



Departamento de Derecho

Maestría en Derecho Penal

**Alteración dolosa de registros y soportes del fisco en la era digital: Desafíos interpretativos
y posibles soluciones ante el uso ilegítimo de claves fiscales de contribuyentes**

Alumna:

Vanesa Bibiana Bresciani

DNIN° 34.389.667

Cotutores:

Jazmín María Auat, Máster en derecho penal y ciencias penales (Universidad Pompeu Fabra)

Federico Cormick, Doctor en historia (Universidad de Buenos Aires)

Ciudad Autónoma de Buenos Aires, octubre de 2024

I- Resumen

El estudio del delito fiscal de alteración dolosa de registros y soportes informáticos del fisco exige pensar en lo que se conoce como derecho penal tributario y en la inevitable confluencia de esta infracción penal con la incorporación de las nuevas tecnologías. A medida que la digitalización y el uso de sistemas informáticos han transformado la relación entre el contribuyente y las administraciones tributarias, este delito ha adquirido nuevas dimensiones que serán tratadas en este trabajo.

A lo largo de la investigación, se examinará el abordaje que tiene este delito en la jurisprudencia federal y la doctrina nacional. Se presenta, como eje central de profundización, la significación jurídica de la constelación de casos que más se repiten bajo este encuadre en los precedentes judiciales, lo que aquí se denominará como “conducta paradigmática”: el ingreso ilegítimo de un tercero a los sistemas informáticos de la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP), mediante la utilización de los usuarios de contribuyentes en el portal web del fisco y la posterior manipulación de la información tributaria o previsional con la que cuenta el organismo a través de la transferencia electrónica de datos utilizando ese entorno virtual. Se observará cómo estas conductas han sido valoradas de manera diversa por los tribunales y por la doctrina, lo que deriva en una significativa divergencia interpretativa que conculca contra una correcta y uniforme aplicación de la norma penal tributaria y una adecuada protección de los bienes jurídicos en juego.

El análisis aquí realizado busca explicitar y saldar las discrepancias advertidas mediante el estudio de los casos identificados en los tribunales federales de todo el país, el análisis teórico de los elementos que configuran este delito -partiendo de la delimitación precisa de los bienes jurídicos tutelados- y el conocimiento de la realidad informática actual relativa a los sistemas y registros del fisco nacional.

A partir de ello, se ensaya una interpretación coherente y fundamentada de los elementos que componen este delito fiscal, lo que lleva a postular una adecuada subsunción de la conducta paradigmática en este tipo penal más allá de que algunos supuestos presenten aristas típicas de otros delitos informáticos. Con ello, se busca definir algunos alcances del derecho penal tributario en un contexto donde las modalidades informáticas cobran cada vez más relevancia y complejidad, en miras a fortalecer -a partir de esa delimitación-, la seguridad jurídica mediante una aplicación de esta figura en sintonía con el principio de igualdad.

II- Índice

III-	INTRODUCCIÓN	3
IV-	ANÁLISIS JURÍDICO: PRESENTACIÓN DEL TEMA Y ANÁLISIS DESCRIPTIVO Y CRÍTICO....	5
	I. <i>Estado del arte</i>	5
	II. <i>La presentación de información y/o modificación de datos de los contribuyentes mediante el uso ilegítimo de la clave fiscal como caso paradigmático</i>	8
	III. <i>La alteración dolosa de registros y el caso paradigmático en la jurisprudencia</i> ...	9
	IV. <i>El caso paradigmático en la doctrina</i>	18
	V. <i>Delitos tributarios y previsionales</i>	27
	A. Derecho tributario y penal tributario: aproximaciones de una relación indisoluble	27
	B. Derecho tributario: el rol de la información y su protección en la era digital.....	27
	C. Límites a la expansión del derecho penal. Definición y función de los bienes jurídicos tutelados en el régimen penal tributario	31
	VI. <i>La alteración dolosa de registros fiscales o previsionales: Análisis de la figura</i>	32
	A. Antecedentes normativos y parlamentarios.....	32
	B. Características principales de la figura.....	344
	C. Tipo objetivo	36
	1. La definición de los verbos típicos de la norma.....	37
	2. Registros y soportes físicos e informáticos. Su configuración	39
	D. Tipo Subjetivo.....	42
	E. La intangibilidad de los registros y soportes del fisco como objetivo de protección y como modo de evitar perjuicios contra la hacienda pública	433
	F. Relación concursal con otros delitos penales	45
	VII. <i>Alteración dolosa de registros como un delito con aristas informáticas</i>	47
	VIII. <i>Análisis final sobre la conducta paradigmática</i>	49
V-	CONCLUSIÓN	56
VI-	BIBLIOGRAFÍA.....	57
VII-	ANEXOS	
	A. ANEXO I: CUADRO DE JURISPRUDENCIA – MUESTRA DE TRABAJO.....	
	B. ANEXO II: GRÁFICOS	

III- Introducción

El área temática de esta tesis versa sobre el análisis del delito fiscal de alteración dolosa de registros o soportes informáticos del fisco, tipificado en la legislación penal tributaria argentina desde 1997¹ y actualmente legislado en el artículo 11 (a) del Régimen Penal Tributario (RPT) previsto en el Título IX (artículo 279) de la ley N° 27.430², desde el año 2018. Con el avance de la digitalización y el creciente uso de las nuevas tecnologías en la administración tributaria, este delito ha adquirido nuevas dimensiones, introduciendo no solo oportunidades para su comisión sino también desafíos considerables en su interpretación, detección y persecución.

Este estudio se centra en cómo esta nueva realidad impacta en la dinámica delictiva y en la respuesta punitiva que adoptan las agencias judiciales respecto de aquella constelación de casos que más se reitera bajo este encuadre y que aquí denominamos “conducta paradigmática”. Se trata de aquellos supuestos en los que un tercero, utilizando la clave fiscal de un contribuyente sin su autorización, accede al portal web del fisco y presenta y/o modifica, mediante los sistemas habilitados, datos o información del contribuyente frente a la administración tributaria.

Una revisión exhaustiva de la jurisprudencia y la literatura especializada revela que el estudio del delito de alteración dolosa de registros y soportes fiscales en su modalidad informática es insuficiente y presenta contradicciones interpretativas. La jurisprudencia ha mostrado divergencias significativas al interpretar este delito, especialmente al tratar la conducta paradigmática. Mientras algunos tribunales consideran que las acciones ilegítimas de terceros no autorizados que usan las claves fiscales y hacen modificaciones mediante el portal del fisco pueden alterar los registros del organismo recaudador, justificando así su encuadre bajo el delito fiscal en cuestión, otros optan por encuadres penales alternativos; principalmente relacionados con delitos informáticos, sin ofrecer una fundamentación profunda y clara que justifique la exclusión de la figura penal tributaria.

En este contexto, las disquisiciones planteadas pueden generar diversas problemáticas en la administración de justicia como prolongados conflictos de competencia, retrasos en el desarrollo de las investigaciones y decisiones inconsistentes dependiendo del lugar (jurisdicción) donde se haya cometido la maniobra o, peor aún, del tribunal que juzgue el caso en particular, lo que trae aparejado desigualdades para el justiciable: frente a un mismo supuesto fáctico se otorgan tratamientos punitivos distintos, con escalas penales diferenciadas.

Estas discrepancias, también señaladas por un sector reducido de la doctrina, resaltan la necesidad de clarificación y sistematización, lo que justifica el enfoque de esta investigación. Este

¹ Conf. L. 24.769, sancionada el 19/12/1996 y promulgada el 13/1/1997.

² La L. 27.430 fue sancionada el 27/12/2017, promulgada el 29/12/2018 y entró en vigencia el 1/1/2018.

vacío de conocimiento que se entrevé en las discordancias de mención, se erige en la falta de claridad sobre los elementos normativos que configuran el delito, su intersección con las características de los delitos informáticos y las particularidades de los bienes jurídicos afectados.

Este trabajo se propone esclarecer la significación jurídica de la conducta paradigmática, ofreciendo una respuesta renovada a las interpretaciones existentes. Por ello, se buscará clarificar estos elementos cuya ponderación es esencial para proponer una adecuada subsunción jurídica que explique fundadamente por qué estas conductas paradigmáticas deben ser castigadas penalmente bajo el tipo penal analizado, apreciando su coherencia con el principio de legalidad y su adecuación a los elementos del delito tal como han sido legislados.

Se sostiene que la conducta de un tercero que suministra información al fisco simulando que proviene de un contribuyente a través de la utilización ilegítima de sus credenciales, reúne las condiciones para ser encuadrada en el delito fiscal. Se considera que esa transferencia electrónica de datos impacta efectivamente en los registros informáticos y, al verse comprometida la veracidad de información en punto a su autenticidad (extremos esenciales para la gestión tributaria y la función fiscalizadora del Estado), en principio es capaz de vulnerar el bien jurídico protegido específico, que identificamos como la integridad de los registros fiscales y, en un sentido más amplio, el bien jurídico general del RPT.

La investigación también revelará que, aunque la alteración dolosa de registros fiscales en esta modalidad comparte ciertas características con los delitos informáticos, que pueden confundir a los operadores judiciales y proponer encuadres jurídicos de esta categoría, reúne todos los elementos para ser considerada un delito tributario y que esta tipificación debe primar por sobre las demás, en razón del principio de especialidad.

La metodología empleada en esta investigación será de carácter analítico y documental, basada en la revisión y el análisis exhaustivo de la jurisprudencia accesible, de la evolución legislativa y la bibliografía disponible sobre la temática.

Se exhibirá, a partir de una recopilación profusa de antecedentes, cómo los tribunales federales han interpretado y aplicado el delito de alteración dolosa de registros fiscales y cómo han abordado el supuesto de la conducta paradigmática, que ha dado lugar a distintas soluciones a conflictos que presentan las mismas características.

Para asegurar la representatividad y relevancia de la muestra de trabajo, se tomó como universo de estudio a los casos abordados, sin limitación temporal, por los tribunales federales del país, la Justicia Nacional en lo Penal Económico y en lo Criminal y Correccional con competencia en la CABA, respecto de los cuales fue posible reconstruir su objeto y tratamiento.

Concretamente, la tarea de recolección implicó relevar los antecedentes que referían a la figura del delito fiscal de alteración dolosa de registros o soportes del fisco y/o a la conducta paradigmática. Para ello, se utilizó el sitio del Centro de Información Judicial (CIJ) y se enviaron consultas a todas la Cámaras Federales de todo el país, a la Cámara del Crimen, a los Tribunales en lo Penal Económico de la CABA y a los Tribunales Orales Federales en los que se identificaron casos. Complementariamente, se revisaron los boletines de jurisprudencia de la Cámara del Crimen, la Cámara Federal de Casación Penal, el sitio de dictámenes de la Procuración General de la Nación y la web de jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación (CSJN).

Luego de una extensa tarea de recopilación y depuración, la muestra quedó conformada por cuarenta y cuatro casos, cuyos detalles se presentan en el Anexo I acompañado a este documento.

Con los resolutorios seleccionados, se llevó a cabo un análisis cuantitativo y cualitativo de la jurisprudencia, exponiendo las divergencias interpretativas observadas en torno a la conducta paradigmática y sus consecuencias: falta de claridad y argumentación en muchos de los precedentes, soluciones disímiles frente al mismo caso (para un grupo corresponde la sanción por el delito analizado y para otro grupo la conducta paradigmática es punible bajo otras figuras penales) y reiterados conflictos de competencia.

Paralelamente, se identificaron y delimitaron los elementos normativos constitutivos de este delito, evaluando, además, el impacto que la incorporación de tecnologías digitales y la correcta gestión de la información tienen en la administración tributaria y cómo estas influyen a la hora de pensar los alcances de la figura fiscal en cuestión.

Por último, el análisis se complementa con una reflexión sobre la intersección entre este delito y las novedades informáticas, el examen de las posibles relaciones de concurrencia entre esta figura y otros delitos, principalmente informáticos, y la preeminencia del principio de especialidad de los delitos tributarios. A partir de este análisis, se adopta una postura armoniza los principios del derecho penal con las realidades tecnológicas actuales.

IV- Análisis jurídico: presentación del tema y análisis descriptivo y crítico

I. Estado del arte

Establecido el marco general de la investigación y la relevancia del tema, es necesario revisar el estado actual del conocimiento sobre la alteración dolosa de registros fiscales o previsionales.

La norma penal vigente prevé pena de prisión de dos a seis años para *“el que de cualquier modo sustrajere, suprimiere, ocultare, adulterare, modificare o inutilizare: a) Los registros o soportes documentales o informáticos del fisco nacional, provincial o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, relativos a las obligaciones tributarias o de los recursos de la seguridad social, con el propósito de disimular la real situación fiscal de un obligado”*.

Esta figura fue introducida en nuestro sistema por primera vez en 1997 con la ley 24.769 y sólo sufrió modificaciones en el año 2011, por la ley 26.735, que extendió su alcance a los fiscos provinciales y de la Ciudad de Buenos Aires (CABA) y añadió la figura de adulteración de los sistemas informáticos o controladores fiscales homologados por los fiscos, al insertar el artículo 12 bis³. En 2017, tras la sanción del nuevo RPT (art. 279 de la L. 27.430) también mantuvo esta redacción, al igual que el último proyecto de reforma del código penal⁴.

Para un sector importante de la doctrina, este delito fue instituido para preservar la intangibilidad de los registros o soportes fiscales y previsionales de los fiscos. Muchos de ellos identifican también que, en tanto integra el régimen penal especial, abarca la protección de la hacienda pública y los recursos de la seguridad social.

Los debates legislativos no ofrecen una profundización significativa sobre sus elementos ni alcances, previo o con posterioridad a las reformas penales asociadas a los avances tecnológicos y las nuevas tecnologías como medios de comisión de delitos que incorporó los delitos informáticos al código penal (L. 26.388 –BO 25/6/2008–), así como tampoco durante el tratamiento de las reformas sustanciales del régimen (L. 26.735 y L. 27.430). De modo que, si bien lo analizaremos, los lineamientos interpretativos directos proporcionados por esta fuente son limitados y sirven de orientación contextual general.

Con el avance de la tecnología, y especialmente con la masificación de datos y operaciones gestionadas por los fiscos, se ha generado un proceso de sistematización y uso generalizado de soportes tecnológicos, en continuo cambio. Este desarrollo ha informatizado los registros fiscales y ha obligado a contribuyentes y otros sujetos a interactuar virtualmente con las administraciones fiscales, mediante la transmisión electrónica de grandes cantidades de datos. Si bien la digitalización ha facilitado las operaciones fiscales, también ha creado nuevas oportunidades para la criminalidad, aprovechando la estructura tecnológica de los sistemas fiscales.

Recientemente, un caso de robo masivo de 82.000 claves de usuarios de la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP)⁵ puso de manifiesto la creciente vulnerabilidad del sistema tributario frente a los ataques cibernéticos.

Este incidente demuestra cómo las credenciales personales son un blanco de delitos en el entorno digital y refuerza la importancia de analizar estos ataques dentro del marco penal

³ Estas modificaciones buscaron clarificar el alcance de la norma, diferenciando entre la alteración de registros fiscales y la adulteración de los controladores fiscales que no son propiedad del fisco.

⁴ Ver art. 350 del proyecto presentado en 2019 por la comisión designada por Dto. PEN 103/107.

⁵ Ver: <https://www.ambito.com/informacion-general/ciberseguridad-robaron-82000-claves-fiscales-afip-como-protegerse-n5945059>.

tributario, ya que este tipo de conductas pueden comprometer la privacidad de los contribuyentes y son la puerta de entrada para afectar la integridad de los registros fiscales.

A pesar de la relevancia de este delito en el contexto actual de la administración tributaria digitalizada, la doctrina especializada sobre la alteración dolosa de registros fiscales es limitada, más aún si se la compara con el abordaje que han recibido otros tipos del RPT. La mayoría de los estudios disponibles se centran en análisis descriptivos y abstractos de los elementos del tipo penal. Solo unos pocos autores han abordado en profundidad las problemáticas específicas de este delito y su aplicación⁶.

El trabajo que puntualiza sobre la subsunción jurídica de la conducta paradigmática fue publicado en una compilación de artículos de Sistema Penal e Informática, bajo el título “Alteración dolosa de registros del fisco versus la transmisión informática de datos insinceros”⁷. En este artículo, sus autores, la Dra. María Candela Maldonado y el Dr. A. Agustín Díaz Cafferata, se postulan en contra de encuadrar la conducta paradigmática en el delito de alteración dolosa de registros fiscales. Argumentan que dicha conducta se trata de una simple transmisión de datos insinceros y, como tal, no cumple con los requisitos normativos del tipo penal ni tampoco es capaz de afectar la integridad tutelada por la norma.

Por otro lado, encontramos dos publicaciones adicionales que abordan un caso jurisprudencial específico⁸ en el cual la conducta paradigmática fue subsumida en la figura del delito de acceso ilegítimo del artículo 153 bis del Código Penal (CP). Una de estas publicaciones, titulada “Una calificación jurídica exigua”⁹, pone en duda la adecuación de esta subsunción y plantea la necesidad de contar con una calificación más robusta que considere la modificación de los datos en el entorno digital, además del acceso ilegítimo. Su autora sugiere que el tipo penal aplicado no refleja adecuadamente la gravedad de la conducta y si bien en dicho análisis postula que aquella debió haber sido encuadrada en el delito de daño informático agravado¹⁰, remarca la

⁶ AGÜERO ITURBE, “Alteración dolosa de registros y sistemas informáticos en el actual Régimen Penal Tributario”, en ABOSO (Dir.), *Ciberdelitos - Análisis doctrinario y jurisprudencial*, eDial.com, CABA, 2022, pp 505-518; BORINSKY/GALVÁN GREENWAY/LÓPEZ BISCAYART/TURANO, *Régimen penal tributario y previsional: Ley 24.769 con las reformas de la Ley 26.735*, Santa Fe, Rubinzal-Culzoni, 2012; MALDONADO/ DÍAZ CAFFERATA, “Alteración dolosa de registros del fisco versus la transmisión informática de datos insinceros”, en RIQUERT (Dir.) *Sistema Penal e Informática*, Hammurabi, 2022; RIQUERT/ CRUZ, “Delito de alteración dolosa de registros (art. 12 Ley Penal Tributaria)” “Derecho Penal e informática (2° nota): Sus perfiles en la ley penal tributaria y previsional (art. 12 Ley 24.759)”, julio de 2008. Disponible en: <https://riquert-penaltributario.blogspot.com/2008/07/delito-de-alteracin-dolosa-de-registros.html> [enlace verificado el día 12 de agosto de 2024].

⁷ MALDONADO/ DÍAZ CAFFERATA, “Alteración dolosa de registros del fisco versus la transmisión informática de datos insinceros”, en RIQUERT (Dir.) *Sistema Penal e Informática*, 2022.

⁸ FSM 3224/2014.

⁹ ROIBÓN, “Una calificación jurídica exigua”, *Revista Pensamiento penal*, 2019, (<https://www.pensamientopenal.com.ar/system/files/2019/01/doctrina47279.pdf>, última visita: 24/9/2024).

¹⁰ Art. 183, segundo párrafo agravado por la aplicación del inciso 5 del artículo 184 del CP.

necesidad de que los operadores judiciales cuenten con los conocimientos necesarios y los medios suficientes para castigar el cibercrimen que evoluciona de forma continua.

Respecto del mismo caso, una segunda publicación¹¹, analiza las dificultades inherentes a la obtención y valoración de pruebas en los delitos informáticos, subrayando la importancia de ajustar las estrategias procesales para enfrentar los desafíos que plantea la digitalización.

En conjunto, los enfoques doctrinarios reseñados ofrecen distintas perspectivas sobre la conducta paradigmática. La postura más sólida y relevante a los fines de esta investigación es la asumida en la primera publicación, en donde se afirma que esta conducta no debe ser encuadrada en el delito de alteración dolosa de registros fiscales. Esta solución, adoptada por algunos tribunales, es precisamente la que cuestionamos y buscamos rebatir en este trabajo. Los artículos adicionales referidos introducen matices importantes, especialmente en cuanto a la valoración probatoria y el tratamiento del delito en el entorno digital, lo que enriquece el debate sobre la adecuada subsunción de la conducta.

Finalmente, en lo que respecta a la jurisprudencia, los casos hallados relacionados con este delito fiscal han sido limitados, a pesar de haberse realizado una búsqueda exhaustiva sin restricciones temporales. Como resultado, la mayoría comprenden la “conducta paradigmática” que involucra el acceso ilegítimo a los sistemas del fisco mediante el uso fraudulento de la clave fiscal de un tercero. Sin embargo, la interpretación de este supuesto ha generado diferentes enfoques y criterios entre los tribunales, evidenciando una falta de consenso que abordaremos en el análisis de los casos relevados de la muestra.

II. La presentación de información y/o modificación de datos de los contribuyentes mediante el uso ilegítimo de la clave fiscal como caso paradigmático

Al indagar en los antecedentes sobre la aplicación concreta de la figura penal de alteración dolosa de registros y soportes del fisco, emergió un patrón claro: la mayoría de los casos abordados en la jurisprudencia giran en torno a un mismo tipo de conducta, que hemos identificado como paradigmática. Este supuesto fáctico recurrente involucra situaciones en las que terceras personas, valiéndose de claves fiscales obtenidas de manera fraudulenta o en abuso de confianza, acceden al perfil de un contribuyente en el portal web de la AFIP. Una vez dentro del sistema, utilizando los servicios informáticos habilitados, realizan aportes de información y/o modifican datos a través de transacciones informáticas, logrando que dichas acciones queden registradas como si hubieran sido efectuadas legítimamente por el propio contribuyente.

¹¹ AMARANTE, “Delitos informáticos: valoración de las pruebas de cargo e importancia para el derecho penal argentino”, Dossier Prueba Informática y Derecho Penal, La Ley, Sup. Penal2017, pp. 3-6 (https://www.thomsonreuters.com.ar/content/dam/openweb/documents/pdf/arg/white-paper/pdf_descargable_dossier_prueba_informatica.pdf; última visita: 24 de septiembre de 2024).

Estos aportes de información consisten, entre otros supuestos, en la confección de declaraciones juradas impositivas, la actualización de domicilios fiscales, el registro de altas y bajas en impuestos, la emisión de facturas, así como el alta o baja de actividades comerciales y relaciones laborales. Estas intervenciones, aunque realizadas de manera ilegítima, se integran en los sistemas del fisco con apariencia de legalidad, como si provinieran del contribuyente, generando un impacto significativo para la administración tributaria además de afectar la confidencialidad de la información almacenada.

Las discrepancias interpretativas sobre este supuesto fueron el punto de partida de este trabajo en búsqueda de una revisión de la aplicabilidad de esta figura penal en un contexto marcado por la digitalización de la administración tributaria. Seguidamente, se cuantificarán los casos hallados y se analizarán las posiciones jurisprudenciales más relevantes, con el objetivo de identificar las tendencias predominantes y evaluar sus fundamentos subyacentes.

III. La alteración dolosa de registros y el caso paradigmático en la jurisprudencia

La revisión de los casos judiciales (ver Anexo I) muestra que, en su mayoría, el delito de alteración dolosa se aplica, o por lo menos se debate, cuando el supuesto fáctico coincide con la conducta paradigmática. Sin embargo, las interpretaciones sobre este supuesto varían notablemente entre los tribunales, lo que revela una falta de uniformidad en su tratamiento.

Gran parte de esta investigación se dedicó a recolectar y analizar los casos que abordaron este tema en el ámbito penal federal -incluido el fuero Penal Económico-, cuantificando los precedentes a partir de la información obtenida de fuentes públicas y/o suministrada por los tribunales.

Pese a las disposiciones de la Ley 26.856 y de las Acordadas de la CSJN N° 15/13 y 24/13 que imponen la difusión pública de las sentencias que suscriban las cámaras federales o nacionales y tribunales orales, la tarea de recopilación fue espinosa, por la propia dispersión del sistema; a lo que se le sumaron las restricciones de acceso a las resoluciones de casos existentes en primera instancia, en aplicación e interpretación del artículo 204 del Código Procesal Penal de la Nación y, en otras instancias, por la falta de carga o respuesta por parte de algunos tribunales.

Para conformar la muestra de trabajo de investigación se articuló un rastreo exhaustivo de las resoluciones dictadas en todo el país vinculados a esta temática a fin de que fuera lo más representativa posible de la realidad jurisprudencial a nivel federal. Así, se buscaron todos aquellos antecedentes de cualquier índole¹² que mencionaran el delito de alteración dolosa de registros¹³ y aquellos antecedentes que refirieran a ingresos indebidos con clave fiscal al portal de

¹² Nulidades, prescripciones, cuestiones de competencia, resolutorios de mérito, condenas, etc.

¹³ Cualesquiera fuera la referencia normativa: arts. 12 de la ley 24.769, art. 12 de la ley 24.769 -texto s/ L. 26.735- y/o artículo 11 a) del Régimen Penal Tributario establecido por el art. 279 de la ley 27.430.

AFIP de un contribuyente, cualquiera fuera la calificación legal atribuida. Para esta labor, se consultó la web del Centro de Información Judicial, se enviaron correos electrónicos a todas las Cámaras penales nacionales y federales del país, a los Tribunales Orales en lo Penal Económico de la CABA y a los Tribunales Orales Federales. Además, se relevaron boletines de jurisprudencia y los sitios de la Procuración General de la Nación y de la CSJN.

La modalidad de análisis utilizada consistió, en primer lugar, en identificar los números de expedientes en los que se dictaron resoluciones que abordaron dicha calificación o conducta paradigmática, para luego rastrear otras piezas públicas en relación al mismo caso para reconstruir el objeto de investigación y el devenir o evolución de cada uno de estos legajos.

Esta primera tarea, arrojó un listado preliminar de más de sesenta expedientes, de los cuales se tomaron como objeto de estudio cuarenta y cuatro (ver Anexo I). Se excluyeron aquellos en los que el contenido de las piezas disponibles no permitió reconstruir la conducta en litigio y los casos que no cumplieron con algunos de los dos criterios de análisis: a) calificación de los hechos¹⁴ en el delito fiscal de alteración dolosa de registros y b) tratamiento de la conducta paradigmática cualquiera sea el tipo penal con el que se la haya calificado. Así, la muestra quedó conformada por casos radicados en siete jurisdicciones: CABA, Córdoba, Mendoza, Paraná, Bahía Blanca, Mar del Plata y San Martín. Pese a no haber establecido ningún límite temporal, la labor arrojó como resultado actuaciones iniciadas sólo entre los años 2010 a 2023.

En sólo cuatro¹⁵ de este universo de causas, el objeto de investigación no coincidió con la conducta paradigmática. El resto (40) sí reflejan esta conducta paradigmática y, en veintitrés¹⁶ de ellos, que representan alrededor del 52% de la muestra total, los tribunales intervinientes coincidieron en que tal conducta podía ser calificada en el delito de alteración dolosa de registros. Al depurar los casos donde el encuadre jurídico fue efectivamente este delito fiscal (25 en total - 56,8%-), además de los veintitrés mencionados (el 92% de ese subgrupo) que coincidieron con la conducta paradigmática, encontramos sólo dos que fueron supuestos de hecho distintos. Esto refleja que los casos que recibieron este encuadre en su mayoría coinciden con la conducta paradigmática.

En cuanto a la distribución territorial de los casos: dieciocho corresponden al ámbito de la

¹⁴ Aunque sea preliminar.

¹⁵ En las causas CPE 1071/2015 y CCC 64388/2015 se descartó el delito fiscal, pues la conducta correspondía a la carga de retenciones falsas por un contribuyente con impacto respecto de otro pero sin involucrar accesos ilegítimos. En las causas FMZ 35507/2016 y FMZ 55017297/2010 la conducta que se calificó en el delito fiscal correspondía a maniobras que importaban la carga de información falaz respecto de contribuyentes, pero desde los usuarios de funcionarios del fisco.

¹⁶ CPE 1406/2011; CPE 1380/2018; CCC 2162/2016; FCB 1904/2021; FCB 6127/2020; FCB 1392/2020; FCB 2375/2019; FCB 38737/2019; FCB 88747/2018; FCB 41759/2018; FCB 76591/2018; FCB 16815/2016; FCB 39780/2014; FCB 22015702/2010; FCB 70949/2018; FPA 3124/2020/5/CA2; FLP 12979/2017; FMP 6157/2021; FMP 19671/2016; FMP 21430/2018; FMP 8497/2019; FMP 13000343/2012 y FSM 3326/2013.

CABA¹⁷, trece a Córdoba¹⁸, cinco a Mar del Plata¹⁹, tres a Mendoza²⁰, dos a Paraná²¹, dos a San Martín²² y uno a Bahía Blanca²³.

Por su parte, del total de la muestra, cerca del 32% (14 de 44) cuyo objeto también fue la conducta paradigmática, se detectaron conflictos de competencia en razón de la materia.

De estos conflictos de competencia, sólo uno correspondió a la jurisdicción de Bahía Blanca -y se encuentra pendiente de resolución en la CSJN-, mientras que los restantes se suscitaron en el ámbito de la CABA, entre los fueros Penal Económico, Criminal y Correccional Federal, Nacional en lo Criminal y Correccional y, en uno de los casos, también fue parte de la contienda la Justicia en lo Penal, Contravencional y de Faltas.

En diez de estos expedientes intervino la CSJN: en cinco le asignó la competencia al fuero en lo Criminal y Correccional Federal, en cuatro a la justicia en lo Penal Económico y en uno a la Justicia Nacional en lo Criminal y Correccional. Si bien los jueces de otras instancias y las partes intervinientes en esos conflictos, al efectuar sus planteos adecuaron las conductas en disímiles tipos penales (tales como acceso sin autorización a un sistema o dato informático de acceso restringido, defraudación por abuso de confianza, daño y daño agravado, falsificación de facturas de crédito, emisión de balances falsos, asociación ilícita fiscal o incluso a referencias genéricas a infracciones al RPT), salvo en el caso que asignó competencia al fuero Nacional en lo Criminal y Correccional, en ninguno de los restantes casos la Corte definió encuadres jurídicos para justificar la definición de la contienda. Para los casos en los que atribuyó competencia al fuero Criminal y Correccional federal tuvo en cuenta que con las maniobras podría haber afectado o entorpecido al normal funcionamiento o desarrollo de la AFIP -organismo nacional-, mientras que para los casos en que se inclinó por asignar competencia a la Justicia Nacional en lo Penal Económico, evaluó que las conductas integraran, al menos en parte, materia específica de dicho fuero o que las medidas para acreditar las circunstancias que atañen al hecho resultarían propias de la órbita penal económico. La Cámara de Apelaciones en lo Criminal y Correccional Federal intervino en cinco de los casos en los que se suscitaron conflictos de competencia y en todos ellos

¹⁷ CFP 2451/2023; CCC 24382/2022; CCC 53212/2021; CCC 16211/2020; CCC 90822/2019; CFP 3565/2019; CCC 17871/2019 (acum. CPE 804/2018); CCC 49489/2019; CPE 1380/2018; CFP 13083/2018; CFP 15295/2018; CCC 46168/2018/1; CCC 60459/2017; CCC 2162/2016; CPE 1071/2015; CCC 64388/2015; CPE 1406/2011 y “*Blanco, Stella Maris*” (S/N).

¹⁸ FCB 1904/2021; FCB 6127/2020; FCB 1392/2020; FCB 2375/2019; FCB 38737/2019; FCB 88747/2018 (acum. a FCB 41759/2019); FCB 76591/2018 (acum. a 41759/2019); FCB 70949/2018; FCB 41759/2018; FCB 1617/2017; FCB 16815/2016; FCB 39780/2014 y FCB 22015702/2010.

¹⁹ FMP 6157/2021; FMP 8497/2019 (conexo a FMP 32006126/2013—rel. con FMP1522/2020, FMP 16063/2019 y FMP 12615/2021); FMP 21430/2018 (acum. a FMP 19671/2016); FMP 19671/2016 y FMP 13000343/2012.

²⁰ FMZ 1361/2018/TO1; FMZ 35507/2016 y FMZ 55017297/2010.

²¹ FPA 3124/2020 y FLP 12979/2017.

²² FSM 32224/2014 y FSM 3326/2013.

²³ FBB 14556/2017.

rechazó la atribución de competencia al fuero Penal Económico. Incluso, en uno de los casos revocó el procesamiento resuelto en orden al delito de alteración dolosa porque valoró que los hechos encuadraban en los delitos previstos en los artículos 153 bis y 172 del CP.

De la lectura de los resolutorios que rechazan la adecuación de la conducta en delitos de naturaleza penal-tributaria, se observa que las argumentaciones presentadas carecen de un análisis exhaustivo sobre la significación jurídica de los tipos penales descartados o los que pudieran resultar aplicables. Los fallos parecen responder más a un automatismo judicial, con razonamientos formales que no desarrollan suficientemente las consideraciones interpretativas que llevaron a decidir de esa manera.

Todos los casos en que se verificaron conflictos de competencia no superaron la primera instancia, lo que evidencia el perjuicio que generan las interpretaciones disímiles en la eficiencia investigativa y en la incertidumbre del ciudadano sometido a proceso. El único caso en el que se constató un avance significativo fue uno de los casos radicados en la Justicia en lo Penal Económico que se acumuló ulteriormente a uno ya existente en ese mismo fuero²⁴, en dónde se determinó que la conducta habría formado parte de una maniobra más compleja desarrollada por una asociación ilícita fiscal y se dictaron los procesamientos de los involucrados.

En los casos que no hubo conflicto de competencia (30; 68%), en veintiocho se trató la figura de alteración dolosa de registros. En tan sólo dos no se realizaron referencias a este tipo penal y se condenó a quien consumó la conducta paradigmática por considerar configurado, en un caso, el delito de acceso sin autorización a los sistemas o datos informáticos de acceso restringido previsto en el artículo 153 bis del CP²⁵ (expediente analizado en los dos artículos de doctrina referidos al evaluar el estado del arte de la temática) y, en otro, la conducta fue englobada en una maniobra más amplia que fue calificada en el delito de asociación ilícita fiscal²⁶.

De estos 28 casos restantes en los que se trató el delito fiscal -fuera del marco de un conflicto de competencia-, sólo en tres fue expresa y fundadamente excluida tal calificación.

En dos de ellas²⁷, la maniobra objeto de estudio no se trató de la conducta paradigmática sino de casos en los que al contribuyente le surgían informadas retenciones que provenían de la incorporación de información falsa que cargaron los agentes de retención en sus respectivos portales. Es decir, es otra la maniobra y por lo tanto se rechazó la figura de la alteración dolosa. Uno de estos casos, el CFP 1071/2015, decidido por la Sala B de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico -CNAPE- el 16/2/2018, llamativamente fue analizado por

²⁴ CCC 17871/2019.

²⁵ FSM 32224/2014.

²⁶ FMZ 1361/2018.

²⁷ CPE 1071/2015 y CCC 64388/2015.

los autores Maldonado y Díaz Cafferata para resaltar las diferencias interpretativas asociadas a la conducta paradigmática.

Por su parte, la restante tercera causa en la que también se rechazó el encuadre en el delito de alteración dolosa de registros, además de que se excluyó la calificación en el 153 bis, también se trata de otro de los supuestos mencionados por Maldonado y Díaz Cafferata²⁸. En este caso, el tribunal entendió que correspondía calificar los hechos en la figura del artículo 173 inc. 16 del CP. Si bien esa exclusión fue fundada en la valoración de que la conducta paradigmática vulneró la privacidad de la “cuenta” o “perfil” en donde se almacena y sistematiza la información tributaria que los contribuyentes proporcionan al organismo recaudador a los fines de administrar su condición fiscal, tal adecuación en la figura de defraudación fue expresamente reexaminada por el mismo tribunal interviniente, la Cámara Federal de Apelaciones de Córdoba, Sala B, un poco más de un año después en un nuevo resolutorio del 2/11/2022 en otras actuaciones²⁹. Allí, reconsideró su valoración y entendió que sí correspondía la subsunción típica de la conducta paradigmática en el delito de alteración dolosa de registros.

De los veinticinco casos restantes en los que se encuadraron los hechos en alteración dolosa de registros, en veintitrés la conducta consistió en el ingreso ilegítimo a usuarios de contribuyentes de la AFIP y “carga de información falaz ilegítima”. Así, llegamos a los sólo dos³⁰ casos donde la calificación se encuadró durante su trámite en el delito de alteración dolosa de registros, pero la conducta no se ajusta al caso paradigmático.

Lo interesante del asunto es que, concretamente, en estos dos supuestos también se trató de “carga de información falaz” pero aquella se ejecutó dentro de las esferas del organismo, utilizando las claves de usuarios de sus funcionarios y por intermedio de los accesos y con los permisos previstos para aquellos y mediante la interfaz³¹ habilitada al efecto.

En uno de estos dos supuestos, en los que recayó condena en orden a este delito³² se comprobó también que uno de los condenados -agente del fisco- usó espuriamente la clave de otro funcionario cuyo usuario tenía mayores permisos y acceso a los trámites y modificaciones,

²⁸ FCB 1617/2017.

²⁹ FCB 6127/2022.

³⁰ FMZ 35507/2016 y FMZ 55017297/2010. Respecto de FMZ 35507/2016 la condena dictada por el Tribunal Oral Federal de San Juan fue en orden al delito de negociaciones incompatibles con el ejercicio de la función pública (art. 256 del CP) y descartó la alteración dolosa de registros por atipicidad al no haberse acreditado la real situación fiscal de los obligados al pago tributarios a quien se les habría modificado la categoría fiscal de monotributista a responsable inscripta.

³¹ Una interfaz es el punto de interacción y comunicación entre un sistema informático y el usuario. El medio a través del cual el usuario interactúa con el software, el hardware u otro componente del sistema. En este punto ver: SHNEIDERMAN, Ben./ PLAISANT, Catherine, *Diseño de interfaces de usuario: estrategias para una interacción persona-computadora efectiva*, 4.a ed., Pearson Educación, Madrid, 2006, p. 4.

³² FMZ 55017297/2010.

lo que permitió efectuar anulaciones de planes de facilidades de pago, modificaciones de fecha de alta de los impuestos y eliminación de marcas en el padrón, entre otras alteraciones.

En este punto de la disección, llegamos a los veintitrés³³ casos estudiados que representan al ya señalado 52% de la muestra total en los que, más allá de los detalles de cada caso que pueden consultarse en el Anexo I, los tribunales coincidieron en que la conducta paradigmática podía ser calificada en el delito de alteración dolosa de registros. Las jurisdicciones que así lo decidieron fueron Córdoba, Mar del Plata, Paraná, San Martín y en el ámbito de CABA, el fuero nacional en lo Penal Económico, con ciertas particularidades.

En lo que atañe al fuero en lo Penal Económico se cuenta con resoluciones tanto de la Sala A³⁴, como de la Sala B³⁵ de la Cámara de Apelaciones que responden favorablemente a la consigna de este trabajo de investigación. En la mayoría de estos resolutorios se realizó un profuso análisis de la conducta paradigmática y su adecuación al tipo penal.

La Sala A valoró que el objeto de la acción consiste en los registros informáticos preexistentes del fisco nacional y que al presentarse declaraciones juradas rectificativas aquel se encuentra cumplido. Para así definirlo se hizo eco de la doctrina que entiende que los registros o soportes informáticos son aquellos que se encuentren instalados en las oficinas del fisco. A su vez, valora que esa acción modifica la información con la cual contaba el organismo recaudador e interpreta que la expresión “de cualquier modo” utilizada en la norma posibilita incluir diversas formas de comisión del delito.

En adición, entiende que se disimula la real situación fiscal de una sociedad incluso cuando se genere una deuda falaz que importe un perjuicio y valora que la acción de engaño desplegada afecta gravemente el interés fiscal estatal y su capacidad de recaudar. Finalmente, descarta la concurrencia material o ideal del 153 bis del CP por aplicación del principio de especialidad.

La Sala B considera que debe verificarse como requisito la preexistencia de datos en los registros del fisco sobre los cuales recaen los comportamientos del autor del delito. Además, interpreta que la locución “de cualquier modo” se refiere a la alteración de la información registrada en el organismo recaudador sobre la situación tributaria de un contribuyente por parte de un tercero, quien, al utilizar una vía no habilitada y que posibilita ocultar su identidad, comete un acto que estaría, en principio, abarcado por el tipo penal.

³³ CPE 1406/2011; CPE 1380/2018; CCC 2162/2016; FCB 1904/2021; FCB 6127/2020; FCB 1392/2020; FCB 2375/2019; FCB 38737/2019; FCB 88747/2018; FCB 41759/2018; FCB 76591/2018; FCB 16815/2016; FCB 39780/2014; FCB 22015702/2010; FCB 70949/2018; FPA 3124/2020/5/CA2; FLP 12979/2017; FMP 6157/2021; FMP 19671/2016; FMP 21430/2018; FMP 8497/2019; FMP 13000343/2012 y FSM 3326/2013.

³⁴ CNAPE, Sala A, CPE 1380/2018, rtas.: 3/4/2019 y 24/7/2020.

³⁵ CNAPE, Sala B, CPE 1406/2011, rta.: 14/08/2018.

En este trabajo si bien se coinciden con gran parte de esas argumentaciones se disiente con exigir la preexistencia de datos como condición necesaria, al no ser un requisito que emerja del tipo penal. Uno de los verbos típicos que prevé la norma es adulterar que es sinónimo de incluir datos falsos. Entonces, si adultera quien falsifica el contenido de un registro, resulta fácticamente posible alterar los registros del fisco pese a que el contribuyente no haya ingresado declaraciones ni se hubiera inscripto en algún tributo o actividad. El hecho que el contribuyente no hubiera brindado información también define una situación fiscal: si se consulta la base de datos no constará inscripción alguna. Sobre eso, por ejemplo, un tercero que ingresa con la clave de ese usuario puede cargar información que no estaba y, por lo tanto, modificar su condición fiscal, ya sea presentando declaraciones juradas sobre un periodo sobre el cual el fisco no tenía datos previos o, más sencillo aún, inscribiéndolo en el régimen simplificado a quien no lo está.

Pasando a la jurisdicción de Córdoba, se pudo reconstruir que desde al menos el año 2017, el Juzgado Federal de Villa María, el Juzgado Federal de Córdoba N° 1, el Tribunal Oral Federal de Córdoba N° 1 y la Sala B de la Cámara Federal de Apelaciones de Córdoba postulan que la conducta paradigmática puede encuadrarse en la calificación penal tributaria.

Entre los abordajes efectuados, se destaca la valoración realizada por el Juzgado Federal de Córdoba N° 1³⁶ que, al tratar un pedido de excarcelación, subrayó el carácter informático y *online* de estas maniobras. El tribunal recalcó cómo la ejecución remota de estas acciones introduce un factor de impunidad frente a los mecanismos de control de los organismos fiscales, lo que resalta la relevancia de la tecnología en la comisión de este delito. Este fallo evidencia los desafíos específicos que el entorno digital impone en la persecución de este tipo de conductas.

A su vez, se destaca que la Sala A de la Cámara de esa jurisdicción reconoció explícitamente a la AFIP como titular del bien jurídico protegido por la norma³⁷. En su análisis, enfatiza que la actividad delictiva afecta directamente los datos gestionados por el organismo, lo que constituye una agresión al bien jurídico general, identificado como la actividad económica y financiera del Estado. Esta interpretación acentúa la importancia de proteger la integridad de los registros fiscales como un elemento esencial para el correcto funcionamiento del sistema tributario.

En lo que atañe a la Sala B, al reexaminar su posición inicial en el caso “Arévalo” (FCB 1617/2017), el tribunal cordobés, en el expediente FCB 6127/2020, fue contundente al valorar que cualquier modificación del contenido de los registros y soportes de la AFIP –ya sea realizada mediante el uso ilegítimo de la clave fiscal o a través de un “hackeo”– es capaz de vulnerar el bien jurídico tutelado.

³⁶ FCB 1392/2020.

³⁷ FCB 16815/2016.

Esta Sala destacó que la aplicación de la figura de alteración dolosa de registros “hoy cobra vigor dado que todo el universo formal y sustantivo de la tributación gira en torno a medios informáticos, en especial desde la creación del sistema de clave fiscal o contraseña personal e intransferible para operar vía ordenadores”³⁸. Y aseveró que la norma penal protege la veracidad y fiabilidad de la información fiscal que posee el fisco, máxime cuando una parte importante de esa información se conforma y alimenta mediante la carga de datos que suministran los sujetos obligados.

Finalmente, respecto de esta jurisdicción, se destaca que el Tribunal Oral Federal de Córdoba N° 1 dictó una condena por este delito en orden a la conducta paradigmática³⁹ y que, además, en otras actuaciones ese mismo tribunal tomó un temperamento desvinculante del proceso, porque se arribó a un acuerdo de reparación integral o porque se cumplieron las pautas de conductas fijadas al suspender el juicio a prueba⁴⁰.

Observando lo decidido en otra jurisdicción, la Cámara Federal de Apelaciones de Paraná también descartó específicamente un planteo de atipicidad de la conducta⁴¹, definió qué entiende por registros o soportes documentales o informáticos y concluyó que, al haberse informado datos falsos al sistema informático, han podido con ello alterarse los soportes o registros del fisco. Este tribunal con cita a determinada doctrina específica⁴², valoró que se trata de todo instrumento o medio técnico en el cual consten datos sobre obligaciones tributarias o previsionales e hizo propia la enunciación que considera que por registro y soporte informático se hace alusión a la información registrada por medio de ordenadores y al soporte material que lo contiene⁴³.

En lo que atañe a la Cámara Federal de Apelaciones de Mar del Plata, rechaza que la conducta paradigmática pueda encuadrarse en las disposiciones del artículo 153 bis del CP. Entiende que aquella queda absorbida por la norma específica de alteración dolosa de registros⁴⁴, en función del principio *lex specialis derogat lex generalis*, donde las relaciones de especialidad se expresan en razón de la especificidad del bien jurídico que pretende tutelar la ley penal tributaria. En línea con esas apreciaciones, también se ha pronunciado el Juzgado Federal de Mar del Plata N° 3 que, como aspecto de interés, considera que cada uno de los ingresos y modificaciones particulares realizados concurren de manera real.

³⁸ SFERCO, *Régimen penal tributario comentado*, Thomson Reuters, Bs. As., 2020, p. 112.

³⁹ FCB 2375/2019.

⁴⁰ FCB 41759/2018 y acumuladas.

⁴¹ FPA 3124/2020.

⁴² EDWARDS, *Régimen Penal Tributario. Leyes 24.765 y 24.769*; 4.ª ed., Ed. Astrea, 2000, p. 69.

⁴³ CATANIA, *Régimen Penal Tributario. Estudio sobre la ley 24.769*, 2.ª ed., Editores del Puerto, Bs. As., 2007, p. 219.

⁴⁴ FMP 6157/2021.

En lo que respecta a la jurisdicción de San Martín, las actuaciones halladas⁴⁵ fueron elevadas a juicio en orden a la conducta estudiada encuadrada en el delito de alteración dolosa de registros, desconociéndose –pese a haberse reclamado en tres oportunidades– su estado actual y si el tribunal adoptó una posición acorde a la asumida en la primera instancia.

Analizadas las valoraciones principales que desarrollaron los tribunales, debe precisarse también que en varios de los casos en que la conducta objeto de estudio recibió el encuadre (7; lo que equivale al 30% de los 23 casos), se conoció que se enmarcaron en supuestos de criminalidad compleja, en donde se han discutido concurrencia con otras figuras como defraudaciones o estafas⁴⁶, asociación ilícita fiscal⁴⁷ o lavado de activos⁴⁸. Esta interacción entre delitos resalta la complejidad inherente al tratamiento de estas conductas en el marco del derecho penal económico.

Por último, de los casos en los que se aplicó esta figura penal-tributaria, diez lograron superar la etapa de instrucción y fueron elevados a juicio. En este punto, es relevante señalar que un número relativamente reducido de casos alcanza esta fase, lo cual se debe, en gran medida, a las dificultades probatorias que surgen en torno a la atribución de responsabilidad en un entorno digital. La falta de familiaridad con los elementos del tipo penal, atravesados por tecnologías complejas, agrega un nivel de incertidumbre que puede obstaculizar la correcta subsunción jurídica. Esto se infiere claramente del caso tramitando ante el Juzgado Federal de Concepción del Uruguay⁴⁹, en el que las dificultades para atribuir subjetivamente la conducta delictiva plantearon obstáculos significativos para el avance del proceso judicial, lo que resulta un ejemplo de los desafíos a los que se enfrentan los tribunales.

A partir de los datos volcados, cuyos mayores detalles pueden ser observados en el Anexo I, podemos afirmar que si bien no hay uniformidad en las valoraciones realizadas por los diversos tribunales respecto qué encuadre darle a la conducta de quien ingresa al sistema informático de la AFIP sin consentimiento del titular de la clave fiscal y modifica datos contenidos en los registros electrónicos, más del 52% de los casos han sido subsumidos objetivamente en el delito de alteración dolosa de registros. Además, haciendo un análisis a la inversa, de los antecedentes obtenidos en los que los hechos fueron calificados en ese delito, el 92% consistió justamente en esa maniobra. El restante 8% fueron ingresos al sistema informático de la AFIP utilizando la clave de acceso de los usuarios de agentes del fisco y la ulterior modificación de registros electrónicos.

⁴⁵ FSM 3326/2013.

⁴⁶ FCB 1904/2021; FMP 19671/2016.

⁴⁷ FCB 1392/2020; FCB 38737/2019.

⁴⁸ FCB 1392/2020; FCB 70949/2018; FMP 8949/2019.

⁴⁹ FLP 12979/2017.

Por su parte, los tribunales que se volcaron por tal subsunción efectuaron desarrollos pormenorizados de los motivos por los cuales consideran esa adecuación típica a la conducta: respondieron a los planteos de atipicidad objetiva y analizaron la afectación al bien jurídico, a diferencia de aquellos que la han excluidos con argumentos escasos o nulos.

Sumado a ello, en lo que refiere a la intervención de la CSJN, aquella si bien no llega a inmiscuirse respecto del encuadre jurídico aplicable al caso paradigmático, oscila en la definición de la competencia entre el fuero en lo Penal Económico y el Criminal y Correccional Federal. Si bien específicamente el fuero a quien le compete el juzgamiento del delito fiscal en el ámbito de la CABA es el Penal Económico, puede destacarse que cuando la Corte se inclina por atribuirle competencia al fuero Criminal y Correccional Federal, expresamente refiere que la afectación generada por la conducta paradigmática conculca o afecta el normal desarrollo de la administración tributaria federal. Extremo este último compatible parcialmente con la protección perseguida por la norma penal tributaria.

Esta variabilidad, que también se observa en las definiciones de competencia, subraya la complejidad que se presenta en el contexto de la administración tributaria digital. Aunque más del 52% de los casos han sido subsumidos en esta figura penal, existen importantes matices y diferencias en los fundamentos esgrimidos por los tribunales, lo que refleja un panorama interpretativo que dista de ser uniforme y profuso. Por ello, para apreciar mejor estas discrepancias, se profundizarán los estudios realizados por la doctrina que sistematizan y desarrollan una posición fundada para rechazar del encuadre jurídico de la conducta paradigmática en el delito fiscal, lo que contrasta con la posición planteada en este trabajo.

IV. El caso paradigmático en la doctrina

Recientemente, en una edición de compilaciones relativas al sistema penal y la informática, se publicó un trabajo en el que sus autores sostienen la inaplicabilidad del delito de alteración dolosa de registros cuando un tercero suministra información falsa al fisco mediante el uso ilegítimo de credenciales fiscales de un contribuyente⁵⁰.

En prieta síntesis, consideran que (1) este supuesto fáctico constituye una simple carga de datos falsos; (2) que se presenta una confusión en el elemento normativo “registro informático”, distinguiéndolo del concepto de dato informático; (3) que la figura delictiva exige la afectación directa a la integridad de los registros, lo cual se concretaría por medio de la intromisión y modificación de los registros en su conjunto mediante algún tipo de vulneración técnica del sistema informático, realizada por un hacker o un empleado con acceso autorizado que modifique

⁵⁰ MALDONADO/ DÍAZ CAFFERATA, “Alteración dolosa de registros del fisco versus la transmisión informática de datos insinceros”, en RIQUERT (Dir.) *Sistema Penal e Informática*, 2022.

su normal funcionamiento; y (4) que estas acciones afectan la intimidad o confidencialidad fiscal del titular de los datos, limitándose a un problema de privacidad y confidencialidad y no de integridad de la información ni de la hacienda pública.

Como uno de los puntos de partida de su ensayo, los autores sostienen que el delito de alteración dolosa de registros y soportes fiscales constituye “un tipo excesivamente abierto”, y argumentan que su correcta aplicación requiere restringir “a su justa medida cuál es el objeto de protección penal de la norma para no caer en excesos, analogías o en una extensión indebida del ámbito de punición”.

Al respecto, consideramos que esta interpretación no resulta compatible con la realidad observada en la jurisprudencia, donde apenas se ha logrado identificar poco más de una veintena de casos en los que efectivamente se aplicó la figura. Tal situación parece contradecir la definición de un tipo excesivamente abierto. Entendemos que el tipo penal es respetuoso del principio de legalidad, enumera las acciones típicas, presenta elementos normativos y descriptivos claros, y no restringe las modalidades comisivas mediante la locución “de cualquier modo”, por lo que subyace una clara previsibilidad jurídica. El tratamiento cauteloso de los tribunales sin una aplicación desmedida de la figura da cuenta de ello. Las maniobras cometidas mediante el uso de credenciales fiscales ajenas presentan un desafío real y actual, por lo que limitar la aplicación de la figura a supuestos de vulneración técnica o física no se condice con una adecuada subsunción jurídica y deja sin sanción conductas que efectivamente causan un daño significativo a la administración tributaria y socavan su capacidad de fiscalización y de gestión.

En la publicación de Maldonado y Díaz Cafferata también se sostiene que las acciones de terceros que ingresan ilegítimamente al usuario de un contribuyente, modificando su condición tributaria (dándole el alta en determinadas actividades e impuestos, inscribiéndolos como monotributistas o como responsables inscriptos) o presentando declaraciones juradas con datos falsos, implican una mera carga de datos falsos procesados por el sistema informático de la administración tributaria. Aunque reconocen que la norma penal protege la inalterabilidad de los registros del fisco, consideran que en estos casos aquella no se ve afectada, como tampoco la hacienda pública, toda vez que tales actos únicamente afectaría un espacio de intimidad del titular y un derecho patrimonial si se siguiera un perjuicio económico o, eventualmente, podría afectar a la hacienda pública si la emisión de las facturas generare una evasión fiscal en terceros usuarios.

En torno a este argumento, se aprecia una subestimación del impacto que la conducta paradigmática puede tener sobre el sistema tributario. Si bien es cierto que las credenciales fiscales protegen la confidencialidad de la información del contribuyente, su uso fraudulento para modificar información fiscal afecta profundamente la exactitud y veracidad de los registros que

la AFIP posee de los contribuyentes. Esto compromete no solo el dato aislado, sino que repercute en el sistema en su totalidad, ya que genera información falsa que el fisco considera como auténtica, sobre la cual se toman decisiones fiscales y administrativas que pueden desencadenar efectos distorsivos de la información en cadena, en razón de lo fuertemente interrelacionada que se encuentra. Un ejemplo reciente de este riesgo es el robo masivo de 82.000 claves fiscales de usuarios de la AFIP – ya señalado–, lo que refleja el nivel de vulnerabilidad. No es difícil representarse el potencial daño que pueden tener estas acciones, tanto sobre la confidencialidad de los datos como sobre la integridad de la información y el correcto funcionamiento del sistema tributario si aquellas se emplean espuriamente, por ejemplo, para transmitir “datos insinceros”.

Además, para que la emisión de esas facturas “genere” una evasión fiscal en terceros usuarios, deberán adicionarse acciones a la conducta paradigmática; de mínima, que impliquen una exteriorización en sus respectivas declaraciones juradas.

Maldonado y Díaz Cafferata también resaltan que quienes originalmente comentaron la incorporación de esta figura la relacionaron con la detección de casos en los que se modificaron informaciones en poder de la ex Dirección General Impositiva (DGI) y no la simple carga de datos falsos. En esa línea, citaron doctrina que sugiere que la figura fue concebida para casos en los que el autor probablemente sería un empleado del fisco o un tercero ajeno a las obligaciones tributarias, pero con posibilidad de acceder al banco de datos computarizado o documentación reservada del fisco nacional.

Al respecto, si bien esta apreciación pudo haber sido válida en el contexto histórico en que se redactó la norma, el desarrollo tecnológico y el uso generalizado de sistemas informáticos por parte de los contribuyentes han ampliado significativamente el rango de conductas que pueden implicar interacción con las bases de datos y comprometer los registros fiscales. Actualmente, no es necesario tener acceso físico al soporte de información para alterar un registro; basta con obtener de forma fraudulenta las credenciales fiscales de un contribuyente o un usuario habilitado. Este nuevo escenario de interacción digital exige una interpretación más actual del tipo penal –que fue refrendado por el legislador a fines de 2017, ya en un contexto digital– para garantizar que los nuevos modos de ataque a los registros fiscales –objeto de protección– sean sancionados adecuadamente.

Al analizar los elementos normativos sobre los que recaen las acciones típicas, es decir los registros o soportes documentales o informáticos del fisco, los autores referidos sostienen que su definición debe basarse en la legislación extrapenal, tomando conceptos de la Ley de Protección de Datos Personales (L. 25.326 –BO: 2000–) y de los delitos informáticos (L. 26.388 –BO 2008–). Puntualizan que, la primera de las normas entiende indistintamente por “archivo, registro, base o banco de datos” al conjunto organizado de datos personales que son objeto de tratamiento o

procesamiento, electrónico o no, diferenciándolos del dato informático y refieren que la Real Academia Española (RAE) define el registro como un “conjunto de datos relacionados entre sí, que constituyen una unidad de información en una base de datos”. Afirman que esa normativa caracteriza al registro como algo organizado y pasible de tratamiento o procesamiento. Por lo tanto, entienden que la norma penal al referir a registro “nos habla entonces de una unidad que se conforma como algo superior a la información que se vuelca en él”. Bajo esas premisas, consideran que se centra en la protección del registro en su conjunto, dejando fuera la intangibilidad de los datos individuales que lo componen.

Entienden también que el registro informático de los organismos fiscales se refiere al conjunto de datos organizados relativos a los contribuyentes que obran en poder de los fiscos utilizados primordialmente para desarrollar sus facultades de verificación y fiscalización, diferenciándolo del dato informático al que conceptualizan como la información cargada por los contribuyentes a través de declaraciones o formularios, e ingresada por cualquier medio: electrónico o en papel por ventanilla.

Y respecto de la organización de esos datos, señalan que los registros de datos creados por resoluciones generales de la AFIP, como el Registro de CBU (2675/2009), el Sistema Registral (2570/2009) y el Registro Único Tributario- Padrón Federal (4624/2019), son los que protege la norma penal. Así, para configurar el delito los ataques deberían dirigirse al registro en su conjunto.

A partir de esas apreciaciones, Maldonado y Díaz Cafferata teorizan que la figura busca resguardar la inalterabilidad de los registros del organismo recaudador y que acciones que solo impliquen una carga, declaración de datos o información personal en el perfil tributario de un sujeto (que antes se hacía con formularios y hoy se puede digitalizar) podría implicar una falsedad o maniobra fraudulenta respecto del contenido de la información volcada en estos sistemas, pero que no atacan ni modifican el continente de aquel contenido.

En contraposición con esta distinción apreciamos que los datos ingresados a través de la clave fiscal conforman el registro fiscal, que es utilizado por el fisco para llevar adelante la gestión tributaria. En este sentido, cargar o transferir electrónicamente un dato ilegítimamente equivale a alterar el registro, pues el registro está compuesto por los datos que se procesan y utilizan para determinar la situación fiscal de los contribuyentes.

También advertimos el uso indistinto y como sinónimo de los términos datos e información a lo largo del análisis argumentativo de los autores. Al respecto, si bien podemos apreciar que la acepción normativa de registro en el marco de este delito alude a la información y a las bases de datos del organismo que la contienen (como veremos al profundizar el marco teórico de esta figura) y no responde a alguna de las acepciones específica del término, si el objetivo del trabajo

fue acudir a diferenciaciones técnicas⁵¹ para posicionarse en un lugar, la ambigüedad en su uso afecta la claridad y precisión del análisis.

Un dato informático puede entenderse como un valor o conjunto de valores individuales que por sí mismos no tienen un significado contextual completo. Son piezas brutas de contenido que representan números, textos y aquellos adquieren relevancia al ser organizados. La información es justamente el resultado de procesar, organizar o interpretar esos datos a través de su agrupación y contextualización, allí adquieren significado.

Los datos individuales pueden entenderse como unidades de información aportadas por el contribuyente (por ejemplo, el monto de un ingreso o una transacción), mientras que los registros son la estructura organizada donde esos datos se almacenan, procesan y gestionan. Los datos se vuelven significativos cuando se estructuran como registros almacenados en las bases del organismo. Esos datos organizados en los registros es lo que permite que puedan ser procesados, verificados y almacenados.

En este sentido, cualquier modificación de los datos afectará al registro en el que están contenidos, alterando la integridad de la información fiscal en su conjunto. La transmisión de datos habilitada a través de la interfaz no se limita a modificar datos individuales aislados.

Al transmitirse nuevos datos o modificar los existentes, se altera el registro en su conjunto, porque la información contenida en ese registro (compuesto por los diferentes datos) cambia. La base de datos gestionada por la AFIP actualiza o añade el registro basado en los datos transmitidos satisfactoriamente.

Dicho esto, podemos ver cómo las definiciones aportadas por los autores sobre el término registro, que traen insita la noción de que representa más que un dato aislado, no resultan incompatibles con las valoraciones que aquí hacemos de ese elemento normativo.

En adición, las referencias normativas utilizadas para conceptualizar los registros, más allá de que se emitieron luego de la norma penal y responden a contextos específicos que tampoco

⁵¹ Estos términos, coloquialmente utilizados como sinónimos, en la tecnología de la información, la sociología, la bibliotecología, las ciencias de datos o de la informática, presentan acepciones diferenciadas según las dimensiones que los aborden. Para su profundización pueden consultarse textos como: RÍOS ORTEGA, “El concepto de información: dimensiones bibliotecológica, sociológica y cognoscitiva”, *Investigación Bibliotecológica*, vol. 28, núm. 62, 2013, pp. 143-179 (http://www.scielo.org.mx/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0187-358X2014000100009&lng=es&nrm=iso; última visita: 24 de septiembre de 2024); TRICOCI, *Las tics y el conocimiento: un enfoque económico y de negocios*, 2.ª ed. Ediciones cooperativas, Bs. As., 2011, p. 37; KENDALL/KENDALL, *Análisis y diseño de sistemas* (Traducción a cargo de Antonio NÚÑEZ RAMOS), 6.ª ed, Pearson Educación, México, 2005, pp. 443-y ss. OZ, *Administración de los Sistemas de Información* (Traducción a cargo de Miguel Ángel MARTÍNEZ SARMIENTO), 5.ª ed., México, Cengage Learning Editores 2008, p. 7; O'BRIEN/MARAKAS, *Sistemas de Información Gerencial*, (Traducción a cargo María Jesús HERRERO DÍAZ y otro) 7.ª ed., México, McGraw-Hill, 2006, p. 29. Sin perjuicio de ello, también debe señalarse que incluso en esos ámbitos los términos, a veces, son expresamente tratados como sinónimos, marcando que esa diferencia es preferible hacerla explícita donde sea necesario -conf. DATE, Christopher J., *Introducción a los sistemas de bases de datos* (Traducción a cargo de Sergio Luis María Ruiz Faudón y otros), 7.ª Pearson Educación, México, 2001, p. 5-.

permitirían *per se* descartar la aplicabilidad del tipo fiscal, no se contraponen con la noción del activo informático que se ve afectado en la conducta paradigmática.

La distinción entre datos, información, campos, registros lógicos y registros de datos puede ser significativa en ciertos contextos tecnológicos. Sin embargo, en la práctica, estos conceptos están profundamente interrelacionados, lo que permite que las leyes –incluidas las que citan Maldonado y Díaz Cafferata– unifiquen estas definiciones de manera funcional para sus respectivos contextos.

En Argentina no existe una única definición de registros informáticos que sea aplicable directamente al ámbito penal-tributario o tributario, pero sí se observa que varios cuerpos normativos abordan este concepto desde distintas perspectivas. Por ejemplo, la Ley de Acceso a la Información Pública (L. 27.275) asocia el concepto de registro a todo documento que contenga información pública, equiparando el término registro a documento o archivo que alberga información, incluyendo cualquier medio en el que esa información esté registrada, físico o digital.

Estas definiciones refuerzan la idea de que el delito fiscal protege activos informáticos compuestos por datos interrelacionados y que el objeto de la conducta paradigmática no se restringe a simples alteraciones de datos individuales. Las resoluciones de la AFIP que regulan la manipulación de registros en la práctica tributaria, como los registros de información vinculados al intercambio automático de datos financieros⁵², permiten una aproximación más precisa al sentido del registro como lo protege la norma penal, asociada al valor de la información para las administraciones tributarias. El enfoque presentado por los autores citados, que segmenta los componentes de los activos informáticos tributarios, luce artificioso y no refleja con precisión la realidad de cómo la información es utilizada y protegida en el ámbito fiscal.

En otro norte, Maldonado y Díaz Cafferata también dedican unos párrafos a analizar el ámbito de actuación de los medios comisivos. Esbozan una distinción entre el *front-end* y el *back-end* en el diseño de software. Señalan que el primero es el ámbito del usuario (interfaz del usuario) y el segundo es el detrás de escena y, afirman que “es en el back-end donde se habla de seguridad e integridad de la base de datos” y que, por el contrario, el *front-end* es toda la parte visible de las aplicaciones y sitios web al que tienen acceso los usuarios.

Luego, a partir de la diferenciación de estas dos partes fundamentales de la programación de una aplicación web, entienden que, dado que el contribuyente accede al sistema informático de AFIP en una interfaz propia y exclusiva del usuario mediante clave fiscal, el sujeto que ingresa con esas credenciales no ingresa al registro informático, sino que tiene acceso exclusivamente al

⁵² RG AFIP 4056/2017.

dato informático cargado por aquel y a la información de su persona. De modo que afirman que en el supuesto del caso paradigmático no nos encontramos ante un acceso a una base de datos.

En su análisis, agregan también que el tipo requiere la vulneración técnica del registro informático por medio de algunos de los verbos típicos y, entienden que la figura exige, al menos, una modificación del registro informático del fisco; acción que debe realizarse por cualquier medio de modo que se produzca la desaparición del dato verdadero y la suplantación del mismo por otro falso, de tal manera que parezca verdadero.

A partir de los argumentos reseñados, los autores insisten en que para que exista alteración dolosa debe haber una vulneración técnica del sistema que afecte su integridad.

Este planteamiento que el tipo penal no realiza restricciones al precisar que la conducta podía realizarse “de cualquier modo”, a su vez que no considera las particularidades del entorno digital y cómo el uso fraudulento de una clave fiscal puede afectar gravemente la integridad del sistema tributario sin necesidad de un ataque directo o “hacking” en el sentido que pretende esbozar.

Además, el uso indebido de credenciales fiscales a través de interfaces *front-end* compromete directamente la integridad de los registros fiscales, afectando su veracidad tanto como lo haría una intrusión en el sistema *back-end*.

Tal como ha sido explicado en algunos de los precedentes jurisprudenciales, la protección de la norma apunta a la tutelar la información que posee registrada la administración tributaria por medio de ordenadores. La integridad de esos registros dependerá no solo de la incorrupción de la infraestructura técnica, sino también de la exactitud, completitud y autenticidad de la información que contienen, ya que todo el sistema en su conjunto se basa en el principio de autodeterminación impositiva.

En la actualidad, el uso no autorizado de credenciales permite modificar la información registrada de manera que luzca legítima, generando efectos nocivos respecto a la integridad del sistema al igual que lo haría una vulneración técnica de su estructura.

Las normas ISO 27000 -una serie de estándares internacionales que regulan la gestión de la seguridad de la información- y, en particular la ISO/IEC 27001, subrayan que la integridad implica que los datos deben mantenerse completos, exactos y protegidos contra modificaciones no autorizadas. Ataques dirigidos a la obtención de credenciales, como los de *phishing* que buscan engañar a los usuarios para que las revelen, constituyen una amenaza directa a la integridad de los registros informáticos, ya que permiten que personas no autorizadas accedan y alteren la información, comprometiendo no solo la veracidad de los datos, sino también la confianza en la autenticidad de la información con la que se nutre el sistema tributario y su capacidad de fiscalización.

Para finalizar, Maldonado y Díaz Cafferata también realizan un breve abordaje de casos existentes en la jurisprudencia de la Sala B de la Cámara Nacional en lo Penal Económico (CPE 1406/2011 y CPE 1071/2015), del Juzgado Federal de Córdoba N° 3 (FCB 1904/2021) y de la Sala B de la Cámara Federal de Córdoba (FCB 1617/2017), en donde dichos tribunales –con excepción del caso CPE 1406/2011– rechazaron la aplicación de la figura de alteración dolosa de registros. La cita a tales precedentes pretendió ilustrar las diferentes respuestas jurisprudenciales a esta problemática valorándose que aquellas decisiones exhiben la dificultad con que se encuentran los jueces frente a la aparente aplicabilidad externa de tipos penales cuya subsunción no satisface en todos los casos, criterios técnico-jurídicos.

Coincidimos en que existen divergencias que han sido específicamente tratadas al abordar la jurisprudencia, sin embargo, el diagnóstico que aquí se ensaya es otro: esas diferencias obedecen a una falta de profundización y conceptualización de aspectos tecnológicos que hacen a la figura. No obstante, los casos citados por Maldonado y Díaz Cafferata en el trabajo no resultan un reflejo de aquella diferenciación. Existe, sobre todo en la jurisdicción de Córdoba que citan los autores, una fuerte tendencia hacia una valoración positiva respecto de la subsunción de esta conducta en el delito fiscal. Concretamente, en el caso CPE 1071/2015 los hechos no coinciden con la conducta paradigmática; mientras que en el caso FCB 1904/2021 la Sala A de la Cámara Federal de Córdoba revocó lo decidido por el Juzgado de primera instancia al considerar que correspondía encuadra la conducta paradigmática en el delito fiscal y, finalmente, en el precedente “Arévalo” FCB 1617/2017, fue expresamente reexaminado por la Sala B en la causa FCB 6127/2020.

En consecuencia, a diferencia de estos autores, entendemos que las decisiones que encuadran la conducta paradigmática en el delito fiscal no ignoran los criterios tributarios, sino que los aplican adecuadamente al contexto actual.

En este trabajo, en contraposición a Maldonado y Díaz Cafferata, sobre la base de los argumentos brevemente lineados y que se reforzarán al final de este trabajo, se sostiene la necesidad de considerar las implicaciones tecnológicas modernas, donde la manipulación de información compromete la integridad de los registros sin necesidad de alterar físicamente el sistema.

Finalmente, el enfoque contravencional o en otras figuras alternativas que proponen estos autores es insuficiente para abordar el disvalor del delito en su contexto digital y la especialidad inherente a aquel. La tecnología y las credenciales digitales han transformado la comisión de estos actos ilícitos, lo que exige un enfoque penal que entienda estas nuevas realidades, sin que ello implique caer en excesos o analogías. El derecho penal debe ajustarse a los avances tecnológicos y, dentro de los límites de la norma, garantizar una protección eficaz de los bienes jurídicos involucrados, como la integridad de los registros fiscales.

Llegado a este punto, también vale realizar algunas referencias respecto del análisis jurídico desarrollado por Roibón⁵³ en su trabajo en el que critica la condena dictada por Juzgado Federal en lo Criminal y Correccional Federal de San Isidro N° 2, que consideró al acusado responsable por el delito de acceso ilegítimo a un sistema informático (153 bis del CP) en un caso en el que los hechos juzgados coinciden con la conducta paradigmática.

Su autora argumenta que la mera calificación de acceso ilegítimo es insuficiente para capturar la gravedad de las acciones del autor, ya que la modificación de datos implica una manipulación que puede tener consecuencias significativas y perjudiciales para el sistema de información y su integridad. Sostiene que esta conducta debe ser considerada como daño informático para asegurar una adecuada protección legal de los sistemas y datos públicos.

Sobre este tópico, si bien aquí se disiente con el encuadre en el delito de daño, se coincide en la apreciación del perjuicio que identifica que la conducta paradigmática genera en la información, así como también en la valoración que efectúa respecto de la necesidad de que los operadores judiciales cuenten con los conocimientos y los medios necesarios para castigar el cibercrimen que evoluciona de forma continua y que afecta a todos los actores sociales.

También vale traer a colación el otro artículo⁵⁴ que reseña ese mismo caso, en el cual, si bien no se realiza un ensayo crítico a la solución jurídica, se resalta el protagonismo que han ido tomando en el sistema judicial los delitos cometidos mediante el uso de las nuevas tecnologías, redes sociales y otros medios digitales.

Y, en ese norte, subraya que “a la par del crecimiento de los sistemas de acceso virtual, han evolucionado sus registros, de modo tal que se permite conocer desde que lugar se ha accedido de determinada base de datos, sin violentar los principios establecidos en la Carta Magna” y que, justamente, en este antecedente las pruebas permitieron determinar el autor y desde dónde se produjo la maniobra ilícita utilizando como medio comisivo el servicio de internet. De modo que, a diferencia de Maldonado y Díaz Cafferata, reconoce el impacto, incluso del mero intrusismo, en esas bases de datos.

A partir de lo expuesto, queda en evidencia la necesidad de profundizar en los aspectos teóricos que sustentan la interpretación jurídica de este delito, especialmente ante los desafíos que plantea la digitalización en la administración tributaria. Las tensiones y contradicciones presentes en la jurisprudencia y la doctrina indican la presencia de un terreno fértil que debe abonarse mediante interpretaciones jurídicas que se edifiquen a partir de una adecuada aplicación de la

⁵³ ROIBÓN, “Una calificación jurídica exigua”, *Revista Pensamiento penal*, 2019.

⁵⁴ AMARANTE, “Delitos informáticos: valoración de las pruebas de cargo e importancia para el derecho penal argentino”, *La Ley*, 2017.

teoría del delito que permita el análisis de las nuevas modalidades delictivas presentes en esta era digital. Este trabajo busca realizar un aporte en ese sentido.

V. Delitos tributarios y previsionales

A continuación, abordaremos el marco teórico y jurídico en el que se enmarca la figura de alteración dolosa de registros fiscales, a fin de que sirva como guía interpretativa del tipo penal y de la conducta paradigmática: se examinarán las aristas del derecho tributario que influyen en la comprensión del RPT y, en consecuencia, en la delimitación del bien jurídico protegido por ese régimen penal especial, para luego adentrarse en análisis de los elementos del tipo penal.

A. Derecho tributario y penal tributario: aproximaciones de una relación indisoluble

Los delitos tributarios se tratan de ilícitos integrantes de la denominada criminalidad económica compleja que en nuestro país se encuentran contenidos de modo preciso y organizado a partir de la sanción del RPT (art. 279 de la L. 27.430).

El derecho penal tributario presenta características que han generado múltiples controversias en la literatura jurídica en torno a su conceptualización. Sin profundizar en las disímiles posturas respecto de su naturaleza, partimos del entendimiento de que se trata de auténtico derecho penal y como tal le cabe la aplicación de sus principios generales⁵⁵ y garantías, de modo que emergen los límites al poder punitivo derivado del principio de legalidad y máxima taxatividad interpretativa.

No obstante, por sus particularidades, el derecho penal y el derecho tributario están indisolublemente unidos en el sentido de que la comprensión de la materia penal tributaria requiere del conocimiento y estudio de ambas disciplinas⁵⁶.

Entonces, dado que el delito de adulteración dolosa de registros fiscales es un delito de naturaleza fiscal, es necesario, por un lado, realizar la delimitación del contenido y alcance del bien jurídico protegido en estos delitos, lo cual justifica y funciona también como un límite a la intervención penal y, por otro, acudir a aportes extrapenales que provienen del derecho tributario –fundamentalmente en lo que hace al rol de la información y su protección en la era digital– como faro para una adecuada evaluación del precepto de la norma penal y para definir y precisar los alcances de los elementos que la componen.

B. Derecho tributario: el rol de la información y su protección en la era digital

El derecho tributario es la rama del derecho que regula las relaciones entre el Estado y los contribuyentes, con el objetivo de asegurar que el Estado obtenga los recursos necesarios para cubrir los gastos públicos. En ese marco, el Estado interviene en la economía para financiar el

⁵⁵ Ver: CARCAGNO, [et. al.], “IX Jornadas de Derecho Penal Tributaria, Asociación Argentina de Estudios Fiscales, CABA, Errepar, 2015 (<https://web.aeef.org.ar/wp-content/uploads/2020/08/IX-Jornadas-de-Derecho-Penal-Tributario.pdf>); última visita: 24 de septiembre de 2024).

⁵⁶ ESPECHE, *Curso de derecho financiero*, 2.ª ed. Erreius, CABA, 2019, p. 829.

gasto público, utilizando los recursos con los que cuenta que pueden conceptualizarse como “los ingresos que obtiene el Estado, preferentemente en dinero, para la atención de las erogaciones determinadas por exigencias administrativas o de índole económico-social”⁵⁷. Dentro de tales recursos, se encuentran los tributos, en cuya conceptualización englobamos las contribuciones de la seguridad social⁵⁸.

Estos recursos son indispensables para financiar las políticas públicas, la infraestructura y los servicios esenciales que el Estado proporciona a la sociedad. Para esa tarea, la AFIP juega un rol central⁵⁹ al encargarse de la recaudación, fiscalización y distribución de los impuestos nacionales y de los recursos de la seguridad social.

En este contexto, la información proporcionada por los contribuyentes y por los terceros obligados⁶⁰ adquiere un rol fundamental porque, por un lado, constituye la base para la autodeterminación de los impuestos y, por el otro, resulta esencial para el ejercicio de la gestión tributaria y la fiscalización por parte de las autoridades.

Ello sucede porque en nuestro sistema tributario vigente rige el principio de autodeterminación de los impuestos, lo que quiere decir que se sustenta en la veracidad y precisión de los datos que los contribuyentes presentan en sus declaraciones fiscales. Este proceso depende fundamentalmente de la calidad de la información suministrada. El contribuyente exterioriza su posición mediante una autoliquidación en la que refleja los presupuestos de hecho, la medida de lo imponible y el alcance de la obligación tributaria⁶¹.

La declaración jurada tiene carácter de norma general, y por lo tanto responsabiliza al contribuyente por sus constancias, sin perjuicio de su verificación y eventual rectificación por

⁵⁷ GIULIANI FONROUGE, *Derecho Financiero*, Tomo I (actualizado por Susana C. NAVARRINE y Rubén O. ASSOREY) 9.^a ed. La Ley, Bs. As., 2004, p. 194.

⁵⁸ ESPECHE, *Curso de derecho financiero*, 2019, p. 323: Las contribuciones de seguridad social (L. 24.241) son un tributo (la mayoría de la doctrina así lo considera) declarado e ingresado por trabajadores y/o empleadores para financiar únicamente el sistema de seguridad social de un Estado.

⁵⁹ El rol del fisco es multifacético, abarca no sólo la fiscalización y gestión de los recursos, sino también la construcción de una subjetividad orientada al cumplimiento. Ver. Susana ESPER, “El papel de la AFIP en la construcción de una subjetividad orientada al cumplimiento (Tesis de Maestría en Administración Pública), Universidad de Buenos Aires, 2010 (http://bibliotecadigital.econ.uba.ar/download/tpos/1502-0450_EsperSC.pdf, última visita: 24 de septiembre de 2024). Allí, se ofrece una mirada profunda que invita a pensar las funciones del organismo y su relevancia en punto al cumplimiento, la capacidad comunicativa del ente y el uso de las tecnologías. Este enfoque es interesante vincularlo también, para entender el paradigma de la transformación digital de las administraciones tributarias actuales con el informe de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico: OCDE, *Administración Tributaria 3.0: La transformación digital de la administración tributaria*, OECD Publishing, Paris, 2024 (<https://doi.org/10.1787/f30c1100-es>; última visita: 24 de septiembre de 2024).

⁶⁰ Determinados sujetos cuentan con deberes de información frente al fisco: “Los terceros son cualquier persona física o jurídica privada u organismos y entes públicos que no sean contribuyentes o responsables de la obligación tributaria sustantiva, pero que están obligados al cumplimiento de deberes formales, por lo que deben contestar los pedidos de informes requeridos por el fisco”. En el orden nacional, el cumplimiento del deber de información por parte de los terceros surge del art. 107 de la ley 11.683 (conf. ESPECHE, *Curso de derecho financiero*, 2019, p. 635).

⁶¹ GIULIANI FONROUGE, *Derecho Financiero*, vol. I, Depalma, Bs. As., 1986, p. 453, citado en GARCÍA VIZCAÍNO, *Derecho tributario*, Tomo II, Parte General, 5.^a ed., Abeledo Perrot, 2012, p. 64.

parte de la administración tributaria⁶². En definitiva, es un deber del ciudadano definir su situación fiscal, exponerla ante el fisco y luego abonar los tributos que correspondan.

Como contracara de ello, es función inherente al fisco la efectiva tutela del crédito del Estado. Sin perjuicio de confiar al contribuyente la iniciación de aquel proceso de certeza tendiente a la autodeterminación de deuda impositiva, la ley 11.683 autoriza a constatar la veracidad de las declaraciones juradas presentadas, dotando al organismo fiscal con importantes atribuciones de fiscalización. No obstante, los contribuyentes resultan igualmente responsables por el contenido⁶³ y es indudable que en la función de verificación la administración tributaria no puede controlar todas y cada una de las relaciones que se sustancian entre el fisco y sus administrados pues, no hay capacidad operativa posible que pueda controlar la totalidad de los individuos del país⁶⁴.

La administración tributaria confía en que estos datos reflejan fielmente las operaciones económicas del contribuyente y, sobre todo, la identidad de quien los aporta. Se presume que la información entregada es una manifestación genuina de la voluntad del contribuyente y, en consecuencia, puede ser legítimamente atribuida a él.

La información fiscal tiene múltiples funciones dentro del sistema tributario, y aquella no se limita a la que aporta el contribuyente respecto de sus operaciones, sino que en los ciudadanos recaen deberes o incumbencias de información que opera como un instrumento crucial para la administración en la planificación y ejecución de políticas fiscales. Además, permite la identificación de irregularidades y la detección de inconsistencias, aspectos clave para el correcto desempeño del sistema tributario. La gestión de tributos, que incluye la recaudación, el control y la aplicación de sanciones, se fundamenta en la correcta interpretación y utilización de la información suministrada por los obligados.

La fiscalización se enfoca en verificar que los tributos han sido declarados y pagados de acuerdo con la normativa vigente y la realidad económica. El cruce de la información es la herramienta principal para evaluar la conformidad de las obligaciones fiscales.

Con el avance de la tecnología, los registros de los entes recaudadores se fueron informatizando y se sofisticaron sus sistemas de recolección, registro y almacenamiento de datos. Así, la relación entre informática y administración tributaria se profundizó con la digitalización de los procesos fiscales⁶⁵.

⁶² VILLEGAS, *Régimen Penal Tributario Argentino*, 3.^a ed, La Ley, Bs. As., 2007, pp. 401-403.

⁶³ ESPECHE, *Curso de derecho financiero*, 2019, pp. 639-640.

⁶⁴ GARCÍA BELSUNCE (Dir.), *Tratado de Tributación*, T. I, Vol. 2, Astrea, CABA, 2009 [2003], p. 202.

⁶⁵ Ya desde 1986 se planteaba la necesidad de contar con un sistema de información que posibilitara el cumplimiento de los objetivos establecidos en las funciones operativas relacionadas con la aplicación, percepción y fiscalización de

Aunque todavía se reciben algunos documentos en formato papel, la tendencia ha sido que la información y los documentos –incluidas las declaraciones juradas– sean proporcionados por los contribuyentes de manera digital. Al principio, esta información se presentaba en soportes físicos, pero con el tiempo, el proceso migró casi íntegramente a plataformas digitales, utilizando los portales administrados por los propios organismos fiscales⁶⁶.

Esta creciente dependencia de los sistemas informáticos para la administración de la información tributaria no solo convierte a los datos en un recurso sumamente valioso, sino también en un objetivo potencial para actividades ilícitas.

Entonces, dado el deber del contribuyente de declarar su situación fiscal (principio de autodeterminación de impuestos) y teniendo en cuenta que hace ya varios años –con anterioridad a la instauración del nuevo RPT que previó el delito analizado– los datos aportados por los contribuyentes –incluso en forma digital– forman parte integral de los registros informáticos del fisco, cualquier modificación de esos datos impacta directamente en esos registros. Debido a esa función que cumple esta información, desde este trabajo sostenemos que la alteración fraudulenta de información en los sistemas digitales del fisco constituye una afectación a su integridad porque compromete su veracidad y, por lo tanto, el correcto funcionamiento del sistema tributario.

La importancia de la protección de la información en el entorno digital está demostrada en la confidencialidad de los datos fiscales y su robusta protección por parte de normas legales estrictas⁶⁷ que garantizan su integridad y seguridad, así como el derecho a rectificación, actualización o supresión cuando los datos alojados no sean veraces o auténticos⁶⁸. En efecto, se le permite a la administración tributaria conocer los datos sensibles de contenido patrimonial relativos a origen, destino, administración y/o disposición de los recursos económicos para verificar el cumplimiento de obligaciones tributarias pero los datos de contenido económico, con trascendencia tributaria, aportados por el sujeto pasivo a la administración fiscal, o recolectados por ésta, también se encuentran resguardados por el derecho a la privacidad, al igual que todo otro dato cuyo conocimiento y divulgación por parte de terceros pueda significar un peligro concreto o potencial a la intimidad de las personas⁶⁹.

gravámenes (RG DGI 2613/1986). Además, a través de reglamentaciones, tales como DGI RG2733, RG2899, RG2784 y RG3211 (entre otras), se estableció la presentación de información en el organismo a través de soportes magnéticos, habilitando la vía informática

⁶⁶ Ver RG 1345/2002 y modif.

⁶⁷ Art. 43 de la CN, art. 101 de la ley 11.683 -BO 1998- que recepta el llamado “secreto fiscal” y la ley de protección de datos personales -L.25.328 -BO 2000- y Dto. 1558/01-.

⁶⁸ ESPECHE, *Curso de derecho financiero*, 2019, p. 783.

⁶⁹ ESPECHE, *Curso de derecho financiero*, 2019, p. 663.

En definitiva, la información tributaria es el pilar sobre el cual se estructura todo el sistema de autodeterminación de los impuestos, la gestión de tributos y su fiscalización, especialmente en un contexto donde la tecnología juega un rol cada vez más preponderante, al mismo tiempo que corresponde tutelar el derecho a la privacidad, personalidad y dignidad de la persona a quien pertenecen –en términos intangibles– los datos que la componen.

C. Límites a la expansión del derecho penal. Definición y función de los bienes jurídicos tutelados en el régimen penal tributario

Si bien no hay consenso doctrinario, partimos de la evaluación de que la teoría del bien jurídico protegido, más allá de cómo se lo defina y caracterice, parece lograr una mayor articulación con los principios de lesividad y de mínima intervención⁷⁰ que aquellas postulaciones funcionalistas que rechazan el concepto de bien jurídico. En palabras de Muñoz Conde, es el único que permite la crítica del derecho penal positivo⁷¹.

La expresión bienes jurídicos protegidos alude a los intereses humanos individuales y/o colectivos categorizados como valores jurídicos relevantes o valiosos para la convivencia pacífica de la sociedad en un determinado momento histórico⁷².

El derecho penal viene a otorgar una especial protección a esas realidades sociales categorizadas, a través de la sanción de normas prohibitivas que pretende salvaguardarlas y que justamente el delito perturba. El bien jurídico juega un papel clave en la sanción de leyes penales, pues en su ofensa se concreta la infracción y luego su empleo constituye una herramienta fundamental en la labor de interpretación del tipo penal y en la búsqueda de las relaciones valorativas o conexiones de sentido que aquél tiene respecto de otro u otros.

En cuanto a la determinación del interés jurídico merecedor de protección penal que subyace a los delitos contenidos en el RPT, la doctrina y jurisprudencia han dado varias respuestas⁷³, lográndose cierto consenso en que al tratarse de delitos económicos se tutelan bienes jurídicos colectivos o supraindividuales. Una definición, bastante completa y local, sostiene que “la Ley Penal Tributaria tiende a proteger el orden económico, pues se reprimen irregularidades en la

⁷⁰ MOJICO, “Las fronteras del engaño en el delito de evasión tributaria” en ZIFFER (Dir.), *Jurisprudencia de Casación Penal*, Tomo 11, Hammurabi, Bs.As., 2018, pp. 133-212.

⁷¹ MUÑOZ CONDE, “Prologo” en HORMAZABAL MALAREE., *Bien jurídico y estado social y democrático de derecho (el objeto protegido por la norma penal)*, Producciones y publicaciones universitarias, Barcelona, 1991 citado en MOJICO, “Las fronteras del engaño en el delito de evasión tributaria” en ZIFFER (Dir.), *Jurisprudencia de Casación Penal*, Tomo 11, 2018.

⁷² ESPECHE, *Curso de derecho financiero*, 2019, p. 834

⁷³ BORINSKY/ GALVÁN GREENWAY/ LÓPEZ BISCAYART/ TURANO, *Régimen penal tributario y previsional: Ley 24.769 con las reformas de la Ley 26.735*, 2012, p. 24: calificándolos como delito sin bien jurídico, delito contra el orden socioeconómico, delito contra el poder tributario del Estado, delito contra el deber de colaboración de los contribuyentes, delito contra la función tributaria o financiera; delito contra el patrimonio (erario público); delito contra la hacienda pública en sentido dinámico, etc.

fiscalización tributaria y en los aportes previsionales, protegiendo un bien de carácter macroeconómico y social como lo es la Hacienda Pública, término que individualiza la actividad económico-financiera que lleva adelante el Estado mediante la recaudación tributaria y el gasto público, o sea, bajo una faz dinámica de permitir que los gastos y la distribución de beneficios para amplios sectores de la sociedad queden asegurados con un régimen de ingresos de tributos y aportes que se deben proteger contra las conductas evasoras”⁷⁴.

La hacienda pública nacional cuenta con tutela constitucional a partir del artículo 4 de la Constitución Nacional Argentina”⁷⁵, por lo que dicho bien jurídico involucrado en esta categoría de delitos refuerza el interés vital que reviste para la sociedad en su conjunto y lo hace merecedor de protección.

Entonces, podemos afirmar que mediante el régimen se protegen bienes jurídicos generales y que en cada categoría o delito en particular que lo integra, también subyacen bienes jurídicos particulares afectados específicamente mediante las conductas prohibidas, como ser los delitos previsionales que son específicamente asociados a la conceptualización de seguridad social o bien el delito fiscal común acá analizado, que tutela la intangibilidad de los registros y soportes del fisco.

VI. La alteración dolosa de registros fiscales o previsionales: Análisis de la figura

A. Antecedentes normativos y parlamentarios.

La incorporación del delito de alteración dolosa de registros y soportes fiscales (L. 24.769 de 1997) emergió como una respuesta legislativa específica frente a la necesidad de proteger la integridad de los registros y soportes informáticos fiscales y previsionales⁷⁶, lo cual implicó que se protegieran por primera vez estos activos informáticos en nuestro sistema, tratándose de una importante novedad al tiempo de su sanción, lo que se destacó en los debates parlamentarios⁷⁷. Más aun considerando que en nuestro país la ley 26.388, que incluyó los delitos informáticos al código penal, se sancionó más de 11 años después (2008).

A lo largo de las sucesivas reformas⁷⁸, el legislador mantuvo la estructura normativa central del tipo penal, en miras a preservar la información ligada a las obligaciones tributarias y los recursos destinados al sistema de seguridad social⁷⁹ frente a posibles actos dolosos.

⁷⁴ BORINSKY/ GALVÁN GREENWAY/ LÓPEZ BISCAYART/ TURANO, *Régimen penal tributario y previsional: Ley 24.769 con las reformas de la Ley 26.735*, 2012, p. 28.

⁷⁵ BORINSKY/ GALVÁN GREENWAY/ LÓPEZ BISCAYART/ TURANO, *Régimen penal tributario y previsional: Ley 24.769 con las reformas de la Ley 26.735*, 2012, p. 25.

⁷⁶ BORINSKY/ GALVÁN GREENWAY/ LÓPEZ BISCAYART/ TURANO, *Régimen penal tributario y previsional: Ley 24.769 con las reformas de la Ley 26.735*, 2012, p. 151; RIQUERT, *Régimen penal tributario y previsional. Ley 27.430. Comentada, Anotada*, 2.ªed., Hammurabi, Bs. As., 2019, p. 219.

⁷⁷ Conf. diario de Sesiones de la Cámara de Diputados de la nación, 48ª. reunión, 21ª sesión ordinaria noviembre 27 y 28 de 1996.

⁷⁸ Leyes 25.292, 25.826, 25.874, 26.063 y 26.735.

⁷⁹ RIQUERT, *Régimen penal tributario y previsional. Ley 27.430. Comentada, Anotada*, 2019, p. 219.

Si nos detenemos en la evolución de este régimen, observamos que cuando se sancionó el actual vigente (L. 27.430, 2017), ya existía un marco normativo y reglamentario que establecía la interacción digital entre los contribuyentes y la AFIP⁸⁰. Resoluciones como la RG AFIP N°1345/2002 y sus modificatorias instauraron mecanismos para la presentación de declaraciones juradas y el intercambio de información a través de plataformas digitales, lo que en paralelo fue otorgando nuevas dimensiones a la protección de los registros fiscales hasta llegar al contexto actual. De manera que la estabilidad normativa del tipo penal si bien refleja la continuidad en la protección de la administración tributaria, también plantea nuevos desafíos en el contexto de la digitalización y los sistemas de intercambio de información.

Los antecedentes fácticos del delito se remontan a la detección de casos de alteraciones de esta índole de información dentro de la esfera de la AFIP, donde en materia de promociones industriales el decreto 2054/92 había establecido la necesidad de que el contribuyente contase con el servicio de una cuenta corriente computarizada para que se registrasen sus saldos a favor⁸¹. Este decreto, les otorgó a las empresas beneficiarias la posibilidad de optar por permanecer en el régimen bajo una modalidad de usufructo del beneficio de promociones industriales mediante una cuenta corriente computarizada habilitada en AFIP. Los contribuyentes debían seguir un proceso específico y se les otorgaban bonos de crédito fiscal –sustituyéndoles los beneficios vigentes– que figuraban a través de esta cuenta corriente computarizada que sería administrada y controlada por la entonces DGI⁸². El funcionamiento de esta cuenta corriente computarizada dependía de la información que el contribuyente enviaba en los formularios habilitados –con detalle de las compras, monto neto, Impuesto al Valor Agregado, nombre y clave única de identificación tributaria -CUIT- de los proveedores– que luego eran aprobados por el organismo.

En el Anexo de la Resolución General N° 3905/1994⁸³ que refería al decreto N° 2054/92, se detallaban los aspectos técnicos y el formato del archivo a presentar en la DGI (que nutriría esta cuenta corriente computarizada): debía estar compuesto por registros que contuvieran los datos referenciales de la empresa promovida (informante) y del proveedor, los registros de las compras que se hubieran efectuado al proveedor informado, entre otros datos y, además, mencionaban los soportes magnéticos donde debía suministrarse esa información (discos flexibles, cintas

⁸⁰ En ese sentido, por ej. y fundamentalmente, RG AFIP 1345/2002 y sus modificaciones, 1778/004, 2210/2007, 2437/2008 que fueron habilitando la informática para la presentación de información en el organismo.

⁸¹ FERRÉ OLIVÉ, “Tecnologías de información y comunicación, comercio electrónico, precios de transferencia y fraude fiscal”, en Anuario de Derecho Penal Económico y de la Empresa, 2015, pp. 171-172, citado en RIQUERT, *Régimen penal tributario y previsional*. Ley 27.430, 2019, p. 219

⁸² VALSECCHI, *Regímenes promocionales*. Autoridad de Aplicación (Tesis de Especialización en Tributación, Universidad Nacional de Río Cuarto, 2013 <https://repositorio.unrc.edu.ar/xmlui/handle/123456789/72683>, última visita: 9 de junio de 2024).

⁸³ <https://biblioteca.afip.gob.ar/search/query/adjunto.aspx?p=t:RAG|n:3905|o:4|a:1994|d:rg3905.pdf>

magnéticas), respecto de los cuales debían también reunir como características determinada longitud de registro y tipo de registro.

Este documento que data del año 1994, es ilustrativo de cómo los términos “registro” y “soporte” si bien tienen sentido en un contexto relacionado con la forma en que se almacenaban y procesaban esos datos específicos con fines fiscales, también remiten a la información asentada en las esferas del organismo, tal como apreciaron varios de los precedentes analizados⁸⁴.

Un registro en estos contextos refería a una unidad estructurada de datos que agrupaba diferentes campos o elementos de datos relacionados. Estos registros se presentaban como fundamentales para organizar, almacenar y acceder a la información de manera coherente y eficiente. Sin aquellos, los datos no tendrían un marco en el cual almacenarse, lo que haría imposible su correcta gestión dentro del sistema. De allí que la noción de registro surja asociada al concepto de base de datos como bien han ponderado algunos autores⁸⁵.

En sistemas antiguos, como los descritos en el documento de 1994, los registros eran secuenciales y lineales, lo que significa que cada conjunto de datos debía seguir un formato específico para ser procesado correctamente. En sistemas modernos, los registros pueden ser más dinámicos y flexibles, pero el principio sigue siendo el mismo: cada dato debe estar asociado a un registro para que el sistema pueda reconocerlo, almacenarlo y manipularlo.

Esta aproximación a los sentidos de registro al tiempo de la sanción es importante para entender que el concepto técnico ha evolucionado hasta los sistemas actuales, en los que los registros pueden ser mucho más complejos, con estructuras más sofisticadas y controles integrados para garantizar la integridad y seguridad de la información, sin embargo, ello no incide en el concepto jurídico que remitió y remite a una misma cosa: la preservación de la veracidad, integridad y habilidad de la información registrada en la órbita del ente fiscal.

Entonces, si bien el legislador originalmente se inspiró en los posibles desvíos vinculados con estas cuentas computarizadas y con los registros y soportes relacionados en poder del fisco en donde se almacenaba la información, también elaboró una norma general previendo posibles realidades tecnológicas futuras, al incorporar en la redacción la expresión “de cualquier modo”.

B. Características principales de la figura

El delito se estructura dentro del Título III del régimen denominado “Delitos fiscales comunes”. A diferencia de otras figuras del régimen, el tipo no exige una calidad especial en el autor ni que sea el obligado a quien se le pretende disimular la real situación fiscal.

⁸⁴ FPA 3124/2020 y FCB 6127/2020.

⁸⁵ Por ej.: BORINSKY/ GALVÁN GREENWAY/ LÓPEZ BISCAYART/ TURANO, *Régimen penal tributario y previsional: Ley 24.769 con las reformas de la Ley 26.735*, 2012, p. 155.

El hecho punible consiste en tergiversar⁸⁶ o afectar, de cualquier modo, registros o soportes documentales o informáticos de los fiscos, atinentes a obligaciones tributarias o de la seguridad social, con el propósito de hacer parecer una diferente situación fiscal de un determinado obligado⁸⁷. La conducta descripta dificulta la acción fiscalizadora y recaudatoria, y coloca al fisco en el escenario de no contar con los elementos fidedignos que puedan hacer a la real situación de las personas⁸⁸.

Así como lo destaca el reconocido académico en materia de derecho de las nuevas tecnologías, Pablo Palazzi, esta figura se trata del primer caso en el país en que se recepta penalmente la protección de un documento informático de la administración pública⁸⁹. Su fundamento es impedir que mediante el borrado o adulteración de registros de los organismos fiscales se evite la detección de incumplimientos tributarios.

La salvaguarda de estos registros y soportes se justifica en la importancia que tiene su contenido –información– para la administración tributaria en el cumplimiento de sus funciones y objetivos. Por ello, la norma procura poner a resguardo la actividad financiera del Estado, la recaudación y gestión de los tributos y los parámetros imprescindibles para el cumplimiento de las pautas de la seguridad social. En consecuencia, las conductas punibles pueden producirse tanto en el ámbito impositivo como en el régimen de la seguridad social, ya que esta figura está orientada a preservar los registros y soportes documentales o informáticos de ambos subsistemas.

La figura no reclama perjuicio efectivo, se consuma con la realización de la acción típica y requiere que se realice con el fin de disimular la real situación fiscal de un obligado.

La mayoría de la doctrina coincide en que se trata de un delito de peligro porque no es necesario para su consumación que a causa de la acción desarrollada se evada un tributo o un aporte o contribución de la seguridad social, se genere un perjuicio económico para el fisco⁹⁰; ni siquiera es necesario que se llegue a lograr la efectiva disimulación de la real situación de un obligado frente al fisco que se propone el artífice de la conducta⁹¹. En este punto, algunos autores valoran que se trata de una protección anticipada del bien jurídico del régimen general, a través de un delito de peligro abstracto⁹².

⁸⁶ GARCÍA BELSUNCE (Dir.), *Tratado de Tributación*, T.I, Vol. 2, CABA, 2009, p. 516.

⁸⁷ BORINSKY/ GALVÁN GREENWAY/ LÓPEZ BISCAYART/ TURANO, *Régimen penal tributario y previsional: Ley 24.769 con las reformas de la Ley 26.735*, 2012, p. 151.

⁸⁸ GARCÍA BELSUNCE (Dir.), *Tratado de Tributación*, T. I, Vol. 2, CABA, 2009, p. 517.

⁸⁹ PALAZZI, Pablo A., *Delitos informáticos*, Ad- hoc, Bs. As., 2000, p. 230.

⁹⁰ ESPECHE, *Curso de derecho financiero*, 2019, p. 926.

⁹¹ GARCÍA BELSUNCE (Dir.), *Tratado de Tributación*, Tomo I, Vol. 2, CABA, 2009, p. 517.

⁹² BORINSKY/ GALVÁN GREENWAY/ LÓPEZ BISCAYART/ TURANO, *Régimen penal tributario y previsional: Ley 24.769 con las reformas de la Ley 26.735*, 2012, p. 152.

C. Tipo objetivo

En el tipo objetivo, este delito presenta la característica de ser un delito común⁹³. Sin embargo, como característica adicional asociada al autor, se ha señalado también que resultaría aquel que, naturalmente, cuente con posibilidad de acceso al banco de datos del fisco⁹⁴. Parte de la doctrina recalca que cuando se sancionó la conducta estaba dirigida principalmente a los funcionarios del propio organismo que, por su proximidad funcional, se presentaban como autores más plausibles de la conducta⁹⁵.

Sin embargo, con el transcurso del tiempo, los métodos de acceso –legítimos e ilegítimos– a las bases de datos han ido evolucionando, ampliándose las posibilidades y modos en los que terceros pueden realizar las conductas, por ejemplo, mediante un hackeo que permita obtener la clave fiscal de un tercero. Entonces, aquella apreciación respecto del autor ha perdido virtualidad. En adición, cuando el autor de la maniobra es un funcionario de la administración tributaria afectada, el legislador previó que tal circunstancia agrava el ilícito cometido⁹⁶.

En este punto, en lo que alude al supuesto fáctico de la conducta paradigmática, el autor del hecho nunca podría resultar el propio contribuyente, ya que, aunque cargue datos falsos, lo hace por medio de la vía habilitada al efecto, utilizando legítimamente su clave fiscal, cumpliendo con las previsiones formales de la norma administrativa. En efecto, las modificaciones intencionales y autorizadas no pueden ser consideradas violatorias de la integridad.

Un abordaje más normativo del injusto penal permite diferenciar las distintas conductas lesivas desde su fundamento y estructura en contraposición de lo que sería una mirada más fenomenológica o causalista del injusto penal.

Desde esta óptica, el injusto penal se define como infracción al deber de no lesionar o como una infracción a un deber de solidaridad por la especial situación en la que se halla el sujeto activo. Estas son las dos formas en que se define el injusto penal desde sus fundamentos, lo que trae aparejado consecuencias importantes en el ámbito de la participación delictiva y la comisión por omisión.

En palabras de Feijoo Sánchez “la cuestión de fondo es que existen dos modelos para construir el injusto penal e imputar el hecho descrito en la norma: bien a partir de la propia libertad

⁹³ BORINSKY/ GALVÁN GREENWAY/ LÓPEZ BISCAYART/ TURANO, *Régimen penal tributario y previsional: Ley 24.769 con las reformas de la Ley 26.735*, 2012, p. 152

⁹⁴ GARCÍA BELSUNCE (Dir.), *Tratado de Tributación*, Tomo I, Vol. 2, CABA, 2009, p. 516.

⁹⁵ GARCÍA BELSUNCE (Dir.), *Tratado de Tributación*, Tomo I, Vol. 2, CABA, 2009, p. 517 y RIQUERT, *Régimen penal tributario y previsional. Ley 27.430. Comentada, Anotada*, 2019, p. 220.

⁹⁶ Art. 12 del Régimen Penal Tributario (L. 27.430): “Las escalas penales se incrementarán en un tercio del mínimo y del máximo, para el funcionario o empleado público que, en ejercicio o en ocasión de sus funciones, tomase parte de los delitos previstos en esta ley”.

organizativa o bien a partir de la existencia de posiciones jurídicas que obligan a organizarse de forma solidaria con otros ámbitos de organización, derivándose de esa dualidad ciertas características en materia de codelinuencia”⁹⁷.

En efecto, dentro del ámbito del derecho penal económico y en particular del derecho tributario, existen delitos cuyo fundamento radica en la especial posición del sujeto activo como sucede con el obligado a tributar y declarar sus bienes ante el ente recaudador y que comete el injusto penal a partir de la frustración de una expectativa derivada de su rol social que excede el mero no lesionar. El desvalor de la conducta en estos delitos radica en que el sujeto activo defrauda la expectativa que deposita en él el Estado—que se plasma con el deber de veracidad—por lo que su ataque se realiza “desde adentro” en el sentido que se lesiona esa expectativa o deber de solidaridad. En el derecho penal económico hay que tener en cuenta que el injusto penal no siempre tiene que ver con un mejor dominio fáctico del autor sino con los especiales deberes vinculados al rol económico que detenta.

En cambio, el caso paradigmático es un injusto penal definido a partir de una lesión a un deber de respeto que se aleja de la infracción de un deber de solidaridad. El sujeto activo ataca “desde afuera” la relación o expectativa que deposita la hacienda pública respecto del sujeto obligado y el sujeto activo puede ser cualquier persona diferente en tanto no ejerza el rol de obligado. Aquella persona que ingresa ilegítimamente a los registros informáticos del fisco a través del portal de un contribuyente no se subroga en esa relación y tampoco está instrumentalizando al sujeto obligado, sino que afecta el bien jurídico “integridad de los registros fiscales” sin afectar ese “deber de veracidad” que solo detenta el sujeto obligado. Por ello, el caso paradigmático es un caso de infracción de deber negativo que lesiona o afecta el bien jurídico a partir de una agresión o ataque del sujeto activo que solo tenía el deber de abstenerse de realizar dicho ataque. De allí que el caso paradigmático está exento de las dificultades que presentan los delitos especiales con relación a la participación o la instrumentalización del autor cualificado.

1. La definición de los verbos típicos de la norma

Con respecto a la acción típica, el tipo se consuma con la ejecución de cualquiera de las acciones representadas por los verbos que contiene el dispositivo⁹⁸: (1) sustraer, (2) suprimir, (3) ocultar, (4) adulterar, (5) modificar e (6) inutilizar. El tipo penal identifica estas seis diferentes acciones como prohibidas, las cuales pueden ser llevadas de “de cualquier modo”, locución que da cuenta de que no se han impuesto restricciones para su ejecución.

⁹⁷ FEIJOO SÁNCHEZ, Bernardo, “Imputación objetiva en el Derecho penal económico y empresarial”, InDret, 2009, p. 17 (https://indret.com/wp-content/themes/indret/pdf/627_1.pdf; última visita: 15 de mayo de 2024).

⁹⁸ GARCÍA BELSUNCE (Dir.), *Tratado de Tributación*, Tomo I, Vol. 2, CABA, 2009, p. 516.

Estas acciones, al encontrarse expresa y taxativamente determinadas, no pueden ser ampliadas analógicamente, pues de otro modo se afectaría el principio de reserva de ley en materia penal (art. 18 CN⁹⁹), por eso deben ser precisamente definidas.

(1) “Sustraer” es apoderarse ilegalmente, en forma total o parcial, de una cosa¹⁰⁰. Se dice que sustrae “quien extrae o separa (con o sin violencia)”, existiendo diversas posiciones respecto de si el acto de sustraer requiere o no apropiación¹⁰¹.

(2) “Suprimir” es eliminar¹⁰² o hacer desaparecer¹⁰³. No requiere traslación del objeto y si bien es una acción comúnmente dirigida a soportes informáticos, es viable la posibilidad de efectuarla sobre registros documentales, a través de su destrucción¹⁰⁴.

(3) “Ocultar” es esconder¹⁰⁵, disimular¹⁰⁶ o encubrir¹⁰⁷. Evitar que algo sea visto o examinado¹⁰⁸. Esta circunstancia se ve claramente en el caso de bases informáticas donde el agente sólo oculta los datos en el propio sistema para evitar que se pueda acceder a ellos¹⁰⁹.

(4) “Adulterar” es incluir datos falsos¹¹⁰, falsificar¹¹¹. Adultera quien falsifica, en el caso de este hecho prohibido, los datos contenidos en el registro o el registro mismo¹¹².

(5) Modificar es transformar¹¹³, cambiar o alterar¹¹⁴, variar algo¹¹⁵ y, como tal, es una expresión receptiva de todas las restantes.

(6) “Inutilizar” es volver ineficaz¹¹⁶, nulo o vano un objeto¹¹⁷. Inutiliza quien lo hace inservible para su destino, sin destruirlo como objeto. Este modo probablemente sea identificado

⁹⁹ ESPECHE, *Curso de derecho financiero*, 2019, p. 924.

¹⁰⁰ GARCÍA BELSUNCE (Dir.), *Tratado de Tributación*, Tomo I, Vol. 2, 2009, p. 517.

¹⁰¹ BORINSKY/ GALVÁN GREENWAY/ LÓPEZ BISCAYART/ TURANO, *Régimen penal tributario y previsional: Ley 24.769 con las reformas de la Ley 26.735*, 2012, p. 153.

¹⁰² VILLEGAS, *Régimen Penal Tributario Argentino*, 2007, p. 363.

¹⁰³ GARCÍA BELSUNCE (Dir.), *Tratado de Tributación*, Tomo I, Vol. 2, 2009, p. 517.

¹⁰⁴ BORINSKY/ GALVÁN GREENWAY/ LÓPEZ BISCAYART/ TURANO, *Régimen penal tributario y previsional: Ley 24.769 con las reformas de la Ley 26.735*, 2012, p. 154.

¹⁰⁵ GARCÍA BELSUNCE (Dir.), *Tratado de Tributación*, Tomo I, Vol. 2, 2009, p. 517.

¹⁰⁶ RIQUERT, *Régimen penal tributario y previsional. Ley 27.430. Comentada, Anotada*, 2019, p. 222.

¹⁰⁷ BORINSKY/ GALVÁN GREENWAY/ LÓPEZ BISCAYART/ TURANO, *Régimen penal tributario y previsional: Ley 24.769 con las reformas de la Ley 26.735*, 2012, p. 154.

¹⁰⁸ VILLEGAS, *Régimen Penal Tributario Argentino*, 2007, p. 363.

¹⁰⁹ BORINSKY/ GALVÁN GREENWAY/ LÓPEZ BISCAYART/ TURANO, *Régimen penal tributario y previsional: Ley 24.769 con las reformas de la Ley 26.735*, 2012, p. 154.

¹¹⁰ VILLEGAS, *Régimen Penal Tributario Argentino*, 2007, p. 363 y GARCÍA BELSUNCE (Dir.), *Tratado de Tributación*, Tomo I, Vol. 2, 2009, p. 517.

¹¹¹ RIQUERT, *Régimen penal tributario y previsional. Ley 27.430. Comentada, Anotada*, 2019, p. 222.

¹¹² BORINSKY/ GALVÁN GREENWAY/ LÓPEZ BISCAYART/ TURANO, *Régimen penal tributario y previsional: Ley 24.769 con las reformas de la Ley 26.735*, 2012, p. 154.

¹¹³ GARCÍA BELSUNCE (Dir.), *Tratado de Tributación*, Tomo I, Vol. 2, 2009, p. 517.

¹¹⁴ BORINSKY/ GALVÁN GREENWAY/ LÓPEZ BISCAYART/ TURANO, *Régimen penal tributario y previsional: Ley 24.769 con las reformas de la Ley 26.735*, 2012, p. 154.

¹¹⁵ RIQUERT, *Régimen penal tributario y previsional. Ley 27.430. Comentada, Anotada*, 2019, p. 222 y VILLEGAS, *Régimen Penal Tributario Argentino*, 2007, p. 363.

¹¹⁶ GARCÍA BELSUNCE (Dir.), *Tratado de Tributación*, Tomo I, Vol. 2, 2009, p. 517.

¹¹⁷ VILLEGAS, *Régimen Penal Tributario Argentino*, 2007, p. 363 y

en mayor medida con casos que recaen sobre los registros en sí, que en los datos en él asentados¹¹⁸.

2. Registros y soportes físicos e informáticos. Su configuración

Las acciones típicas deben recaer sobre ciertos elementos específicos: registros o soportes que lleve el fisco, sean documentales o informáticos, y deben estar vinculados con obligaciones tributarias y/o previsionales¹¹⁹ de un obligado. Este punto es neurálgico para comprender si el caso paradigmático encuadra en el tipo penal. Se repasaron con anterioridad algunos autores y cierta jurisprudencia que se postulan en el sentido de que no se puede penalizar bajo esta figura, al tercero que ingresa sin autorización al usuario de un contribuyente e incorpora información, porque no consideran que ello importe adulterar o modificar un registro en los términos del tipo penal.

La ley penal tributaria, al referirse a los registros o soportes informáticos como objeto de protección, lo hace en paridad con el tradicional registro o soporte documental, con la cualidad de que deben ser de propiedad del fisco.

Siguiendo a las definiciones que proporciona la RAE¹²⁰, el término registro refiere tanto al documento que contiene los datos como al dato o asiento en sí mismo, es decir, de las inscripciones de actos que dejan constancia de nuevas circunstancias o cambios de interés para el ente recaudador. Desde la acepción informática se trata del conjunto de datos relacionados entre sí, que constituyen una unidad de información en una base de datos. Así, desde esta perspectiva por registro informático se entiende una colección de datos relacionados, almacenados en un sistema computacional, que puede ser recuperada, accedida y manipulada de manera organizada y sistemática. Los registros son la forma en que normalmente se almacenan los datos¹²¹.

Esta conceptualización es coherente con la distinción entre datos y registros, y ayuda a entender que el objeto de la conducta paradigmática es efectivamente un registro, en la medida en que un registro no es simplemente un dato aislado, sino un conjunto organizado de datos que adquiere relevancia para la administración tributaria en su función fiscalizadora.

¹¹⁸ BORINSKY/ GALVÁN GREENWAY/ LÓPEZ BISCAYART/ TURANO, *Régimen penal tributario y previsional: Ley 24.769 con las reformas de la Ley 26.735*, 2012, p. 154

¹¹⁹ BORINSKY/ GALVÁN GREENWAY/ LÓPEZ BISCAYART/ TURANO, *Régimen penal tributario y previsional: Ley 24.769 con las reformas de la Ley 26.735*, 2012, p. 154.

¹²⁰ Entre las definiciones: “lugar desde donde se puede registrar o ver algo”, “[e]n las diversas dependencias de la Administración pública, departamento especial donde se entrega, anota y registra la documentación referente a ellas” “asiento que queda de lo que se registra”, “Conjunto de datos relacionados entre sí, que constituyen una unidad de información en una base de datos”.

¹²¹ ELMASRI, Ramez/ NAVATHE, Shamkant B., *Fundamentos de Sistemas de bases de datos* (Traducción a cargo de José Manuel Díaz), 5.ª ed., Pearson Educación SA, Madrid, 2007, pp. 399 y ss. y 404.

El soporte es lo que sirve para dar apoyo. Es el material en cuya superficie se registra información, como el papel, la cinta de video, disco óptico, pero también se identifica con el dato contenido en aquel.

Hablar de soporte informático puede considerarse equivalente a hablar a soporte electrónico o digital, refiriéndose a los medios sobre los cuales se asientan los documentos (art. 77 del CP). Como contrapartida de documentos no soportados en papel sino en soportes electrónicos, Edwards refiere a ellos como “todo instrumento o medio técnico en el cual consten datos sobre obligaciones tributarias o previsionales”¹²².

En palabras de Catania “por soporte documental se hace alusión al instrumento en el cual se asienta algún dato y por registro documental al dato mismo; por registro y soporte informático, a la información registrada por medio de ordenadores y al soporte material que lo contiene”¹²³.

Carlos M. Giuliani Fonrouge y Susana C. Navarrine realizan una conceptualización sobre los soportes informáticos refiriéndose a ellos como documentos electrónicos en sentido estricto, que contienen la memoria en masa de documentos, cuya lectura no puede ser directa por el hombre sino por medio de adecuadas máquinas traductoras que hacen comprensibles las señales digitales producidas por el elaborador que posibilitan la registración de datos e información diversa en reemplazo de los tradicionales archivos¹²⁴.

La expresión soportes informáticos nos remite al concepto de banco o base de datos que puede definirse como un conjunto de datos pertenecientes a un mismo contexto y almacenados sistemáticamente para su posterior uso¹²⁵. En efecto, “un sistema de bases de datos “es básicamente un sistema computarizado para guardar registros”¹²⁶.

La introducción temprana de esta protección en el ámbito penal tributario (1997) se vincula con el valor jurídico que el documento –y su información contenida– producido o reproducido en soportes no tradicionales comenzó a tener para la administración tributaria. Desde épocas anteriores a la sanción de la norma prohibitiva, ya en sus resoluciones¹²⁷, se reconocía la importancia y necesidad de contar con un sistema informático que posibilitara el cumplimiento de los objetivos de la AFIP establecidos en las funciones operativas relacionadas con la aplicación, percepción y fiscalización de los gravámenes.

¹²² EDWARDS, *Régimen Penal Tributario. Leyes 24.765 y 24.769*; 2000, p. 69.

¹²³ CATANIA, *Régimen Penal Tributario. Estudio sobre la ley 24.769*, 2007, p. 219.

¹²⁴ GIULIANI FONROUGE/ NAVARRINE, *Procedimiento tributario y de la seguridad social*, 7.ª ed., Depalma, 1999, p. 257.

¹²⁵ BORINSKY/ GALVÁN GREENWAY/ LÓPEZ BISCAYART/ TURANO, *Régimen penal tributario y previsional: Ley 24.769 con las reformas de la Ley 26.735*, 2012, p. 155.

¹²⁶ DATE, Christopher J., *Introducción a los sistemas de bases de datos* (Traducción a cargo de Sergio Luis María Ruiz Faudón y otros), 7.ª Pearson Educación, México, 2001, p. 5.

¹²⁷ Por ej. Resolución General 2613/1986, 2733/1987, 3363/1991, 3703/1993, 3838/1994, 3905/1994, 3941/1995 y anexos, entre otras.

En definitiva, podemos afirmar que el registro también es un soporte y la referencia al soporte actúa como cláusula que permite incorporar como objeto sobre el que puede recaer el delito, cualquier base documental o informática del fisco, siempre que cumpla con el requisito de que sean relativos a las obligaciones tributarias o de los recursos de la seguridad social¹²⁸, y cuya alteración concierne a la situación fiscal de un obligado.

Entonces, cuando la norma penal refiere a estos registros no se remite exclusivamente a aquellos donde se asienta información relativa a los impuestos, tasas y contribuciones especiales¹²⁹, que constituyen las obligaciones tributarias en sentido material, sino también a las obligaciones tributarias formales en la medida en que haga a la situación fiscal de un obligado.

La protección brindada por la norma penal tributaria se centra en la integridad de los registros, entendidos como elementos que contienen y estructuran información vinculada con las obligaciones fiscales de los contribuyentes. En este sentido, la alteración de un registro no implica la simple modificación de un dato aislado, sino una intervención que compromete el sistema de información en su totalidad, afectando la veracidad y confiabilidad de las bases de datos sobre las cuales se sustenta la actividad del fisco.

La integración de la tecnología en los sistemas fiscales permitió una automatización y digitalización sin precedentes, lo que facilita la gestión de los tributos, pero también introduce riesgos significativos. Tal como advierte la doctrina contable¹³⁰, los registros informáticos pueden ser objeto de manipulación en diversas etapas del proceso: desde la entrada de datos hasta su conservación y salida. Este escenario presenta una amenaza directa a la integridad de los registros fiscales, lo que acentúa la necesidad de una adecuada protección penal frente a conductas que afecten la veracidad y confiabilidad de esos elementos. En este sentido, los riesgos tecnológicos identificados en la contabilidad tienen una estrecha correlación con los riesgos que enfrenta la administración tributaria en el entorno digital, siendo ambos ámbitos igualmente vulnerables a fraudes informáticos.

En los últimos años, el acceso y la interacción con las bases de datos han evolucionado, permitiendo la transmisión e información a través de plataformas digitales, como conexiones

¹²⁸ BORINSKY/ GALVÁN GREENWAY/ LÓPEZ BISCAYART/ TURANO, *Régimen penal tributario y previsional: Ley 24.769 con las reformas de la Ley 26.735*, 2012, p. 155.

¹²⁹ BORINSKY/ GALVÁN GREENWAY/ LÓPEZ BISCAYART/ TURANO, *Régimen penal tributario y previsional: Ley 24.769 con las reformas de la Ley 26.735*, 2012, p. 141.

¹³⁰ ESCOBAR, *Seguridad informática en los sistemas contables: Un análisis de los aspectos legales, normativos y tecnológicos de la seguridad de la información en el almacenamiento, procesamiento, control y resguardo de los registros contables* (Trabajo final Especialización en Seguridad Informática), UBA, 2013 (http://bibliotecadigital.econ.uba.ar/download/tpos/1502-0817_EscobarDS.pdf, última visita: 24 de septiembre de 2024) y cita a DUBOIS, “La Contabilidad Informática ¿Brinda Seguridad Jurídica en su actual implementación?”, Revista Errepar, DSE, t.XIII, julio de 2001, pag.7.

remotas o aplicaciones web. El incremento de herramientas informáticas las ha vuelto vulnerables a ingresos y usos no autorizados, como el que se reprime por este delito.

D. Tipo Subjetivo

Además del dolo, el tipo penal exige otro elemento subjetivo que opera como ultrafinalidad: el propósito específico en el autor de disimular la real situación fiscal de un obligado, que puede ser la propia, pero generalmente será la de un tercero¹³¹. Este elemento no tiene su correlato con el tipo objetivo porque actúa como tendencia interna, por lo que el tipo subjetivo excede el marco del tipo objetivo¹³². Es decir que estamos ante un delito de intención de resultado recortado: el autor tiene en miras un resultado que no es necesario alcanzar, consumándose con la acción.

Para algunos autores, el propósito perseguido por el autor de modificar la situación fiscal del obligado no supone que ello sea en beneficio de éste; podría serlo en su perjuicio. Valoración a la que adherimos¹³³. En efecto, resultan configurativas de este delito aquellas conductas que pretendan modificar la situación fiscal de una persona incluso cuando el objetivo sea que en los registros del fisco se refleje una deuda mayor a la real. Lo fundamental es que pretenda modificar aquella situación fiscal, el móvil que generó aquel propósito es irrelevante a nivel típico¹³⁴.

En estos términos, el autor de la conducta reprochada, tergiversa los registros o soportes documentales o informáticos de propiedad del fisco para que no se conozca la verdadera situación fiscal que tiene un contribuyente o responsable precisamente determinado en relación con sus obligaciones tributarias o de los recursos de la seguridad social¹³⁵.

Según la RAE, disimular es ocultar algo para que no se vea o para que parezca distinto a lo que es y, respecto de la situación fiscal, aquella corresponde a todos los aspectos que hacen a la realidad, estatus o posición que tiene un determinado contribuyente que resulta de interés para las funciones y objetivos de las administraciones tributarias. La situación fiscal refiere a información clave de los obligados que hace a su caracterización como sujeto tributario en la relación fisco-

¹³¹ GARCÍA BELSUNCE (Dir.), *Tratado de Tributación*, Tomo I, Vol. 2, 2009, p. 517.

¹³² BORINSKY/ GALVÁN GREENWAY/ LÓPEZ BISCAYART/ TURANO, *Régimen penal tributario y previsional: Ley 24.769 con las reformas de la Ley 26.735*, 2012, p. 156.

¹³³ Autores como AGÜERO ITURBE“ en *Alteración dolosa de registros y sistemas informáticos en el actual Régimen Penal Tributario*”, en ABOSO (Dir.), *Ciberdelitos - Análisis doctrinario y jurisprudencial*, 2022 rechazan esta apreciación y la consideran atípica cuando se genera una deuda falsa porque aunque la maniobra activa el mecanismo de cobro de una deuda inexistente, entiende que no menoscaba a la hacienda pública, en tanto no puede suponerse una intención de disimular la verdadera situación fiscal del contribuyente. En respuesta podemos indicar que: la conducta afecta gravemente la integridad de los registros tributarios, cuyo correcto funcionamiento es esencial para la administración fiscal como bien explica RETEGUI en “Uso no autorizado de la clave fiscal”, *Doctrina Penal tributaria y Económica Errepar*, Tº XV, junio de 2010, p.101-114. Estas acciones que distorsionan los registros y generan información falsa, impactan directamente en la gestión de tributos del Estado, lo que justifica plenamente su subsunción en este delito fiscal desde el punto del bien jurídico afectado.

¹³⁴ BORINSKY/ GALVÁN GREENWAY/ LÓPEZ BISCAYART/ TURANO, *Régimen penal tributario y previsional: Ley 24.769 con las reformas de la Ley 26.735*, 2012, pp. 156-157.

¹³⁵ ESPECHE, *Curso de derecho financiero*, 2019, pp. 924-925.

contribuyente: alude a su condición frente a los impuestos o regímenes impositivos, actividades económicas en las que se halle inscripto, fechas de inicio de actividades, obligaciones fiscales, sus cumplimientos e incumplimientos, domicilio fiscal, su calidad de empleador-empleado, su situación de riesgo, estado de su clave única de identificación tributaria, su facturación, etc.

En ese contexto, no debe reducirse a pensar que la real situación fiscal de un contribuyente se puede disimular sólo exteriorizando falsamente obligaciones impositivas o previsionales en declaraciones juradas, sino que también la ocultación del real estatus del contribuyente puede darse declarando altas o bajas en determinadas actividades económicas, modificándose la condición frente a los impuestos e incluso alterando su domicilio fiscal. Sobre esto último, un elemento como el domicilio fiscal, que parecería aisladamente tratarse de un mero dato, en el marco de las relaciones jurídicas tributarias -además de constituir para el contribuyente una obligación tributaria formal- hace a la situación fiscal de un contribuyente, en tanto aquel –entre otras cosas– define el ámbito espacial dentro del cual se produce el nexo entre el fisco y el contribuyente, erigiéndose como el punto de conexión que vincula al contribuyente con la actividad de la administración fiscal y viceversa¹³⁶. Se trata del lugar donde tienen efectos las notificaciones remitidas por el organismo fiscal a cargo de la recaudación de los tributos en todo tipo de actuación administrativa, además y de ser uno de los lugares donde pueden enviarse inspecciones para determinar el cumplimiento de las obligaciones fiscales. En efecto, las leyes tributarias traen disposiciones específicas sobre domicilios, a fin de que el fisco pueda cumplir sus funciones de recaudación, verificación, fiscalización y determinación de las obligaciones fiscales, y a los contribuyentes y responsables¹³⁷ de modo más eficiente.

En contraposición a lo dicho, el objetivo de simulación de cualquier otra situación o información no fiscal (por ej., estadística), no se adecuará al tipo penal descripto.

E.La intangibilidad de los registros y soportes del fisco como objetivo de protección y como modo de evitar perjuicios contra la hacienda pública

Tal como fuera presentado, a nivel general, el delito que nos ocupa, al estar inserto en una ley especial, comparte el bien jurídico que aquella tutela¹³⁸, pero a su vez, en lo particular, apunta a brindar protección a la información o datos que contienen los registros o soportes documentales o informáticos de las administraciones tributarias.

¹³⁶ DIAZ ORTIZ, José A “Indisponibilidad del domicilio fiscal”, *Revista Impuestos*, 2007-10, mayo, p. 1029 citado en ESPECHE, *Curso de derecho financiero*, 2019, p. 552.

¹³⁷ ESPECHE, *Curso de derecho financiero*, 2019, p. 551.

¹³⁸ AGÜERO ITURBE, *Alteración dolosa de registros y sistemas informáticos en el actual Régimen Penal Tributario*, en ABOSO (Dir.) *Ciberdelitos - Análisis doctrinario y jurisprudencial*, 2022.

En palabras de Riquert, la figura intenta preservar la intangibilidad de los registros o soportes documentales o informáticos del fisco, en la medida que se encuentren ligados con obligaciones de orden tributario o con recursos destinados al sistema de la seguridad social. La preocupación directa por la intangibilidad de la información es la que, indirectamente, procura evitar que se afecte la hacienda pública y los recursos de la seguridad social¹³⁹.

Esa protección no debe pensarse en cuanto al valor que tiene en sí misma la información, sino en la medida en que aquella afecta la actividad fiscalizadora del fisco, pues el fisco utiliza esa información como uno de sus principales parámetros de contralor¹⁴⁰ y de gestión de tributos.

Si consideramos que las acciones tipificadas en esta norma atentan contra la actividad de contralor de los organismos fiscales, va de suyo que ello afecta al sistema de recaudación normal de ingresos de tributos¹⁴¹.

La integridad de los datos o de la información asegura que no han sido alterados, modificados, sustraídos, inutilizados, ocultados o suprimidos. Las normas de la serie ISO 27000, centradas en la gestión de la seguridad de la información, subrayan la importancia de salvaguardar la integridad de los datos en todo el ciclo de vida de la información, garantizando que los registros almacenados en las bases de datos permanezcan completos y sin manipulaciones no autorizadas.

El hardware, el software y los mecanismos de comunicación deben trabajar coordinadamente para mantener y procesar los datos correctamente, asegurando que lleguen a sus destinatarios sin alteraciones. Para lograr la integridad de la información, se deben limitar los permisos de los usuarios y reducirlos al mínimo indispensable¹⁴². De esta manera, puede afirmarse que se intenta asegurar que la información almacenada en cualquier tipo de base de datos o sistema informático sea precisa, completa, consistente y confiable.

Bajo estas premisas, la confianza en que la información contenida en los registros o soportes del organismo haya sido efectivamente proporcionada por el contribuyente, tercero obligado o usuario autorizado es fundamental para la correcta administración de los tributos. Esta confianza incluye la certeza de que las individualizaciones o categorizaciones en los distintos padrones impositivos o previsionales (como los de riesgo o deudores) –que se nutren en parte de esos

¹³⁹ BAIGÚN /ZAFFARONI (Dir.), “Código Penal y normas complementarias, análisis doctrinal y jurisprudencial”, Tomo XIII, Hammurabi, Bs.As., 2015, pp. 464-465, citado en AGÜERO ITURBE, *Alteración dolosa de registros y sistemas informáticos en el actual Régimen Penal Tributario*, en ABOSO (Dir.) *Ciberdelitos - Análisis doctrinario y jurisprudencial*, 2022, p. 508.

¹⁴⁰ AGÜERO ITURBE, *Alteración dolosa de registros y sistemas informáticos en el actual Régimen Penal Tributario*, en ABOSO (Dir.) *Ciberdelitos - Análisis doctrinario y jurisprudencial*, 2022.

¹⁴¹ AGÜERO ITURBE, *Alteración dolosa de registros y sistemas informáticos en el actual Régimen Penal Tributario*, en ABOSO (Dir.) *Ciberdelitos - Análisis doctrinario y jurisprudencial*, 2022.

¹⁴² En este punto, la AFIP ha reforzado acciones, estableciendo niveles de seguridad de las claves según las funciones habilitadas al usuario, e incluso se dispuso el uso de un dispositivo token para determinados niveles de seguridad.

registros– reflejarán una situación fiscal real y compatible con el comportamiento fiscal exteriorizado por los ciudadanos.

En decir que, más allá de la incidencia en la recaudación tributaria que tiene el procesamiento de la información contenida en los soportes documentales e informáticos del fisco, la norma apunta a castigar los ataques que pueden sufrir los registros que contienen datos con relevancia tributaria para crear una imagen falsa –distinta de la verdadera situación fiscal exteriorizada por el contribuyente–que imposibilite o entorpezca el conocimiento del fisco de esa realidad¹⁴³.

Habiendo examinado la protección de la intangibilidad de los registros fiscales como un medio clave para evitar perjuicios contra la hacienda pública, es necesario ahora abordar otro aspecto crucial para la interpretación de la figura: su relación con otros delitos penales. Estas circunstancias proponen una mirada útil y a su vez ofrecen fundamentos para sostener que las decisiones de ciertos tribunales que optaron por aplicar otras figuras penales a la conducta paradigmática, en lugar del delito fiscal, no abarcan plenamente su disvalor.

F. Relación concursal con otros delitos penales

Sin perder de vista la autonomía de la figura, podemos apreciar que, según la modalidad de la conducta es posible adecuarla típicamente en otros delitos del código penal. En tal caso, corresponderá apelar al análisis de las leyes concursales de acuerdo al supuesto de pluralidad delictiva que se verifique en el caso concreto.

Podríamos estar frente a maniobras que concurren ideal, material o de modo aparente con el delito de evasión, con la asociación ilícita fiscal, el delito de daño agravado del artículo 184, inciso 5° en función del artículo 183, el lavado de activos, defraudaciones, falsedades documentales, acceso e inserción de datos en un archivo de datos personales, acceso no autorizado a un sistema o dato informático restringido del artículo 153 bis o la violación de documentos del artículo 255 del CP. Incluso podría relacionarse con el contrabando, en la medida que se valore que las obligaciones tributarias incluyen los gravámenes aduaneros y esos registros alterados se vinculen con tributos aduaneros.

Respecto al delito previsto en el artículo 153 bis del CP, es importante destacar que esta figura penal, considerada un delito informático, está diseñada para proteger a cualquier sistema o dato informático de acceso restringido de ingresos ilegítimos. Aunque la conducta que reprime se consuma con el mero acceso no autorizado, su relación con el delito de adulteración dolosa de registros o soportes informáticos radica en que, en muchos casos, dicho acceso ilegítimo –que pune anticipadamente esta norma– puede ser un paso previo necesario para llevar a cabo las

¹⁴³ RETEGUI, Alejandro R, “Uso no autorizado de la clave fiscal”, *Doctrina Penal tributaria y Económica Errepar*, Tº XV, junio de 2010, p.101-114

conductas típicas sancionadas por la ley penal tributaria. En este sentido, la violación de sistemas informáticos puede entenderse como una antesala a la ejecución de maniobras fraudulentas más complejas, como ser aquellas dirigidas a la modificación o adulteración de registros fiscales. Por ello, en este trabajo se criticó la condena emitida en la causa FSM 32224/2014, por considerar exigua la calificación atribuida a los hechos (art. 153 bis CP).

Al evaluarse una posible concurrencia de las figuras, este delito informático de acceso indebido debe ser desplazado por el delito fiscal, porque su estructura presenta una relación de subsidiariedad, que implica que este delito se aplique únicamente si el hecho cometido no importa un delito más severamente penado o bien, porque emerge el principio de especialidad que rige en la materia penal tributaria.

Los casos abordados en la jurisprudencia referidos a la conducta paradigmática ilustran claramente los puntos de contacto que existen entre la figura de la alteración dolosa de registros y el delito tipificado en el artículo 153 bis del CP. No es casual que algunos tribunales reduzcan el encuadre de estos casos a esa figura o que esta subsunción fuera discutida entre distintas instancias judiciales. En numerosos fallos, se observó que el acceso ilegítimo al sistema informático del fisco resultó el medio utilizado para perpetrar la alteración de registros fiscales, lo que evidencia la interrelación entre ambos delitos y la necesidad de un tratamiento judicial uniforme que contemple adecuadamente estas interacciones en orden al principio de especialidad.

La figura también guarda similitudes con el delito del artículo 255 del CP que reprime a quien sustrajere, alterare, ocultare, destruyere o inutilizare en todo o en parte objetos destinados a servir de prueba ante la autoridad competente, registros o documentos confiados a la custodia de un funcionario público o de otra persona en el interés del servicio público. Al respecto, podría decirse que el objeto de protección presenta una relación de género y especie. Así, mientras que el artículo 255 del CP está destinado a reprimir la afectación de cualquier registro o documento bajo la custodia de un funcionario, la alteración dolosa reprime aquella acción cuando está dirigida a determinados registros del fisco. La nota que los distingue es el particular propósito requerido por el tipo estudiado¹⁴⁴. Así, constituye un caso de concurso aparente de leyes también desplazado por el principio de especialidad.

Cualquiera de las circunstancias descriptas y la posibilidad de que las conductas encuadrables en el delito de alteración se engloben en maniobras más complejas (como hemos visto al tratar la jurisprudencia) no le resta autonomía a la figura delictiva. En todo caso, corresponderá apelar a las reglas concursales y prestar especial atención a la exégesis interpretativa de las normas penales e infraccionales tributarias. Estas normas interpelan a la

¹⁴⁴BORINSKY/GALVÁN GREENWAY/LÓPEZ BISCAYART/TURANO, *Régimen penal tributario y previsional: Ley 24.769 con las reformas de la Ley 26.735, 2012*, p. 157.

aplicación exclusiva de las disposiciones penales tributarias basándose en el principio de especialidad dentro de la teoría del concurso aparente de leyes.

VII. Alteración dolosa de registros como un delito con aristas informáticas

Por las precisiones que se fueron realizando a lo largo de esta investigación, podemos sostener que el delito de adulteración dolosa de registros y soportes fiscales, en el contexto actual, comparte muchas de las características definitorias de lo que se considera un delito informático¹⁴⁵ y guarda una relación clara con el bien jurídico que esta categoría protege: la información¹⁴⁶.

Los avances de las tecnologías y, particularmente, de las tecnologías vinculadas a la información y las comunicaciones impactaron y atravesaron todos los planos de la sociedad (estructuras intrafamiliares, empresariales, relaciones internacionales, forma de organización del Estado y todo tipo de organizaciones). Esta realidad generó nuevas maneras de comunicarse, relacionarse, lo que se refleja también en la interacción de los ciudadanos con el Estado. En una época donde la gran mayoría de la administración tributaria opera a través de plataformas digitales¹⁴⁷, el acceso y manipulación de los registros fiscales son, en esencia, acciones que involucran directamente sistemas informáticos. La adopción del sistema de clave fiscal, que actúa como una credencial digital indispensable y personal, hizo que la gestión fraudulenta de estos registros implique una intervención directa en entornos tecnológicos altamente protegidos.

El caso del robo masivo de las claves fiscales, es una muestra de cómo los avances tecnológicos -además de facilitar la administración tributaria- amplían las oportunidades para la criminalidad, lo que acentúa la importancia de interpretar adecuadamente estas conductas.

Los delitos informáticos se caracterizan por la utilización de tecnologías de la información para cometer acciones ilícitas que comprometen la integridad, confidencialidad y disponibilidad de datos y sistemas y, en la actualidad, tienen gran repercusión en la criminalidad económica pues colisionan con una economía globalizada que emplea operaciones comerciales, transacciones bancarias virtuales, así como sistemas informáticos.

El delito fiscal bajo estudio encarna estos elementos al involucrar, entre sus conductas, la adulteración (en tanto falsificación) y/o la modificación no autorizada de registros o soportes

¹⁴⁵ Si bien se ensayan múltiples definiciones, cabe destacar la que provino del Comité de expertos de la OCDE, en donde en 1983 se conceptualizó al delito informático como “*cualquier comportamiento antijurídico, no ético o no autorizado, relacionado con el procesado automático de datos y/o transmisiones de datos*”. Además, “*existe un consenso en aceptar a la categoría de los delitos informáticos como el reflejo de una nueva forma de criminalidad que se relaciona directamente con el uso o la intermediación de un elemento o dato informatizado*” conf. VINELLI VERAU, Renzo, “Los delitos informáticos y su relación con la criminalidad económica”, *Ius Et Praxis*, num. 53, 2021, pp. 95-110 (<https://doi.org/10.26439/iusetpraxis2021.n053.4995>; última visita: 24 de septiembre de 2024).

¹⁴⁶ Los delitos informáticos son catalogados habitualmente como pluriofensivos y, si bien, cada figura tutela distintos bienes en particular, la información es considerada como el bien jurídico general que esta clase de delitos atacan (conf. TOBARES CATALÁ/ CASTRO ARGÜELLO., *Delitos informáticos*, Advocatus, 2010, pp. 120-122).

¹⁴⁷ SFERCO, *Régimen penal tributario comentado*, 2020, p. 112.

esenciales para la administración tributaria. Este delito no solo implica un acceso indebido capaz de conculcar la confidencialidad, sino que también pone en peligro la veracidad y confiabilidad de determinada información almacenada, afectando el bien jurídico específico tutelado por el delito fiscal y el general protegido por el RPT.

Para responder a los apremios de las sociedades tecnológicas, la teoría del derecho cuenta con relevantes aportes de la informática jurídica. Las acciones delictivas, como el uso indebido de la clave fiscal o la manipulación remota de bases de datos, reflejan una convergencia entre lo técnico y lo jurídico que debe ser abordada de manera integral. Es decir que, el hecho de que este delito comparta características con los delitos informáticos no solo refuerza su relevancia en el entorno digital actual, sino que también sugiere que para su interpretación no basta con aplicar exclusivamente criterios extrapenales del derecho tributario. Es fundamental acudir a las explicaciones técnicas del ámbito informático, las cuales proporcionan una visión más completa y precisa de las conductas involucradas. Esta dualidad interpretativa es esencial para asegurar que la aplicación de la ley sea justa y adecuada, considerando tanto los aspectos normativos como los detalles técnicos de las conductas presuntamente delictivas ejecutadas en estos entornos.

Reflejo claro de lo expuesto resultan los lineamientos e interpretaciones que, por ejemplo, acercan las normas ISO 27000 respecto de las propiedades de la seguridad de la información, donde justamente emergen definiciones para la confidencialidad e integridad. Todos ellos conceptos de interés, que coadyuvan a hacer más palpable la identificación de si una determinada acción es capaz de afectar estas propiedades. En efecto, para estos compendios, la integridad resguarda la exactitud y totalidad de la información. Su objetivo es proteger que la información no pueda ser modificada o que al ser modificada pueda detectarse, e incluye también protección contra la creación, suplantación, modificación y la eliminación de datos sin autorización.

Por último, la especialización del delito de adulteración dolosa de registros fiscales, enfocada en la protección específica de la información vinculada a obligaciones tributarias y previsionales, destaca su importancia en la era digital. Aunque la ley de delitos informáticos (L. 26.388) amplió el marco legal para abordar las conductas relacionadas con la tecnología y, de allí se entiende que algunos tribunales hubieran realizado encuadres jurídicos en las figuras como el 153 bis, 157 bis o 184 inc. 5 del CP, la protección ofrecida por este tipo sigue siendo esencial y opera una relación de especialidad debido a su enfoque preciso en la integridad de los registros fiscales, lo que lo convierte en un pilar fundamental para mantener la confianza y el correcto funcionamiento del sistema tributario en un entorno cada vez más digitalizado.

VIII. Análisis final sobre la conducta paradigmática

Hemos visto cómo en el ámbito de la jurisprudencia y la doctrina el debate sobre la adecuación típica de la conducta paradigmática en el delito de adulteración dolosa de registros fiscales ha generado diversas interpretaciones. Esta inseguridad jurídica genera incertidumbre en los ciudadanos sobre las condiciones en las que se penaliza o no una conducta, lo que precisa ser corregido para no transgredir el principio de igualdad: los operadores jurídicos deben ejercer debidamente, según sea lo que determine la interpretación de la norma, el poder punitivo estatal.

Mientras que las posturas que rechazan esta adecuación típica en la jurisprudencia, en su mayoría, poco contribuyen a este estudio, las opiniones de la doctrina analizada que niegan la subsunción elaboran una respuesta con un desarrollo argumental al que aquí se pretendió superar de modo de reforzar la posición contraria que sí congloban esta figura, coincidente con las decisiones judiciales mayoritarias.

Como faro debe tenerse siempre presente que, en derecho penal, los comportamientos que pueden considerarse constitutivos de delitos deben determinarse con la mayor precisión posible, y esta descripción comunicativa debe ser expresada de manera precisa y clara, conforme al principio de legalidad que emana del artículo 18 de la Constitución Nacional¹⁴⁸.

En este punto, entendemos que el delito fiscal analizado sanciona a los comportamientos que afecten la integridad de la información relevante para la recaudación, fiscalización y adecuada gestión tributaria que se asienta en los registros pertenecientes al fisco. Consecuentemente, la transferencia electrónica de datos realizada ilegítimamente impacta en estos activos informáticos y los afecta en el sentido de la norma, al comprometer la veracidad de su contenido en punto a su exactitud y autenticidad, a partir de la agresión perpetrada por quien tenía el deber de abstenerse de realizar ese ataque –supuesto normativo diferenciado de aquella introducción legítima de información insincera perpetrada en quebrantamiento del deber de veracidad que detenta el sujeto obligado–.

La exactitud y fiabilidad de que la información efectivamente corresponde a los contribuyentes por haberse reunido mediante el normal procedimiento de recolección y aportada por aquellos –o a quien se autorice– en el marco de sus deberes de autodeterminación y atribuible como manifestación de su voluntad, son esenciales para que no se erosionen las tareas de recaudación, fiscalización y gestión de tributos.

Las acciones típicas repasadas dan cuenta que el legislador consideró que cualquier alteración sobre registros o soportes dirigida a dificultar el conocimiento real de las actividades,

¹⁴⁸ ARCE AGGEO, *Derecho Penal. Parte General. Enfoque sistémico desde una teoría comunicativa del delito*, Cathedra Jurídica, Bs. As., 2011, p. 5.

ingresos, gastos, bienes, domicilio, relaciones laborales y todo lo tendiente a disimular la situación tributaria de un contribuyente (sea al que le pertenece la clave fiscal o a aquellos con los cuales surge relacionado mediante sus operaciones exteriorizadas), debe ser castigado para proteger la intangibilidad de los registros del fisco y, de manera mediata, la hacienda pública.

Es que la definición del bien jurídico juega un papel fundamental a la hora de interpretar esta figura y sus alcances¹⁴⁹. La adecuada gestión de la información tributaria garantiza la transparencia del sistema, protege los derechos de los contribuyentes y fortalece la capacidad del Estado para cumplir con sus funciones sociales y económicas. Este análisis tributario resulta fundamental para comprender las implicancias penales asociadas a la adulteración o modificación de la información fiscal y en definitiva a la punibilidad de la conducta.

La protección de la información es tan crucial para el fisco que a ciertos usuarios se les aplican procesos de autenticación especiales, utilizando mecanismos de seguridad tecnológica de máxima eficacia, para garantizar la autoría de los registros informáticos y minimizar el impacto que podría causar la introducción de datos falsos por un tercero¹⁵⁰.

En el ámbito de la AFIP se concentran numerosos archivos, registros y bases de datos¹⁵¹, que desde la sanción de la ley 25.236 son llevados de acuerdo a esas disposiciones. Estos recursos permiten al fisco realizar un seguimiento detallado de las obligaciones tributarias y previsionales, y asegurar el cumplimiento normativo por parte de los contribuyentes.

Si bien los datos tributarios alojados en las bases fiscales deben ajustarse a lo establecido en el artículo 4 de la ley 25.236 y cuentan con esa protección, la ofensa que se genera cuando se manipula esta información va más allá de tal confidencialidad y afecta directamente al fisco en su capacidad de recaudar, fiscalizar y gestionar. Puntualmente, este delito fiscal se erigió a fin de proteger esta afectación supraindividual que trasciende la ofensa a la confidencialidad.

En cuanto al elemento normativo registro, sobre el cual recaen las acciones, los autores debatidos intentaron diferenciarlo del concepto de dato para argumentar que la conducta paradigmática no lo involucraba. Sin embargo, esta distinción además de no ser relevante a los fines del análisis jurídico no resulta precisa ni acorde a los activos informáticos que efectivamente involucra la ejecución de la conducta paradigmática.

En realidad, la relación entre un dato y un registro informático radica en cómo se estructura y organiza la información dentro de un sistema computacional. Un dato es una representación simbólica de un hecho, valor o entidad que puede ser procesado por una computadora y por sí

¹⁴⁹ MOJICO, “Las fronteras del engaño en el delito de evasión tributaria” en ZIFFER (Dir.), *Jurisprudencia de Casación Penal*, Tomo 11, 2018, pp. 133-212.

¹⁵⁰ Ver, en ese sentido, RG AFIP 2071/2006.

¹⁵¹ ESPECHE, *Curso de derecho financiero*, 2019, p.782.

solo no tiene contexto ni significado completo. Un registro generalmente contiene múltiples datos que, al estar organizados y asociados de determinada manera, representan información asequible sobre un objeto, evento o entidad. En otras palabras, los datos individuales se agrupan y organizan dentro de un registro informático para formar conjuntos coherentes de información y registrar es la acción que se refiere a almacenar algo o a dejar constancia de ello en algún tipo de documento. De allí que la información que se almacena en los sistemas informáticos de la AFIP, compuesta por los datos e información que son aportados por los contribuyentes y terceros, o creados por el propio organismo a partir de aquellos, cumple con esta noción de registros y está protegida en punto a su integridad.

En el contexto de la AFIP, la información del contribuyente está organizada y almacenada como parte de un registro informático que contiene múltiples datos interrelacionados. Cada transacción realizada mediante los sistemas habilitados dando cuenta de determinada situación fiscal queda registrada en la base de datos del ente. Si los datos se introducen incorrectamente su registro será inexacto y esas imprecisiones dañan su integridad¹⁵². En este sentido, podemos usar el ejemplo de la modificación ilegítima del domicilio fiscal, lo que no es simplemente cambiar un dato aislado, sino que implica manipular información dentro de una estructura más amplia y compleja.

El registro del fisco relativo al contribuyente en el momento 1, se ve modificado cuando el tercero ingresa ilegítimamente al portal de ese contribuyente y realiza, por ejemplo, altas en una determina actividad comercial, declaraciones impositivas o exterioriza relaciones laborales ficticias. El fisco, una vez concretada esa acción observará que en sus sistemas surge registrado que ese contribuyente ha exteriorizado obligaciones que reflejan el supuesto desarrollo de una actividad, un determinado nivel de ingresos, gastos, empleados a su cargo, todo lo cual configura el perfil que el fisco reconoce como perteneciente a aquel y los sujetos vinculados. En efecto, el registro del organismo en ese momento 2 es distinto al del momento 1, generado por la escritura realizada en la base de datos a partir de las transmisiones de datos ejecutadas por el tercero que ilegítimamente cargó información falsa.

Bajo esas consideraciones es que tampoco se coincide con la jurisprudencia de la CNAPE que exige para tener por configurado el delito cuando se desarrolla la conducta paradigmática que aquella recaiga sobre datos o documentos preexistentes. El hecho de que un contribuyente no registre información fiscal no excluye la posibilidad de que se cometa el delito fiscal. Por el contrario, la inexistencia de inscripciones forma parte de la situación fiscal que el erario reconoce del contribuyente. Es decir, la ausencia de declaraciones juradas o la no inscripción

¹⁵² OZ, Effy. *Administración de los Sistemas de Información* (Traducción a cargo de Miguel Ángel MARTÍNEZ SARMIENTO), 5.ª ed., México, Cengage Learning Editores 2008, pp. 219/221.

en tributos o como empleador, hace a la situación fiscal de un sujeto. Por lo tanto, una alteración dolosa en su modalidad adulteración mediante la incorporación de nuevos registros que exterioricen lo contrario -en tanto refieran a obligaciones tributarias o previsionales- afectará la integridad de la información del fisco. Estas breves conceptualizaciones permiten entender por qué parte de la doctrina afirma acertadamente que la inclusión de datos o documentos falsos se relaciona con la conducta de adulteración¹⁵³.

Hecha esta salvedad, en definitiva, desde la perspectiva de este trabajo, las opiniones cuestionadas se asientan en construcciones forzadas de lo que debe considerarse registro informático en el contexto fiscal, que no resulta armónico con los antecedentes administrativos tributarios, lo que establece la norma ni la realidad tecnológica en la que aquella se erigió.

Otro tópico a destacar desde la órbita técnica, es el hecho de que, en contraposición a lo afirmado por la doctrina criticada, la conducta paradigmática implica efectivamente un acceso a las bases de datos del fisco que, en sintonía con ciertas posturas, es tal acceso lo que posibilitaría al autor a realizar las acciones típicas¹⁵⁴. Los registros como estructura organizada de datos pueden ser creados, modificados y mantenidos habitualmente mediante sistemas de gestión de bases de datos¹⁵⁵. De allí que se entienda que el acceso a esas bases de datos del fisco es lo que permitiría la comisión del delito.

Como ya hemos precisado, originalmente, el personal del organismo era quien más comúnmente tenía acceso a estos registros y de allí que se evaluara que probablemente aquellos serían los autores de este delito o bien cualquier persona que lograra acceder físicamente al lugar también podía realizar esa conducta.

Hoy en día, con el acceso remoto y otras tecnologías, las modalidades de acceso a estos registros han cambiado y se han diversificado las maneras en que una persona puede estar en condiciones de alterarlos. Las bases de datos modernas permiten múltiples métodos de acceso y modificación de datos, incluyendo consultas directas y procesos automatizados¹⁵⁶.

El portal fiscal de acceso a contribuyentes de la AFIP es una interfaz. En este caso, se trata de una interfaz web que permite a los contribuyentes interactuar con los sistemas de la AFIP para realizar diversas tareas relacionadas con sus obligaciones fiscales.

Contrariamente a lo que afirmaron algunas opiniones aquí analizadas, las acciones realizadas mediante la interfaz del usuario de AFIP sí impactan y modifican el estado de los registros en la base de datos del fisco, con los límites y alcances que el nivel de seguridad y

¹⁵³ CATANIA, *Régimen Penal Tributario. Estudio sobre la ley 24.769*, 2007, pp. 218-219.

¹⁵⁴ GARCÍA BELSUNCE (Dir.), *Tratado de Tributación*, Tomo I, Vol. 2, CABA, 2009, p. 516.

¹⁵⁵ ELMASRI, Ramez/ NAVATHE, Shamkant B., *Fundamentos de Sistemas de bases de datos*, 2007, p. 35.

¹⁵⁶ ELMASRI, Ramez/ NAVATHE, Shamkant B., *Fundamentos de Sistemas de bases de datos*, Madrid, 2007, p. 58.

autorización del usuario permite. Estos accesos suelen estar controlados mediante sistemas de autenticación y autorización. En efecto, la visualización de la información que realiza un determinado usuario a través de los distintos servicios o aplicativos ha sido recuperada de esas bases de datos, donde se encuentra alojada. Un usuario de una interfaz puede acceder a un registro informático siempre que tenga los permisos necesarios y aquella esté diseñada para permitir dicho acceso.

El tercero que ingresa al sistema utilizando las autorizaciones de vista y modificación disponibles, lo realiza dentro de los límites permitidos por las políticas de seguridad y los controles de acceso establecidos, pero ello no es sinónimo de que esas acciones fueron realizadas legítimamente ni por los mecanismos establecidos reglamentariamente que indican la autenticidad de los datos transmitidos conforme a la identificación de usuario.

Siguiendo con el análisis, las exigencias respecto de modalidades de ejecución que importen vulneraciones técnicas o la extensión de una afectación no descriptas en el tipo penal también deben desecharse. De la literalidad de la norma no aparece como requisito que ese registro informático deba ser alterado en su totalidad ni que las acciones importen vulneraciones técnicas de los sistemas. Basta que se vea comprometida la exactitud y la integridad de los datos específicos que componen y constituyen ese registro, como sucede al realizar nuevas transacciones con el sistema que importe la inserción de datos en los registros que se alojan mediante los sistemas computacionales.

Este trabajo ensayó una crítica a la posición que entiende que este delito fiscal se produce exclusivamente cuando se vulnera del sistema mediante técnicas de “hackeo”. Al articular el estudio de este delito con una reflexión sobre las formas de desarrollo tecnológico pudimos visualizar perspectivas que los casos aun no dan cuenta, más allá que también observamos y profundizamos sobre casos que confirman que el hackeo no es el único supuesto fáctico que infringe la norma: principalmente la conducta paradigmática y, en menor medida, el supuesto de colusión interna, donde empleados del fisco utilizando sus propios usuarios accedieron a los datos y los modificaron maliciosamente, lo que puede obedecer a motivos personales, financieros o sobornos.

Al respecto, la locución “de cualquier modo” utilizada en la norma implica que puede quedar englobada cualquier forma de alteración no autorizada, incluyendo el uso ilegítimo de credenciales fiscales para ingresar y modificar datos en los registros de la AFIP. A su vez, la redacción de este delito de peligro tampoco exige que la alteración que se realice afecte íntegramente a todo el registro, que exista una suplantación que importe la desaparición del dato anterior, ni que la conducta punida sea capaz de borrar las pistas informáticas que hubieran

generado esos ingresos y alteraciones registrales. Claro está que tampoco se exige que se logre disimular la real situación fiscal de un obligado, más allá que ese sea el propósito del autor.

En línea con ello, al no identificarse limitaciones en los medios comisivos, la diferenciación entre *front-end* y *back-end* que ensaya el sector de la doctrina cuestionado sólo sería de utilidad para ensayar posibles supuestos de ingresos y ataques a esos registros.

En este punto, sin perder de vista que los únicos antecedentes jurisprudenciales hallados refieren a la utilización de usuarios de un contribuyente –conducta paradigmática– o de funcionarios de AFIP a los servicios habilitados, pueden pensarse en otras diversas maneras en que los registros o soportes informáticos de la AFIP podrían ser afectados maliciosamente en los términos de la conducta prohibida.

Una opción, podría ser mediante el acceso no autorizado a la base de datos por medio de inyección de SQL. Este supuesto se trata de un ataque en donde el autor inserta comandos SQL maliciosos en una entrada de datos que se envía a la base de datos, permitiéndole al atacante modificar o eliminar registros.

Otro supuesto en el que podemos reflexionar es la utilización por parte de terceros de credenciales de administradores de bases de datos (que podrían ser usuarios pertenecientes a funcionarios del propio organismo o no, dependiendo cómo se gestione esa base de datos), los cuales podrían ser obtenidas mediante phishing, ingeniería social o técnicas de hacking (como un ataque de interceptación de comunicaciones *Man in The Middle*) para acceder y modificar datos directamente mediante el *back-end*.

Cabe aclarar que estas técnicas de obtención de credenciales son aquellas que también podrían utilizarse para la apropiación de claves fiscales de los contribuyentes o de las contraseñas de los usuarios del fisco para luego realizar modificaciones o adulteraciones en los registros, conforme la conducta paradigmática. El organismo fiscal constantemente efectúa alertas y comunicados¹⁵⁷ por maniobras fraudulentas en redes sociales y con correos falsos enviados en nombre del organismo y, en efecto, hace unos pocos meses se conoció la ya mencionada masiva filtración de claves fiscales ofertadas en la *dark web*. Aquí, es preciso tener en cuenta que las técnicas de ataque, como la inyección SQL y el *phishing*, siguen siendo métodos comunes para comprometer sistemas de información y acceder a datos no autorizados.

Otra forma posible de ataque podría ser a través de la explotación de vulnerabilidades del software de la base de datos o de los sistemas, mediante un *exploit* (que es un software, fragmento de datos o secuencia de comandos) y así ganar acceso y modificar, dañar o destruir

¹⁵⁷ https://servicioscf.afip.gob.ar/publico/sitio/contenido/novedad/ver.aspx?id=3648,*.*/*ver.aspx?id=3141.

los registros o bien mediante el uso de *malware*. En este último supuesto, se refiere a la instalación de troyanos o *backdoor* en los sistemas de la AFIP que permitan el acceso remoto y no autorizado a las bases y su ulterior alteración, supresión o inutilización.

Por otro lado, también podrían realizarse intrusiones físicas a los servidores donde se almacenan las bases de datos para manipular directamente los datos o el hardware. En estas maniobras también podrían utilizarse dispositivos de ingeniería social, como ser colocación de dispositivos como *keyloggers* o *hardware* malicioso en los equipos de la organización para capturar credenciales y datos sensibles.

Llegado a este punto, sostenemos que la conducta disvaliosa de alterar registros informáticos del fisco mediante cualquier forma de acceso indebido debe ser considerada dentro del alcance de la norma penal vigente que, con su fórmula, desde su temprana sanción intentó proteger la información o dato que contienen los registros o soportes documentales o informáticos de la administración tributaria nacional y, más tarde, de las restantes administraciones provinciales y de la CABA.

Es necesario aclarar que se valora que la interpretación aquí sostenida es la que se ajusta al espíritu de la norma penal tributaria y a los antecedentes en materia de funcionamiento de las cuentas computarizadas. Que resulta compatible con la intención legislativa reflejada en la locución “de cualquier modo”, la cual ha sido diseñada para prever la mutabilidad tecnológica y así no limitar las posibilidades de que conductas disvaliosas se realicen aprovechando las nuevas realidades informáticas, sin requerir vulneraciones técnicas o estructurales que afecten al sistema en su conjunto. La técnica legislativa permite abarcar estas nuevas formas de comisión delictiva, sin necesidad de crear nuevas figuras ni adecuar la existente.

Ya explicamos cómo el bien jurídico protegido (intangibilidad de los registros) se ve afectado por la conducta paradigmática porque altera fraudulentamente estos registros y que incluso la CSJN, al intervenir en cuestiones de competencia, subrayó una afectación subyacente al normal desarrollo de la administración tributaria, lo que resulta compatible parcialmente con la protección del valor que intenta preservar el bien jurídico mediato (hacienda pública).

También revelamos que, en razón de la relación de especialidad, los encuadres de la conducta paradigmática en figuras alternativas como el artículo 153 bis del CP, lo que realizaron precedentes judiciales citados, debe descartarse. Si bien la alteración dolosa de registros fiscales en esta modalidad comparte ciertas características con los delitos informáticos, que pueden confundir a los operadores judiciales y proponer encuadres jurídicos de esta categoría, reúne todos los elementos para ser considerada un delito tributario.

La estructura técnica de los registros y sistemas de bases de datos evoluciona, pero los conceptos jurídicos siguen aludiendo a la preservación de la veracidad e integridad de la información en las bases de datos de la AFIP. Originalmente, el legislador consideró las posibles vulnerabilidades tecnológicas futuras y se anticipó mediante la técnica legislativa utilizada a las nuevas formas posibles de alterar los activos informáticos.

Finalmente, en el análisis de los antecedentes recolectados se verifica la influencia de conceptos y operaciones propias de la informática, lo que complejiza su interpretación. Esto resalta la necesidad de contar con una comprensión adecuada de estos elementos tecnológicos para una correcta evaluación de la conducta involucrada y aplicación de las normas penales tradicionales. La interpretación de la norma debe ser rigurosa pero también lo suficientemente dinámica como para abarcar las nuevas formas de comisión delictiva que surgen en un contexto de constante evolución tecnológica para evitar dejar en letra muerta el tipo penal.

V- Conclusión

La investigación desarrollada en este trabajo identificó y puso en tensión las divergencias interpretativas en torno al delito de alteración dolosa de registros y soportes fiscales, enfatizando cómo la digitalización y el uso fraudulento de la clave fiscal impactan en la administración tributaria. Así, se argumentó que la conducta paradigmática, es decir, el uso ilegítimo de credenciales fiscales para alterar registros debe subsumirse dentro del RPT, en lugar de encuadrarla en otras figuras delictivas informáticas, en razón del principio de especialidad.

La aplicación de esta figura, además de ser más coherente con este principio, permite una respuesta penal más precisa y adecuada frente a la manipulación fraudulenta de información fiscal, preservando tanto la integridad de los registros como la capacidad recaudatoria y fiscalizadora del Estado.

El análisis jurisprudencial mostró que, aunque algunos tribunales han reconocido correctamente el delito de alteración dolosa de registros fiscales al abordar la conducta paradigmática, existe una notable falta de uniformidad en la subsunción de estos supuestos. En los casos en los que no se aplicó el delito fiscal, se optó por encuadres alternativos como el acceso ilegítimo a sistemas informáticos, lo que resulta una aplicación fragmentada e insuficiente para abarcar la gravedad de la afectación de la función fiscalizadora y de gestión tributaria del fisco.

La investigación también ilustró cómo las dificultades probatorias y el superficial análisis de los elementos específicos de este delito obstaculizan una mayor persecución y condena de estas conductas. La protección del bien jurídico fiscal, representado por la integridad de los registros, sigue siendo el eje central de la normativa penal tributaria, a pesar de la evolución tecnológica, lo

cual exige que la interpretación jurídica se enfoque en proteger eficazmente los intereses del Estado frente a la manipulación fraudulenta de estos registros específicos.

Uno de los principales aportes de este estudio ha sido mostrar cómo los enfoques doctrinarios y jurisprudenciales que niegan esta postura se erigen sobre conceptualizaciones forzadas de la figura e invisibilizan la afectación que estas conductas generan sobre la integridad de los registros fiscales. De modo que, la postura de los autores analizados, aunque importante para la discusión, no logra captar las complejidades del entorno digital ni la necesidad de interpretar las figuras penales conforme a las nuevas formas de criminalidad informática-tributaria.

Por último, este trabajo pretende ser un aporte para una respuesta penal más efectiva y uniforme, que preserve tanto la integridad de los registros como la función recaudatoria del Estado, fortaleciendo la justicia e igualdad en un entorno cada vez más digitalizado.

VI- Bibliografía

- AGÜERO ITURBE, “Alteración dolosa de registros y sistemas informáticos en el actual Régimen Penal Tributario”, en ABOSO (Dir.), *Ciberdelitos - Análisis doctrinario y jurisprudencial*, elDial.com, CABA, 2022.
- AMARANTE, Milagro “Delitos informáticos: valoración de las pruebas de cargo e importancia para el derecho penal argentino”, Dossier Prueba Informática y Derecho Penal, La Ley, Suplemento Penal 2017, pp. 3-6 (https://www.thomsonreuters.com.ar/content/dam/openweb/documents/pdf/arg/white-paper/pdf_descargable_dossier_prueba_informatica.pdf; última visita: 24 de septiembre de 2024).
- ARCE AGGEO, Miguel A., *Derecho Penal. Parte General. Enfoque sistémico desde una teoría comunicativa del delito*, Cathedra Jurídica, Bs. As., 2011.
- BAIGÚN, David/ZAFFARONI, Eugenio Raúl (Dir.), “Código Penal y normas complementarias, análisis doctrinal y jurisprudencial”, Tomo XIII, Hammurabi, Bs.As., 2015.
- BORINSKY, Mariano/ GALVÁN GREENWAY, Juan Pedro/ LÓPEZ BISCAYART, Javier/ TURANO, Pablo *Régimen penal tributario y previsional: Ley 24.769 con las reformas de la Ley 26.735*, Rubinzal-Culzoni, Sta. Fe, 2012.
- CARCAGNO, Amadeo J. [et. al.], “IX Jornadas de Derecho Penal Tributaria, Asociación Argentina de Estudios Fiscales, CABA, Errepar, 2015 (<https://web.aef.org.ar/wp-content/uploads/2020/08/IX-Jornadas-de-Derecho-Penal-Tributario.pdf>; última visita: 24 de septiembre de 2024).
- CATANIA, Alejandro, *Régimen Penal Tributario. Estudio sobre la ley 24.769*, 2.ª ed., Editores del Puerto, Bs. As., 2007.
- CHIARA DÍAZ, Carlos Alberto, *Ley penal tributaria y previsional N° 24.769*, Rubinzal-Culzoni Ed., Bs. As., 1997.
- DATE, Christopher J., *Introducción a los sistemas de bases de datos* (Traducción a cargo de Sergio Luis María Ruiz Faudón y otros), 7.ª Pearson Educación, México, 2001.
- DIAZ ORTIZ, José A “Indisponibilidad del domicilio fiscal”, *Revista Impuestos*, 2007-10 mayo.
- DUBOIS, Eduardo M., “La Contabilidad Informática ¿Brinda Seguridad Jurídica en su actual implementación?”, *Revista Errepar, DSE*, Tº. XIII, julio de 2001, pag.7.

EDWARDS, Carlos, *Régimen Penal Tributario. Leyes 24.765 y 24.769*; 4° ed., Astrea, año 2000.

ELMASRI, Ramez/ NAVATHE, Shamkant B., *Fundamentos de Sistemas de bases de datos* (Traducción a cargo de José Manuel Díaz), 5.ª ed., Pearson Educación SA, Madrid, 2007.

ESCOBAR, Diego Sebastián, *Seguridad informática en los sistemas contables: Un análisis de los aspectos legales, normativos y tecnológicos de la seguridad de la información en el almacenamiento, procesamiento, control y resguardo de los registros contables* (Trabajo final de Carrera de Especialización en Seguridad Informática), Universidad de Buenos Aires, 2013 (http://bibliotecadigital.econ.uba.ar/download/tpos/1502-0817_EscobarDS.pdf, última visita: 24/9/2024).

ESPECHE, Sebastián P., *Curso de derecho financiero*, 2.ª ed. Erreius, CABA, 2019.

ESPER, Susana C., “El papel de la AFIP en la construcción de una subjetividad orientada al cumplimiento (Tesis de Maestría en Administración Pública), Universidad de Buenos Aires, 2010 (http://bibliotecadigital.econ.uba.ar/download/tpos/1502-0450_EsperSC.pdf, última visita: 24/9/2024).

FEIJOO SÁNCHEZ, Bernardo, “Imputación objetiva en el Derecho penal económico y empresarial”, InDret, 2009, p. 17 (https://indret.com/wp-content/themes/indret/pdf/627_1.pdf; última visita: 15 de mayo de 2024).

FERRÉ OLIVÉ, “Tecnologías de información y comunicación, comercio electrónico, precios de transferencia y fraude fiscal”, en Anuario de Derecho Penal Económico y de la Empresa, 2015.

GARCÍA BELSUNCE, Horacio A (Dir.), *Tratado de Tributación*, Tomo I, Vol. 2, Astrea, CABA, 2009 [2003].

GIULIANI FONROUGE, Carlos, *Derecho Financiero*, Tomo I (actualizado por Susana C. NAVARRINE y Rubén O. ASSOREY) 9.ª ed. La Ley, Bs. As., 2004.

GIULIANI FONROUGE, Carlos M, *Derecho Financiero*, vol. I, Depalma, Bs. As., 1986, p. 453, citado en GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina, *Derecho tributario: Derecho tributario formal, procesal y penal*, Tomo II, Parte General, 5.ª ed., Abeledo Perrot, 2012.

GIULIANI FONROUGE, Carlos M/ NAVARRINE, Susana Camila, *Procedimiento tributario y de la seguridad social*, 7.ª ed., Depalma, 1999.

KENDALL, Kenneth E. /KENDALL, Julie, *Análisis y diseño de sistemas* (Traducción a cargo de Antonio NÚÑEZ RAMOS), 6.ª ed., Pearson Educación, México, 2005.

MALDONADO, María Candela y DÍAZ CAFFERATA, A. Agustín, “Alteración dolosa de registros del fisco versus la transmisión informática de datos insinceros”, en RIQUERT, Marcelo (Dir.) *Sistema Penal e Informática*, Hammurabi, 2022.

MOJICO, Facundo Esteban, “Las fronteras del engaño en el delito de evasión tributaria” en ZIFFER, Patricia (Dir.), *Jurisprudencia de Casación Penal*, Tomo 11, Hammurabi, Bs. As., 2018.

MUÑOZ CONDE, Francisco, “Prologo” en HORMAZABAL MALAREE, Hernán. *Bien jurídico y estado social y democrático de derecho (el objeto protegido por la norma penal)*, Producciones y publicaciones universitarias, Barcelona, 1991.

O'BRIEN, James A/ MARAKAS, George M., *Sistemas de Información Gerencial*, (Traducción a cargo María Jesús HERRERO DÍAZ y otro) 7.ª ed., México, McGraw-Hill, 2006.

OCDE, *Administración Tributaria 3.0: La transformación digital de la administración tributaria*, OECD Publishing, Paris, 2024 (<https://doi.org/10.1787/f30c1100-es>; última visita: 24 de septiembre de 2024).

OZ, Effy. *Administración de los Sistemas de Información* (Traducción a cargo de Miguel Ángel MARTÍNEZ SARMIENTO), 5.ª ed., México, Cengage Learning Editores 2008.

PALAZZI, Pablo A., *Delitos informáticos*, Ad-hoc, Bs. As., 2000.

RETEGUI, Alejandro R, “Uso no autorizado de la clave fiscal”, *Doctrina Penal tributaria y Económica Errepar*, Tº XV, junio de 2010.

RÍOS ORTEGA, Jaime, “El concepto de información: dimensiones bibliotecológica, sociológica y cognoscitiva”, *Investigación Bibliotecológica*, vol. 28, núm. 62, 2013, pp. 143-179 (http://www.scielo.org.mx/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0187-358X2014000100009&lng=es&nrm=iso; última visita: 24 de septiembre de 2024).

RIQUERT, Marcelo/ CRUZ, Osvaldo Luis. “Delito de alteración dolosa de registros (art. 12 Ley Penal Tributaria. Derecho Penal e informática (2º nota): Sus perfiles en la ley penal tributaria y previsional (art. 12 L. 24.759)” Disponible en: <https://riquert-penaltributario.blogspot.com/2008/07/delito-de-alteracin-dolosa-de-registros.html> [enlace verificado el día 12 de agosto de 2024].

RIQUERT, Marcelo A, *Régimen penal tributario y previsional. Ley 27.430. Comentada, Anotada*, 2.ª ed., Hammurabi, Bs. As., 2019.

ROIBÓN, María Milagros, “Una calificación jurídica exigua”, *Revista Pensamiento penal*, 2019, (<https://www.pensamientopenal.com.ar/system/files/2019/01/doctrina47279.pdf>, última visita: 24/9/2024).

SFERCO, José María, *Régimen penal tributario comentado*, Thomson Reuters, Bs.As., 2020.

SHNEIDERMAN, Ben/ PLAISANT, Catherine, *Diseño de interfaces de usuario: estrategias para una interacción persona-computadora efectiva*, 4.a ed., Pearson Educación, Madrid, 2006.

TOBARES CATALÁ, Gabriel/ CASTRO ARGÜELLO, Maximiliano J., *Delitos informáticos*, Advocatus, 2010.

TRICOCI, Guillermo A, *Las tics y el conocimiento: un enfoque económico y de negocios*, 2.ª ed., Ediciones cooperativas, Bs. As., 2011.

VALSECCHI, Pedro, *Regímenes promocionales. Autoridad de Aplicación* (Tesis de Especialización en Tributación), Universidad Nacional de Río Cuarto, 2013 (<https://repodigital.unrc.edu.ar/xmlui/handle/123456789/72683>, última visita: 9 de junio de 2024).

VILLEGAS, Héctor B., *Régimen Penal Tributario Argentino*, 3.ª ed, La Ley, Bs. As., 2007.

VINELLI VERAU, Renzo, “Los delitos informáticos y su relación con la criminalidad económica”, *Ius Et Praxis*, num. 53, 2021, pp. 95-110 (<https://doi.org/10.26439/iusetpraxis2021.n053.4995>; última visita: 24 de septiembre de 2024).