

Fraude fiscal

Un estudio histórico, comparado, de derecho penal,
tributario, económico y sociológico

Mariano H. Borinsky

Colección Tesis doctorales

Directores

Dr. Edmundo S. Hendler

Dr. Ignacio F. Tedesco



edicionesDidot

Datos tesis doctoral

Nombre de la obra original: El fraude a la hacienda pública

Autor: Mariano Hernán Borinsky

Director: Dr. Edmundo Samuel Hendler

Tribunal: Dres. David Baigún, Julio Virgolini y Eugenio Sabarrayrouse

Grado: obtenido Doctor en derecho

Calificación: sobresaliente

Lugar y fecha: abril de 2011. Facultad de derecho. Universidad de Buenos Aires

Borinsky, Mariano H.

Fraude a la hacienda pública. - 1a ed. - Ciudad Autónoma de Buenos Aires : Didot, 2013.

700 p. ; 23x16 cm.

ISBN 978-987-28379-5-2

1. Derecho Penal. 2. Derecho Tributario. 3. Derecho Económico.
CDD 345

Fecha de catalogación: 07/06/2013

© ediciones**Didot**

©Mariano H. Borinsky

Hecho el depósito en ley 11.723

Libro de edición argentina

1° ed. 2013

ISBN: 978-987-28379-5-2

Diseño de tapa:

Hernán Matías Rosa González

ediciones**Didot**

Te. (+54 911) 6624-5381/4771-9821

Arévalo 1830, C.A.B.A., (1414) Argentina

didot@edicionesdidot.com.ar

www.edicionesdidot.com.ar

Índice

Prólogo de Javier De Luca	13
Nota preliminar	23
Introducción	25
1. Delimitación del objeto del trabajo	25
2. Metodología	30
Título I. Una mirada sociológica-criminológica	49
I.1. La criminalidad económica. Intervención del Estado en la economía	49
I.1.1. La selectividad del sistema penal	64
I.1.2. Los delitos contra el erario público como categoría de los delitos económicos	69
I.2. La importancia de la evasión fiscal en el contexto social	72
I.3. Una aproximación sociológica y psicológica del fraude fiscal	76
Título II. Análisis histórico-comparado	89
II.1. Principales antecedentes históricos sobre fraude fiscal. El derecho romano y la edad media	89
II.2. Tipificación del fraude fiscal en países del sistema europeo continental	92
II.3. El fraude fiscal en el <i>common law</i>	151
II.4. Las normas supra-nacionales europeas relacionadas con la defraudación	163
II.4.1. El Proyecto Alternativo del Derecho Alemán (1977)	163
II.4.2. La protección de los intereses financieros de la Comunidad Europea	165
II.4.3. El <i>Corpus Iuris</i>	167
II.4.4. Posiciones alternativas (los "eurodelitos"). El tratado de Lisboa	173
II.5. Evolución de las leyes penales tributarias argentinas	184
II.5.1. El cambio de paradigma de la Ley Penal Tributaria n° 23.771 (1990) a la 24.769 (1997)	208
II.5.2. La reforma de la ley 26.735 (2011)	221

Título III. Bien jurídico protegido y coerción penal	225
III.1. La hacienda pública, desde un plano jurídico	225
III.2. La seguridad social como integrante de la hacienda pública	245
III.3. La hacienda pública desde el plano económico-tributario	249
III.4. Las limitaciones constitucionales a la imposición	260
III.5. La hacienda pública en la era de la globalización. Economía internacional e integración regional	268
III.6. La justificación utilitaria del castigo. Prevención general positiva	273
Título IV. Tipos penales específicos	287
IV.1. La estafa como punto de partida del fraude fiscal	287
IV.1.1. Origen histórico de la estafa	287
IV.1.2. Análisis comparado de la estafa	294
IV.1.3. La estafa y la defraudación en el Código Penal argentino	306
IV.1.4. Elementos típicos del delito de estafa	310
IV.1.4.1. Ardid, engaño y error	310
IV.1.4.2. Disposición patrimonial perjudicial	320
IV.1.4.3. Titularidad del patrimonio afectado	332
IV.1.4.4. Aspecto subjetivo. Ánimo de lucro	333
IV.1.4.5. Consumación y tentativa	336
IV.2. Fraude tributario y de fondos previsionales en Argentina	336
IV.2.1. Comparación entre el fraude (evasión) fiscal y la estafa	339
IV.2.2. Aspecto subjetivo	353
IV.2.3. Delitos y contravenciones. Evasión, elusión fiscal y economía de opción	356
IV.2.4. La apropiación indebida de aportes de la seguridad social	368
IV.2.5. Naturaleza jurídica del monto evadido	379
IV.2.6. Autoría y participación. El delito de evasión tributaria como delito de infracción de deber	394
IV.3. Fraude en el comercio exterior (contrabando)	398
IV.4. La defraudación a la administración pública. Comparación con el fraude fiscal	406
IV.5. El delito de lavado de dinero y la relación con la evasión fiscal	421
Título V. Aspectos de la dogmática penal aplicada al fraude fiscal	429
V.1. La antijuridicidad y la culpabilidad	429
V.1.1. Error sobre la antijuridicidad y sobre la condición objetiva de punibilidad	433
V.2. Concurso con otros delitos	437

V.2.1. Concurso con otros delitos de evasión	437
V.2.2. Concurso con fraudes a terceros distintos del fisco	440
V.3. La participación en el delito	445
V.3.1. El asesor	445
V.3.2. Incidencia de la personificación de los entes ideales en el fraude fiscal	448
V.4. Las causas que cancelan o excluyen la punibilidad. Alternativas a la criminalización: la justicia restaurativa	462
V.4.1. El levantamiento de pena en el derecho comparado	465
V.4.2. La extinción por pago en el ámbito nacional	470
Título VI. Temas de derecho procesal relacionados con el fraude fiscal	503
VI.1. Procesos administrativo y penal. Cuestiones previas	503
VI.2. Organización de tribunales especializados	507
VI.3. El ejercicio de la acción penal. La actuación del Ministerio Público	514
VI.3.1. Las unidades fiscales de investigación	522
Addenda. El secreto fiscal como limitador de la persecución penal	534
Título VII. Cuestiones del derecho tributario y de la economía a valorar en el fraude fiscal	543
VII.1. La determinación administrativa del tributo y su eficacia para el proceso penal	543
VII.2. Los paraísos fiscales como fuente de evasión fiscal	577
VII.3. Relación presión fiscal-evasión fiscal-crecimiento económico	585
VII.4. Análisis económico del fraude fiscal	590
VII.5. Aspectos que inciden en los montos mínimos no imponibles y en las condiciones objetivas de punibilidad	597
Addenda. El deber de colaboración del contribuyente frente a la garantía constitucional contra la no autoincriminación	619
Título VIII. Corolario	625
VIII.1. Resumen	625
VIII.2. Conclusiones	674
Bibliografía	685