace Rafael F. CAPUTO, que la intitula **"*La reparación integral del perjuicio en el marco del Régimen Penal Tributario*"**, busca demostrar que la reparación integral del perjuicio, prevista por el art. 59 inc. 6 del Código Penal, es aplicable a las figuras tipificadas del RPT. Con la mira puesta en cumplir con dicho objetivo, en primer lugar, el autor deja sentado que la disposición mencionada se

[17] ARANCIBIA, Fernanda A., "El inicio del plazo de prescripción de la acción penal en el delito de evasión tributaria", en C. ROBIGLIO (directora) / H. J. BERTAZZA [*et. al.*], *op. cit.*, pp. 471-499, esp. p. 499.
[18] BARROETAVEÑA, Diego G., "La suspensión del proceso penal a prueba y los delitos tributarios", en C. ROBIGLIO (directora) / H. J. BERTAZZA [*et. al.*], *op. cit.*, pp. 501-522, esp. p. 522.

encuentra vigente y es operativa, para luego referirse al uso del instituto reconocido por la normativa nacional, por la jurisprudencia internacional y la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación. Además, CAPUTO, con aquel fin, analiza el instrumento y los mecanismos de extinción de la acción penal tributaria, sosteniendo que no es óbice a la procedencia de la aplicación de la extinción de la acción penal tributaria por reparación integral del perjuicio, el contenido del mecanismo de extinción previsto en el actual art. 16 RPT -y el otrora precepto con la ley 24.769-. En ese escenario, el autor, con su singular claridad expositiva, dice que "*la reparación integral del perjuicio causado por los delitos tributarios y previsionales resulta, bajo determinadas condiciones, que tengan en consideración los intereses del Fisco recaudador y de la sociedad en su conjunto, un mecanismo que no es incomprensible con los supuestos de extinción de la acción específicos del Régimen Penal Tributario y que, a la vez, aparece como una adecuada solución alternativa a la aplicación de la pena de prisión prevista en abstracto para aquellos tipos penales, en tanto se trata de una modalidad de solución del conflicto capaz de satisfacer los fines de la aplicación de la sanción penal bajo la óptica de cualquiera de las diferentes teorías por las cuales se pretende legitimar la existencia del sistema penal*"[19].

Juan P. FRIDENBERG, metódico y brillante, se ocupa del estudio de **"*La extinción de la acción penal tributaria por cancelación de obligaciones en la ley 27.430*"**, analizando, para ello, los elementos caracterizantes del art. 16 RPT y las posiciones jurisprudenciales esbozadas durante la vigencia del otrora art. 16 (t.o. por la ley 24.769). En primer lugar, el autor afronta el desafío de endilgarle naturaleza jurídica a la cláusula bajo lupa y señalar sus fundamentos, para luego adentrarse en las críticas que cuestionan el otorgamiento de beneficios en el ámbito penal para aquellos contribuyentes que regularicen obligaciones defraudadas o evadidas. Con dicha base argumental, FRIDENBERG examina los requisitos exigidos por la figura para la procedencia del beneficio: ámbito objetivo (delitos que habilitan la procedencia de la extinción de la acción penal tributaria), y la "aceptación de la obligación evadida, aprovechada o percibida indebidamente y sus accesorios". Luego, pasa a estudiar el requisito de "la cancelación total e incondicional de las obligaciones evadidas, aprovechadas o percibidas indebidamente y sus accesorios" y, después, el plazo de los 30 (treinta) días hábiles posteriores al acto procesal por el cual se notifique fehacientemente la imputación penal.

[19] CAPUTO, Rafael F., "La reparación integral del perjuicio en el marco del Régimen Penal Tributario", en C. ROBIGLIO (directora) / H. J. BERTAZZA [*et. al.*], *op. cit.*, pp. 523-550, esp. p. 524.

Sigue con el estudio de la restricción en su aplicación y la petición del beneficio por parte del interesado, pues el mismo no puede ser concedido de oficio. Para completar el análisis, el autor se refiere a la Disposición AFIP 192/2018, normativa que, en su segundo párrafo, dispone la dispensa del deber de formular denuncia penal al organismo recaudador en casos en los que, previo a ello, el contribuyente hubiera cancelado en forma incondicional y total las obligaciones evadidas, aprovechadas o percibidas indebidamente y sus accesorios. Además, el autor explica con la precisión que lo define, el trámite procesal seguido para la concesión del beneficio de extinción de la acción penal tributaria. Concluye, reflexivamente, tras la exégesis del art. 16 RPT, que "*la aplicación de la pena no conforma la única solución al conflicto penal, encontrándose en los delitos tributarios un campo fértil para la aplicación de mecanismos alternativos al efecto, tanto procesales como sustantivos, cuya pretensión debe enfrentarse al interrogante sobre la efectiva necesidad y merecimiento de la sanción penal frente a comportamientos posdelictivos que resulten valorables en mayor medida que su aplicación efectiva*"[20].

Con el título **"*Problemas derivados del nuevo art. 19 de la ley penal tributaria*"**, Maximiliano REUSSI se dedica a examinar críticamente la redacción dada por el legislador penal al actual art. 19 RPT, que regula los supuestos de no formulación de la denuncia por parte del organismo recaudador. Con dicho norte, estudia la disposición mencionada, sistematizando con gran acierto el debate de los supuestos que se desprenden de allí: uno, cuando el art. 19 RPT dice que "(e)*l organismo recaudador no formulará denuncia penal cuando surgiere manifiestamente que no se ha verificado la conducta punible dadas las circunstancias del hecho*"; otro, cuando medie un comportamiento del contribuyente o responsable que permita entender que el perjuicio fiscal obedece a cuestiones de interpretación normativa; un tercer supuesto, cuando el perjuicio fiscal referido, obedece a aspectos técnico contables de liquidación; un cuarto caso, regulado en la última parte del primer párrafo, que indica que podrá tenerse en consideración el monto de la obligación evadida en relación con el total de la obligación tributaria del mismo periodo fiscal. Luego de ese delicado y pormenorizado estudio, el autor aborda el tratamiento del procedimiento que deberá seguirse en caso de que no se formule denuncia. Cierra su estudio sosteniendo, entre otras reflexiones, que "*el texto de la norma merece múltiples críticas y enormes dudas de comprensión en los casos que abarca. Esto, no solo por la*

[20] FRIDENBERG, Juan P., "La extinción de la acción penal tributaria por cancelación de obligaciones en la ley 27.430", en C. ROBIGLIO (directora) / H. J. BERTAZZA [*et. al.*], *op. cit.*, pp. 551-570, esp. p. 570.

ambigüedad de su redacción, sino por el desplazamiento parcial de funciones judiciales o propias del Ministerio Público Fiscal en favor de los funcionarios del Fisco"[21].

La contribución que se denomina **"*Cuando la primera impresión no es la que cuenta. Derivaciones de las pautas para no denunciar establecidas por el legislador en el nuevo Régimen Penal Tributario*"**, presentada por Federico ROLDÁN, profundiza sutilmente en la exégesis del art. 19 RPT, poniendo de relieve los debates suscitados sobre este rebuscado tema. En efecto, luego de una introducción juiciosa y sagaz, el autor aborda el estudio del precepto señalado, ocupándose, en primer lugar, de relatar los antecedentes legislativos del art. 19 de la otrora -y derogada- ley 24.769, su posterior configuración con el art. 16 de la ley 26.735, para así arribar al vigente art. 19 conforme a la redacción dada por el legislador penal de 2017 con la ley 27.430. El estudio que sigue en la aportación de ROLDÁN, profusa e inmensa, busca responder a los interrogantes formulados ya en la introducción, con los siguientes apartados cabalmente definidos: casos de interpretaciones normativas o de aspectos técnico-contables por parte de los responsables tributarios que no son compartidos por el organismo recaudador, y casos en los que las obligaciones tributarias o previsionales ajustadas derivan de la aplicación exclusiva de las presunciones previstas en las leyes de procedimiento. Luego de eso, con destreza analítica, se aproxima a la conclusión de su trabajo, a la que llega de manera natural diciendo: "*Tal vez, después de leer estas líneas, se llegue a la conclusión de que, al final de cuentas, el art. 19 del nuevo RPT rige algo más que la actividad de algunos funcionarios de la Administración pública. Sería de esos casos que nos recuerdan que la primera impresión no es la que cuenta*"[22].

Finalmente, el artículo denominado "***Ley de blanqueo*"**, presentado por Valeria ROSITO, desafía un tema trascendente del Derecho penal tributario, y lo hace, a mi modesto parecer, de forma muy acertada. La autora se propone "*poner de manifiesto la situación por la cual mediante el dictado de leyes que establecen objetivos de impacto económico, se afectan otras áreas con consecuencias jurídicas que se estima no fueron tenidas en cuenta al momento de su elaboración. Incluso gravitan ineludiblemente sobre la licitud o ilicitud de las conductas de sujetos que se hallan imputados por delitos de índole económico, modificando cuestiones también de índole procesal en las causas*

[21] REUSSI, Maximiliano, "Problemas derivados del nuevo art. 19 de la ley penal tributaria", en C. ROBIGLIO (directora) / H. J. BERTAZZA [*et. al.*], *op. cit.*, pp. 571-587, esp. p. 587.
[22] ROLDÁN, Federico, "Cuando la primera impresión no es la que cuenta. Derivaciones de las pautas para no denunciar establecidas por el legislador en el nuevo Régimen Penal Tributario", en C. ROBIGLIO (directora) / H. J. BERTAZZA [*et. al.*], *op. cit.*, pp. 589-621, esp. p. 621.

penales en trámite"[23]. A tal fin, ROSITO efectúa un minucioso y crítico análisis sobre el desarrollo que el proyecto de la ley 27.260 tuvo hasta que fue sancionada. Para ello, relata los objetivos establecidos por el legislador que motivaron el dictado de la normal referida y cuestiones relativas a la técnica legislativa allí empleada, para luego concentrarse en la exégesis del Libro II, denominado "Régimen de sinceramiento fiscal", que en el Título I aborda la exposición del "Sistema voluntario y excepcional de tenencia de moneda nacional, extranjera y demás bienes en el país y en exterior", el Título II concentra las disposiciones de la "Regularización excepcional de obligaciones tributarias, de la seguridad social y aduaneras" y de los títulos restantes. Estudia, además, especialmente, el Título VII denominado "Disposiciones generales", en el cual se contemplan una serie de cuestiones procedimentales que regulan los alcances y condiciones de operatividad de los beneficios establecidos en el régimen legal en estudio.

III. Relevancia de la obra reseñada

En los tiempos difíciles que corren al momento de redactar esta reseña, causados por la pandemia provocada por el virus denominado COVID-19, tengo la enorme alegría de presentar a la comunidad jurídica una nueva obra científica, dirigida por Carolina ROBIGLIO, quien continúa dando muestras de su talento y fecunda labor investigadora. Este trabajo, sin duda, reafirma y renueva la exitosa repercusión de la obra que su directora ROBIGLIO intituló -como ésta- *Institutos de Derecho Penal Tributario*. Desde aquel trabajo aparecido no hace mucho tiempo atrás, en 2017, este nuevo esfuerzo colectivo agrupa en una publicación a juristas, quienes, desde una perspectiva dogmática completa y con visión práctica, lograron una contribución de gran utilidad para el mundo académico y profesional.

La obra reúne un elenco de veintidós artículos científicos, escritos con la pluma de referentes en la especialidad, que nos ofrecen sólidos aportes de madurez sobre cuestiones polémicas que giran en torno al Derecho penal tributario. Con ella, se persigue enriquecer el debate crítico y científico en nuestro país, y mostrar nuevos caminos para arribar a soluciones concretas respecto de las cuestiones más complejas y radicales en la materia. Una difícil tarea ha sido encarada de manera destacada por este libro, donde,

[23] ROSITO, Valeria, "Ley de blanqueo", en C. ROBIGLIO (directora) / H. J. BERTAZZA [*et. al.*], *op. cit*., pp. 623-635, esp. p. 623.

insisto, se analizan temas fundamentales de la especialidad desde una perspectiva dogmática, pero sin perder de vista el imprescindible aspecto práctico.

Varias de las modificaciones experimentas en el nuevo régimen penal tributario con la ley 27.430, son objeto de análisis de esta obra. En efecto, se estudia el tipo penal de evasión fiscal agravada por la utilización de facturas apócrifas (art. 2 inc. d), cuestiones puntuales en torno a los delitos contra la seguridad social conforme a la redacción dada por el legislador penal de 2017, el instituto de la extinción de la acción penal tributaria (art. 16), los aspectos procedimentales (arts. 18, 19 y 20), los ilícitos y sanciones del art. 40 de la ley 11.683 y la aplicación retroactiva de la nueva ley 27.430 en función del principio de ley penal más benigna. Además, se abordan otros temas que suscitan apasionantes debates en la actualidad, algunos por su propia complejidad interpretativa y, otros, por su novedad normativa, como el concepto de beneficios fiscales, el inicio del plazo de prescripción de la acción penal en el delito de evasión tributaria, la procedencia de la suspensión de proceso a prueba en crímenes fiscales, la imputación penal de las personas jurídicas e implementación de reglas procesales para su enjuiciamiento, y el impacto de la ley 27.260 en los procesos penales tributarios en trámite. Asimismo, otras fundamentales cuestiones se estudian en esta gran obra especializada: intervención del Derecho penal en materia tributaria, constitucionalidad de la tutela de las haciendas locales por el Congreso Nacional y regulación de los delitos fiscales en el proyecto de reforma del Código Penal de 2019.

Los autores y las autoras encararon, con un riguroso método científico, el estudio de temas que poseen, cuanto menos, una extrema relevancia y actualidad y, además, una extraordinaria ponderación de equilibrio entre la mirada teórica y pragmática. Estas singularidades convierten al libro en un instrumento de utilidad para todo aquel que lo consulte con fines académicos como para el operador jurídico que acuda al material en búsqueda de un principio de solución.

Doy por concluida la tarea con la que se me ha honrado y anhelo haber conseguido estimular al lector al recorrido por las páginas de esta obra, que, sin duda, supone un avance en el estudio de la disciplina y una contribución en la formación de opinión sobre los más debatibles *Institutos de Derecho Penal Tributario*.