

**XLII JORNADAS TRIBUTARIAS**  
**COLEGIO DE GRADUADOS EN CIENCIAS ECONÓMICAS**  
**DE LA CAPITAL FEDERAL**

*Mar del Plata, 14 al 16 de Noviembre de 2012*

**COMISIÓN Nº 2**  
**ANÁLISIS DE TEMAS CRÍTICOS DE**  
**LA LEY PENAL TRIBUTARIA**

**TÍTULO DEL TRABAJO**

**ALGUNOS ASPECTOS CRÍTICOS DE LA LEY PENAL TRIBUTARIA**

**AUTOR**

Humberto J. Bertazza

[hbertazza@cponline.org.ar](mailto:hbertazza@cponline.org.ar)

Hipólito Yrigoyen 1628 4º Piso (C1089AAF)

Ciudad Autónoma de Buenos Aires

54-11-4378-2000

## **RESUMEN**

La reciente modificación introducida a la ley penal tributaria, a través de la ley 26735, innova en una serie de aspectos tan importantes, complejos y diversos, que ha producido un antes y un después en el régimen.

La falta de una adecuada discusión parlamentaria del entonces proyecto y la omisión, en otros temas liminares, como sus aspectos constitucionales, ha privado del debate y de la fundamentación de un régimen tan importante como el analizado, lo que ha motivado una serie destacable de trabajos de doctrina y de discusión académica sobre el mismo.

En este trabajo se analizaron algunos aspectos críticos de la modificación, entre los cuales se destaca el de tutela penal de las haciendas locales. Más allá de las distintas posiciones sobre el marco constitucional, se producen en este tema una serie de inconvenientes tan importantes desde el punto de vista procesal y material, que nos hace pensar seriamente en la imposibilidad práctica de su aplicación.

El aumento de los pisos de punibilidad responden al reclamo generalizado en tal sentido, aunque da origen a la discusión en torno a la aplicabilidad del principio de la ley penal más benigna.

El tema de la utilización de las facturas apócrifas, genera en la nueva ley penal tributaria, otra modificación, en esta oportunidad, a través de una causa de agravamiento de la conducta, con una serie de implicancias en el campo penal tributario.

La responsabilidad penal de las personas ideales, constituye una de las modificaciones legales salientes, en línea con la última legislación penal nacional, lo cual provoca una serie de inconvenientes de aplicación, principalmente en lo que respecta al derecho de defensa.

La modificación legal endurece el régimen punitivo, dejando sin efecto la extinción de la acción penal por pago y la probation. A su vez, se establece un régimen de presentación espontánea con el beneficio de la eximición de la responsabilidad penal.

La falta de una legislación adecuada respecto del nuevo instituto y la no aplicación del régimen en materia impositiva, anuncia no pocos inconvenientes en el mismo.

Se trata de un régimen complejo, plagado de imprecisiones y dudas interpretativas, que requerirá mucho tiempo de análisis por parte de la doctrina y la jurisprudencia.

Es por ello, que tal análisis es más que oportuno en el marco de los XLII Jornadas Tributarias, los que con su innegable prestigio, han de aportar algunas precisiones para su esclarecimiento.

Humberto J. Bertazza

CABA, 30 de Octubre de 2012.

## **1. ANTECEDENTES**

La ley 26.735 recientemente aprobada por el Congreso de la Nación <sup>(1)</sup>, ha introducido importantes modificaciones al texto legal anterior. <sup>(2)</sup>

El tema, se ha iniciado con la propuesta del PEN de comienzos del 2010, que lo instaló en forma mediática, con el objetivo principal de aumentar la percepción del riesgo por parte de los contribuyentes y responsables.

Medidas como la derogación en la extinción de la acción penal por pago y la eliminación de la salida del proceso por medio de la suspensión del mismo a prueba (suspensión del proceso a prueba), excluyendo su aplicación en el régimen penal tributario, abonan tal tesis.

El proyecto oficial ingresó para su discusión en el Congreso de la Nación, en la Comisión de Legislación Penal, en la que tuvo un análisis preliminar, y como consecuencia del cual, se llegó a ciertos puntos consensuados entre ambas bancadas, la oficialista y la opositora, aunque los mismos no se materializaron en el respectivo informe de comisión.

Sin embargo, el tema no avanzó en su análisis en el Congreso de la Nación, ni durante ese año 2010 ni en el 2011, a pesar de los diferentes intentos del PEN.

Recién, a partir de diciembre de 2011, como consecuencia de nueva conformación de ambos cuerpos legislativos, con mayoría del oficialismo, se le dió al tratamiento parlamentario un proceso meteórico que desembocó en dos semanas escasas en la aprobación definitiva por parte del Congreso.

*Los temas de la responsabilidad penal de las personas de existencia ideal y la presentación espontánea, aparecen como nuevas herramientas en la aplicación de la ley, que a nuestro entender requieren del análisis particular.*

No menos importante, es el tema de la criminalización de las infracciones para proteger las facultades impositivas de las provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, inclusión que nos plantea un importante debate en cuanto a sus aspectos constitucionales, procesales y de aplicación.

Más allá de estos aspectos destacables, nos parece, sin pecar de cautos, que un tema de innegable trascendencia, requería, cuanto menos, de un amplio debate, no sólo a cargo del poder político (hecho que no ocurrió), sino fundamentalmente de aquellos agentes que forman parte de su aplicación o de su adaptación a la política criminal imperante, como son los sectores académicos, profesionales, empresariales y fundamentalmente judiciales, nacionales y/o provinciales, encargados directos de su aplicación, en la mayoría de los casos con servicios de justicia prácticamente colapsados, metodología legislativa que lamentablemente se ha dejado de lado reiteradamente, con cierto grado de analogía a los regímenes militares que legislaban como mentes inspiradas.

Por otra parte en nuestro constante afán de tener leyes más justas y más viables en su aplicación, guardábamos el secreto y anhelado deseo que el nuevo régimen penal tributario, resultante de ese análisis profundo y meditado, por todos los sectores interesados, se enmarcara claramente en el catálogo de garantías de nuestra Constitución Nacional y los tratados internacionales incorporados, dotando de racionalidad a éste particular régimen penal, con el objeto de lograr que la persecución penal sea de aquellos hechos relevantes y no tanto para que opere como prevención general, sino que sirva de tranquilidad y beneplácito, para quienes son fieles cumplidores de sus obligaciones impositivas.

## **2. LAS MODIFICACIONES LEGALES**

Podríamos resumir las principales modificaciones legales de la siguiente manera:

- 1) Se adecuan los límites de punibilidad multiplicando por cuatro los valores actuales.
- 2) Se criminalizan los delitos de impuestos provinciales.
- 3) Se incluye una nueva causal de evasión tributaria agravada en el caso de utilización de facturas apócrifas.
- 4) Se establece un nuevo tipo penal específico por manipulación de sistemas informáticos.
- 5) Se establece la responsabilidad penal de las personas ideales.

- 6) Se deja sin efecto la extinción de la acción penal por pago.
- 7) Se exime de responsabilidad penal los casos de presentaciones espontáneas.
- 8) Se deroga la facultad del Fisco de no efectuar la denuncia penal, en determinados supuestos, equiparándola a la obligación que recae sobre el resto de los funcionarios del Estado.
- 9) Se establecen modificaciones al procedimiento administrativo y judicial.
- 10) No procederá la suspensión del proceso a prueba en los delitos de la ley penal tributaria y del código aduanero.

### **3. EL AUMENTO DE LOS PISOS DE PUNIBILIDAD Y LA APLICACIÓN DE LA LEY PENAL MÁS BENIGNA**

#### **3.1. El tema**

Una de las modificaciones introducidas a la ley penal tributaria <sup>(3)</sup>, consiste en el incremento de los pisos de punibilidad, de manera que en casi todos los tipos penales, los montos respectivos se multiplican por cuatro, con la sola excepción del importe del Art. 9 <sup>(4)</sup>, por haber tenido una adecuación con anterioridad.

El tema respondió a la falta de adecuación de los importes ante el proceso inflacionario vivido en nuestro país, con lo que el legislador intentó, a través de ello, recomponer los importes respectivos.

Más allá de ello, se genera el problema si, en la cuestión, es aplicable el principio de la ley más benigna, respecto de aquellos hechos ocurridos con anterioridad a la modificación legal, que luego quedan por debajo de los nuevos importes.

#### **3.2. Validez temporal de las leyes penales**

Cuando nos referimos a la sucesión de las leyes en el tiempo, es de recordar que existe una regla general por la cual se aplica la ley vigente al momento de

la comisión del delito, es decir, cuando el autor observa la conducta penalmente tipificada.

Ello, es consecuencia de principio de legalidad, en virtud del cual las leyes penales rigen para el futuro.

Se trata de un presupuesto de punibilidad, en el sentido que la incriminación de un hecho debe ser anterior a su comisión.

Cuando nos referimos a la aplicación de la ley fuera de su período normal de vida legislativa, hablamos del principio de extractividad, que puede referirse tanto a la aplicación de una ley no vigente en el momento del hecho (retroactividad) o de la aplicación de una ley derogada (ultraactividad).

Nuestro sistema jurídico prohíbe la aplicación retroactiva de la ley penal, en función del principio de legalidad, de jerarquía constitucional, comprendiendo esa exigencia de la ley previa, la previsión del hecho como punible, la amenaza de la pena, las medidas de seguridad y las consecuencias accesorias.

Así, el Código Civil, establece en su Art. 2º, que las leyes no son obligatorias sino después de su publicación y desde el día que determinen. Si no designan tiempo, serán obligatorias después de los 8 días siguientes al de su publicación oficial.

Es por ello que en materia penal, resulta relevante la determinación del momento de comisión del hecho, pues la ley afecta solamente los hechos cometidos después de su vigencia y antes de su derogación.

Sin embargo, el principio de la irretroactividad de la ley penal no es absoluta, pues se aplican las leyes penales posteriores a la comisión del hecho, siempre que resulten más favorables para el acusado.

De tal manera, la fundamentación de la aplicación retroactiva de una ley posterior más benigna, es que carece de sentido dictar o mantener la ejecución de penas por hechos que ya no se consideran delitos.

El Art. 2º del Código Penal, establece que si la ley vigente al tiempo de cometerse el delito fuere distinta de la que exista al pronunciarse el fallo o en el tiempo intermedio, se aplicará siempre la más benigna.

Además se dispone que si durante la condena se dictara una ley más benigna, la pena se limitará a la establecida por esa ley y, en todos los casos, los efectos de la nueva ley operarán de pleno derecho, no surgiendo de la ley ninguna restricción respecto a su aplicación en relación con la norma sustantiva o adjetiva.

Es de destacar que, a tales efectos, la conceptualización de "ley" está dado por el organismo jurídico total que regula la imputación y sus consecuencias en un caso concreto, no pudiendo concebirse en el sentido de una ley formalmente penal, sino que el concepto se extiende a todos aquellas disposiciones que vienen a integrarse, complementando o integrando contenido jurídico.

Desde tal punto de vista, el tipo penal tiene que ser integrado con leyes extrapenales y las variaciones de éstas también plantearán la cuestión sucesoria de las leyes.

De tal forma, si la ley penal se remite a una ley especial y ésta se deroga, para dar lugar a una nueva ley especial, se considera que la remisión de la primera ley queda efectuada a la nueva, salvo que se genere una incongruencia que quite todo sustento a la ley que se remite.

Más allá, de lo expresado por el Art. 2º del Código Penal, es importante recordar el Art. 9º de la ley 23.054 (Convención Americana sobre Derechos Humanos) establece el principio rector por el cual nadie puede ser condenado por acciones u omisiones que en el momento de cometerse no fueren delictivas según el derecho aplicable.

De la misma manera, no se puede imponer una pena más grave que la aplicable en el momento de comisión del delito si con posterioridad a la comisión del delito la ley dispone la imposición de una pena más leve, en cuyo caso el delincuente se beneficiaría con ella.

En resumen, el principio general consiste en la aplicación de la ley vigente en el momento de la comisión del hecho. La primera excepción a ese principio

general, es la aplicación retroactiva de la ley posterior más benigna y si la ley posterior es más gravosa, se aplicará la ley vigente al momento de la comisión del hecho, a pesar que se encuentre derogada (principio de ultraactividad).

Se plantea entonces, ¿cuál es la ley penal más benigna?. En tal sentido, es de destacar que la determinación de la ley penal más benigna requiere de la atención de todos los elementos que la integran para prever todas sus consecuencias jurídicas respecto del imputado.

La tarea de elección de la ley penal más benigna tiene que ser realizada teniendo en cuenta el supuesto concreto a ser juzgado, prohibiéndose la posibilidad de combinar varias leyes para formar la más benigna (tercera ley).

De tal forma, el proceso de determinación de la ley penal más benigna requiere comparar los sistemas normativos en concreto, relacionándolos con el caso que se considera.

Así, ciertos supuestos darán lugar a la ley penal más benigna, como por ejemplo, los casos de despenalización, cuando el hecho ha dejado de ser punible.

Otro caso ocurre con la disminución o sustitución de la pena y las modificaciones respecto de normas procesales, que amplíen las posibilidades de defensa, nuevos requisitos de procedibilidad, libertad bajo fianza, etc.

Lo mismo ocurrirá con la reducción de los plazos de prescripción, sin hacerse distinción entre la prescripción de la pena y de la acción penal.

Debe destacarse que, el derecho argentino, admite la aplicación retroactiva de la ley penal más benigna, aún en los casos en que haya recaído sentencia firme y el acusado esté cumpliendo la condena.

En tal sentido, el juez, como intérprete de la ley, debe tomar a las dos leyes como hipotéticamente coexistentes durante un tiempo. Sin embargo, no resuelve cuál de las dos leyes es la vigente, sino cual de las dos se aplica al caso.

### **3.3. Antecedentes jurisprudenciales**

La doctrina de nuestro más Alto Tribunal (<sup>5</sup>) se inclinó por la aplicación del principio de la ley penal más benigna, en el régimen penal cambiario, en los casos de leyes penales en blanco, cambiando su criterio anterior.

Respecto del régimen penal tributario, la jurisprudencia se inclinó por la procedencia de la aplicación del principio de la ley penal más benigna, por no alcanzarse los umbrales de punibilidad, en la primera instancia (<sup>6</sup>), en la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, ambas Salas (<sup>7</sup>), en la Cámara Federal de Apelaciones de Rosario (<sup>8</sup>), en la Cámara Federal de Apelaciones de San Martín (<sup>9</sup>) y en Casación Penal (<sup>10</sup>).

Lo mismo se concluyó cuando al dictarse la sentencia condenatoria dichos importes resultaban suficientes para la configuración del delito (<sup>11</sup>).

Al respecto, un antecedente de nuestro más Alto Tribunal, recaído en la causa “Palero” (<sup>12</sup>) es por demás aleccionador, pues se trataba del mismo tema bajo análisis, es decir el aumento del umbral de punibilidad.

En dicho antecedente, se discutía la presunta comisión del delito del Art. 9º de la LPT (apropiación indebida de recursos de la seguridad social), ya que mientras se encontraba en trámite del recurso de casación, entró en rigor la modificación de la ley 26063 (<sup>13</sup>), que elevó el umbral de punibilidad de \$ 5.000 a \$ 10.000.

En tal ocasión, es de destacar la posición del Procurador General de la Nación, al que adhirió luego la CSN, en el sentido de la aplicación en forma retroactiva de la ley, por resultar más benigna, de acuerdo con el Art. 2º del Código Penal. Ello, pues tal modificación legal importó la desincriminación de las retenciones previsionales menores a dicho importe, pues, de otra forma, se estaría vulnerando al principio receptado en los tratados internacionales con jerarquía constitucional (<sup>14</sup>), operando tal benignidad de pleno derecho, es decir, aún sin petición de parte (<sup>15</sup>).

### **3.4. Resolución 5/12 del Procurador General**

El tema se mantenía con una única posición respecto de la aplicación de la ley penal más benigna, aún compartida por la propia AFIP (<sup>16</sup>), hasta que se toma conocimiento de la posición del Procurador General de la Nación (<sup>17</sup>), que da a conocer su criterio en sentido contrario.

En dicho dictamen el Procurador General de la Nación instruyó a los fiscales con competencia en materia penal para que adopten su interpretación y, en consecuencia, se opongan a la aplicación retroactiva de la ley 26.735 por aplicación del Art. 9 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos y 15 al Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos.

A tal fin, dicho dictamen pivotea sobre la base de dos argumentaciones. La primera, que se funda en su dictamen en el caso “Torea” (<sup>18</sup>), en el que expuso su interpretación en materia de retroactividad de la ley penal más benigna en general.

En tal sentido, la aplicación de la ley penal más benigna no consiste en su aplicación mecánica o irreflexiva de cualquier ley posterior al hecho imputado por la sola razón de que ella beneficiaría al acusado en comparación con la ley vigente en el momento de comisión del hecho.

De tal forma, el sentido del principio es asegurar que las penas no se impongan o mantengan cuando la valoración social que pudo haberlos justificado en el pasado ha cambiado, de modo que lo que antes era reprobable al imputado de un delito, la aplicación del principio exige evaluar si la nueva ley es la expresión de un cambio en la valoración de la clase de delito que se imputa.

Sólo si así fuera, tendría ese imputado el derecho que aseguran las dos cláusulas referidas del derecho internacional de los derechos humanos.

En tal sentido, en el caso “Torea”, el Procurador General defendió la tesis de que la variación de las leyes de prescripción de la acción penal, que sólo expresan la decisión del Estado de autolimitarse hacia el futuro aún más en el tiempo en el ejercicio de la persecución penal, no genera un derecho a su aplicación retroactiva cuando un nuevo cómputo de la prescripción con arreglo a la nueva ley resultaría favorable al imputado en su caso concreto,

porque tales leyes no traducen un cambio en la reprobación social del hecho (<sup>19</sup>).

A criterio del Procurador General el aumento de los montos mínimos de la LPT respondió al objetivo principal de su actualización, compensando la depreciación sufrida por la moneda durante el período de vigencia de la ley 24.769 (<sup>20</sup>).

De igual forma, aparece la doctrina de la CSN en materia de actualizaciones de las multas, en cuyo caso tampoco resulta de aplicación el principio de la ley penal más benigna (<sup>21</sup>), al no constituir una agravación de la pena.

El segundo fundamento, se encuentra en el citado caso “Palero” de la CSN que, si bien concluyó en el sentido de la aplicación de la ley penal más benigna, no resulta de aplicación al caso –según la opinión del Procurador General- en razón a realizarse una errónea interpretación del mismo.

En efecto, según el Procurador, la modificación dispuesta por la ley 26.063 a la LPT (Art. 9, apropiación indebida Recursos de Seguridad Social) no importó una actualización del importe sino una modificación al régimen integral, para el control del cumplimiento de los aportes previsionales y las retenciones del régimen, con lo que la elevación de \$ 5.000 a \$ 10.000 del piso de punibilidad, no obedeció a la necesidad de reajustar la suma para contrarrestar un proceso de depreciación monetaria.

Desde tal punto de vista, el aumento de los montos establecidos por la ley 26.735, por responder a una actualización para compensar una depreciación monetaria, no genera un derecho a su aplicación retroactiva en los términos de la Convención Americana sobre Derechos Humanos y del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos.

### **3.5. Nuestra posición**

Realmente el tema de la instrucción del señor Procurado General, nos ha sorprendido y desorientado al mismo tiempo, pues a nuestro modesto entender va a generar un dispendio jurisdiccional no solo innecesario, sino

además contrario a todas las medidas tendientes a evitar el colapso de la agencia judicial, por saturación de causas en trámite.

Por lo demás, que esa intención pueda tenerla el Poder Ejecutivo, sin considerar la gravedad institucional que importa que la agencia judicial se sature, si bien no es acorde a una política racional de Estado, podría entenderse (no justificarse), cuando puedan existir otros motivos, como ser económicos. En tal sentido baste recordar la suspensión de términos y feria judicial dispuesta por la Cámara de la Seguridad Social, motivada según palabras directas del señor Presidente de esa Cámara Federal, en la machacona insistencia del Poder Ejecutivo en llevar a juicio, hasta la última instancia judicial (entiéndase Corte Suprema) procesos de actualización del haber jubilatorio, cuando ya la Corte Suprema ha dictado infinidad de fallos reconociendo ese derecho a los jubilados, hecho que aunque indiscutible en sede judicial, al menos le da “aire” al Poder Ejecutivo, para cumplir con los fallos .

Sin embargo, en este caso que nos ocupa, si bien el Ministerio Público Fiscal tiene independencia del Poder Judicial, no es menos cierto que forma parte de la agencia judicial y tiene al menos que compatibilizar su política de persecución, con otros problemas no menos acuciantes como son la saturación y el eventual colapso de la administración de justicia, que a la larga haría efímera la persecución penal.

Por esta razón nos sorprendió y desconcertó una instrucción de esta naturaleza, la que debemos analizar en el contexto de los denominados “tiempos políticos ”.

Recordemos que el proyecto original del Poder Ejecutivo, disponía que la modificación de los montos de las condiciones objetivas de punibilidad, no se aplicaría retroactivamente.

Sin embargo tanto diputados, como senadores, hicieron caso omiso de esa intención del Poder Ejecutivo y pese a que el oficialismo contaba con la mayoría necesaria para aprobar la ley, conforme la enviara el Poder Ejecutivo, no sabemos qué razones le hicieron “ignorar” sin siquiera mencionar el tema de la retroactividad de los montos, como “ley penal”.

Por consiguiente, sancionada la ley en esas condiciones, al Poder Ejecutivo le quedaba el camino del voto, pero existía el hecho concreto que se perdía el período legislativo y tampoco admitía voto parcial (de dudosa legitimidad constitucional, pero reiteradamente utilizado), por cuanto no existía artículo alguno referido al tema como para vetarlo.

Por consiguiente, si esa hubiera sido la intención irrenunciable del Poder Ejecutivo, pretendiendo que no se haga aplicación retroactiva de la ley en cuanto a las condiciones objetivas de punibilidad, era lógico que antes de su promulgación tomaran los recaudos necesarios para discutirlo en sede judicial. Admitamos que con la facultad otorgada a la AFIP para querellar, era más que suficiente para instruirlos en la posición que adoptó el Procurador y sin salir de la órbita del Poder Ejecutivo.

Pero si ello no fuera suficiente y el Poder Ejecutivo contaba con la opinión favorable del Procurador General, llama poderosamente la atención que la instrucción no se diera el 1º de enero del corriente año, antes de la entrada en vigor de la ley, para que no se produzcan resultados tan dispares.

No entendemos entonces qué otro motivo puede haber llevado al Procurador General a dictar esta instrucción en el mes de marzo, después de dos meses de vigencia de la ley y con muchas decisiones judiciales aplicando, lo que a nuestro entender es la buena doctrina de “Palero” y no la interpretación forzada y contradictoria como explicaremos del señor Procurador General.

No hay duda que debe de haber existido algún motivo, que en principio es ajeno a una política procesal o criminal, pero que de alguna manera obligó a forzar las reglas de interpretación en aras de un resultado, general o parcial respecto de algunos o algún proceso determinado. Este aspecto queda para la investigación periodística o si se prefiere histórica, pero con la aclaración que muchos de los que nos planteamos este interrogante, corremos el riesgo de que si es la historia quien develará el misterio, lo más probable es que no lleguemos a enterarnos, al menos en esta vida.

Ahora bien dictada la instrucción, debemos analizar, qué puede ocurrir y que ocurre. Las instrucciones generales del señor Procurador General, de acuerdo a la Ley orgánica del Ministerio Público, son obligatorias por todos los inferiores, aunque puedan dejar a salvo su opinión personal, pero deben

cumplirlas. Sin embargo ello genera infinidad de problemas, toda vez que la desincriminación de la “ley penal”, es de orden público y los jueces lo suelen aplicar de oficio, por razones de economía procesal, que es además economía en materia de política criminal y judicial.

También debemos destacar que ya ha sucedido que muchos fiscales, ante la sanción y vigencia de la ley desde el mes de enero (la feria judicial es de aplicación relativa para el fuero criminal, por cuanto se sigue trabajando y además la desincriminación de una conducta, se la puede considerar “cuestión de feria”) optaron por solicitar la desestimación de las denuncias y/o querellas, o en el caso de causas en trámite el sobreseimiento por aplicación de los pactos constitucionales señalados y el art. 2 del Código Penal. Pedido éste que los jueces compartieron, cerrando definitivamente esos procesos, con autoridad de cosa juzgada, inamovible por cuanto la eventual revisión solo es posible a favor, no en contra del imputado.

Pero también, pudo el fiscal cuando le corrieron vista, haber manifestado su conformidad con la extinción, y en el momento en que el Juez dictara la resolución, se encuentra con la instrucción vigente. ¿Qué haría entonces el inferior jerárquico del señor Procurador?. Si cumple con la instrucción, debe oponerse apelando, pero procesalmente no le causa agravio y mal puede el señor Juez concederle la apelación, pues el requisito de ese recurso es el agravio. Tengan presente que la igualdad de armas en el proceso, obliga a un trato igualitario a las partes, y el Fiscal es parte, como tal le rigen todas y cada una de las cargas y liberaciones de cargas procesales. Entre esas cargas existe la de “tener agravio”, límite de la apelación (por razón de economía procesal) y pese a la instrucción, por ser tardía, el agravio no puede ser posterior a haber emitido su opinión vinculante.

Siendo así nos encontraremos, con casos cerrados, en abierta desigualdad con los que siguen su curso por una cuestión aleatoria y curiosamente afectando, lo que dice el señor Procurador que no quiere afectar, como es el trato igual ante la ley.

Sin perjuicio de lo expuesto, de los fallos recaídos en diferentes jurisdicciones federales y con diferentes grados de conocimiento (jueces de primera instancia, cámaras de apelaciones y la misma cámara de Casación Penal), existen fundamentos sobrados y curiosamente todos citan a “Palero”, en

franca disidencia con la opinión e interpretación que hace de ese fallo el señor Procurador. Por consiguiente y a los efectos de este comentario, tendrán los señores lectores, muchos más fallos para leer en este sentido, hasta que en algún momento se expida la Corte Suprema.

En cuanto al fundamento del señor Procurador en el sentido de que cuando se modificó el monto por la Ley 26.063, no importó una actualización, sino una modificación al régimen integral, se contradice con la misma ley 26.735, pues en ese supuesto la adecuación tiene en cuenta el monto actualizado en aquella oportunidad, ya que en lugar de multiplicar por cuatro, como en todos los casos, en este caso tan sólo multiplica por dos. Si aquella hubiera sido una modificación integral, y en el caso de la ley actual tan solo es de montos, se deberían haber respetado el monto integral de aquella ley y no multiplicar por dos, sino por cuatro como en el resto de los supuestos, pero por lo visto no ha sido esa la intención del legislador.

El otro aspecto es que nuestro Código Penal, menciona “ley vigente” más benigna y respecto de los montos, no se ha puesto muy de acuerdo ni la doctrina, ni la jurisprudencia, respecto de si los montos son un elemento del tipo o es una condición para establecer la punición y estaría fuera del tipo penal o delito.

Lo cierto es que los pactos, en lugar de ley penal o ley vigente, mencionan “delito”, “delictivos” y “ley que dispone la imposición de una pena más leve”. Lo real es que aún admitiendo esta sutiliza en la interpretación nos parece que se opone lisa y llanamente a toda nuestra tradición en la materia de ultraactividad y retroactividad de la ley penal más benigna y también, si de pactos de jerarquía constitucional hablamos, es repugnante al principio “pro homine”, que veda interpretaciones contra los justiciables, conforme lo establece el art. 29 de la Convención Interamericana de Derecho Humanos.

Demás está decir que si de “equidad” y violación al principio de igualdad se habla, cuando se sostiene que es una mera actualización de montos y que la conducta ilícita sigue siendo reprochable socialmente, nos resulta curioso que no se aplique ese principio de equidad, cuando desde la sanción de la Ley 24.769, aún con índices oficiales cuestionados, la inflación ronda el quinientos por ciento, circunstancia que nos permite afirmar que deberíamos haber actualizado los montos al momento de cada evasión para ver si se excedían

las condiciones objetivas para punir, fijadas en un momento determinado, argumento que en su momento fue descartado de plano, pero que nos parece que la opinión del señor Procurador, lo ha hecho renacer con el ave fénix, entre las cenizas de la reiterada interpretación judicial.

#### 4. **EL BIEN JURÍDICO TUTELADO DE LAS HACIENDAS LOCALES**

##### **4.1. Las facultades concurrentes en materia tributaria**

Las normas constitucionales que tratan de la definición del poder judicial de la Nación y de las provincias, son los artículos 4º, 9º, 10º, 11º, 12º, 75º inc. 2 y 13 y el Art. 75 inc. 2) al identificar con las contribuciones del Art. 4º.

Así, el Art. 4º de la CN, luego de la reforma de 1994, dispone que el Gobierno Nacional provee a los gastos de la Nación con los fondos del Tesoro Nacional formado por el producto de derechos de importación y exportación, del de la renta y locación de tierras de propiedad nacional, de la renta de correos, de las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso General y de los empréstitos y operaciones de crédito que decrete el mismo Congreso para urgencias de la Nación, o para empresas de utilidad nacional.

A su vez, el artículo 75 inc 2), en forma diferente a lo que establecía el Art. 67 inc 2) de la Constitución de 1853, en cuanto a que correspondía al Congreso imponer contribuciones directas por tiempo determinado y proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación, siempre que la defensa, seguridad común y bien general del Estado lo exijan, dispone ahora que corresponde al Congreso de la Nación el imponer contribuciones indirectas como facultad concurrente con las provincias e imponer contribuciones directas por tiempo determinado y proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación, siempre que la defensa, seguridad común y bien general del Estado lo exijan.

De tal forma, las contribuciones previstas en esta norma, con excepción de la parte o el total de las que tengan asignación específica, son coparticipables.

También se dispone que una ley convenio, sobre la base de acuerdos entre la Nación y las provincias, instituirá regímenes de coparticipación de estas contribuciones garantizando la automaticidad en la remisión de fondos.

Tal distribución entre la Nación, las provincias y la CABA y entre estas se efectuará en relación directa a las competencias, servicios y funciones de cada una de ellas contemplando criterios objetivos de reparto, será equitativa, solidaria y dará prioridad al logro de un grado equivalente de desarrollo, calidad de vida e igualdad de oportunidades en todo el territorio nacional.

Más allá que han pasado 14 años desde la fecha que se fijó para el dictado de una ley de coparticipación de impuestos (1996), como consecuencia de la “cláusula transitoria sexta” de la reforma constitucional del año 1994, aún hoy no se ha cumplido con el mandato de los constituyentes.

#### **4.2. El conflicto jurisdiccional legislativo**

En primer lugar, debe recordarse con arreglo a la tradicional y pacífica doctrina de la CSN, que el concepto de ley penal comprende, no sólo el precepto, la sanción, la noción del delito y la culpabilidad, sino también todo el complejo de las disposiciones ordenadoras del régimen de extinción de la pretensión punitiva (<sup>22</sup>), de tal manera que, por ejemplo, las causas de extinción de la acción prevista especialmente en el Código Penal, son ajena al ámbito propio de la legislación local, en la medida que ésta no puede invadir aquellas materias que son de incumbencia del Poder Legislativo de la Nación (<sup>23</sup>).

De tal manera que, advirtiéndose que el federalismo es un sistema de gobierno cuya estructura varía según la naturaleza y condiciones históricas de los pueblos, se optó por establecer la unidad de la ley sustantiva respondiendo a los hábitos y tradiciones constitucionales de las Provincias Unidas del Río de la Plata (<sup>24</sup>).

Para el análisis del tema, nos parece adecuado recurrir a la doctrina especializada que se ha ocupado del mismo.

Señala Badeni (<sup>25</sup>) que la cláusula que faculta al Congreso para dictar los códigos de fondo debe ser interpretada en el sentido que el mismo no solamente pueda aprobar esos cuerpos normativos sino también leyes que versen sobre materias reguladas por ellos aunque no estén formalmente incorporados a esos códigos, lo mismo que los aspectos referidos a las normas procesales que son inescindibles de aquellas.

Así, Villegas (<sup>26</sup>) ha señalado que la dilucidación del carácter jurídico de la infracción tributaria tiene trascendencia dentro del marco de aquellos regímenes constitucionales que, como el de nuestro país, adopta el sistema federal de gobierno y deja reservado al Congreso Nacional la facultad de dictar el Código Penal.

Dicho autor plantea tres circunstancias vinculadas al tema, empezando por el sistema federal de gobierno, en que nuestro país ha adoptado la forma federal, respecto del cual algunos autores aclaran “forma de Estado” como un estado federativo compuesto por varias provincias independientes y a la vez subordinados al gobierno general creado por ellos.

En segundo lugar, se refiere a la facultad de dictar el Código Penal, en virtud de lo dispuesto por el Art. 75 inc 12º de la CN en su texto reformado de 1994, en que los estados provinciales han delegado al Congreso Nacional la facultad de dictar el Código Penal. Dicha cláusula tiende a mantener la unidad de legislación sustantiva, tradicional en la formación institucional argentina.

En tercer lugar, las facultades impositivas y policiales de los Estados federales o provinciales, unánimemente reconocido en el sentido que los entes provinciales y municipales pueden crear figuras impositivas y regularlas jurídicamente.

Tales potestades legislativas conducen implícitamente a la facultad inherente a ellos, ya que otorgado o reservado un poder, ésta lleva como necesaria implicancia la facultad de adoptar medidas para ponerlo en la práctica, siendo la conminación de penas el medio natural cuando ese poder se ejerza imponiendo obligaciones en forma coactiva y en ese caso de que tales obligaciones sean incumplidas.

Ello, a decir de Villegas, ocurre con respecto a las obligaciones encuadradas de la legislación tributaria y municipal, en cuyo caso su transgresión origina penas que se materializan en ley.

Aquí aparece, desde nuestro criterio el núcleo del problema, en el sentido que debemos plantearnos si puede la Nación convertir en delitos las evasiones a los tributos provinciales y si pueden las provincias castigar las violaciones a sus leyes fiscales con penas privativas de libertad.

Algunos autores, como Silvestroni (<sup>27</sup>) se han inclinado por la teoría de la facultad del Congreso en materia penal de las haciendas locales, al sostener que si el derecho contravencional es derecho penal (<sup>28</sup>), sólo puede ser dictado por el órgano habilitado de la CN para sancionar normas penales, de forma general y para toda la Nación.

Así se ha dicho que la delegación de la potestad de dictar el Código Penal de fondo que las provincias hicieron a favor de la Nación no tiene reserva ni excepción alguna con lo que existe una imposibilidad lógica de afirmar que el derecho contravencional es derecho penal pero que no ha sido delegado por los estados locales al poder central.

En el criterio del autor citado, la definición natural de pena como criterio delimitador del ámbito de lo penal impide llevar a cabo una caracterización cualitativa en función de las conductas descriptas en uno y otro caso y en detrimento del carácter intrínseco de la sanción.

El mismo Zaffaroni (<sup>29</sup>) ha argumentado a favor de la constitucionalidad del derecho contravencional, al sostener que es de la propia esencia de un Estado, en el caso provincial, el tener potestad punitiva y que no es imaginable un Estado sin esa potestad.

Es por ello, que no existe ninguna razón válida para negar a los estados provinciales el derecho de delegar en la Nación el poder de legislar al respecto junto con todo el resto de la materia penal.

Por otro lado están quienes sostienen la inconstitucionalidad de las contravenciones, en razón de que para la CN la ley penal debe ser general para todo el país y por ello, es el Congreso el encargado de sancionarla.

Por la tesis de la constitucionalidad del régimen contravencional en nuestro país, se encuentra Barverá de Riso (<sup>30</sup>) quien sostiene que desde el punto de vista histórico y jurídico, las provincias son titulares del poder constituyente, por lo que son las que han delegado las facultades legislativas a la Nación.

En particular, las provincias han delegado a la Nación la facultad de legislar en materia de delitos, de tal manera que la regla es que en materia delictual, la competencia legislativa es de la Nación.

Sin embargo, al no ser compartimientos estancos, las provincias pueden ejercer concurrentemente con la Nación, algunas atribuciones legislativas, como las represivas.

Para Spisso (<sup>31</sup>), el Código Penal no agota la materia represiva, ya que además de los delitos propiamente dichos en él legislados existen numerosas figuras de naturaleza penal que se agrupan bajo el nombre genérico de “faltas” o “contravenciones” que comprenden en nuestro país tanto las faltas de carácter local (tributarias, administrativas, policiales, municipales, etc.) como las de carácter nacional legisladas en los ordenamientos referidos a las materias aduanera, tributaria, abastecimiento, defensa de la competencia, lealtad comercial, etc., cuya importancia se fue acrecentando a medida que el Estado fue interviniendo en determinadas áreas reservadas a la iniciativa privada.

En tal sentido, el autor citado destaca que no corresponde hablar de autonomía sino de un derecho penal especial, destacando la importancia de la distinción entre delitos y contravenciones.

Por lo tanto, si de acuerdo con nuestra organización federal, las provincias no se encuentran limitadas en ejercicio de sus poderes tributarios por las disposiciones de los códigos de fondo, lógico es concluir que conservan el poder de sancionar los incumplimientos a dichas normas.

También a favor de las facultades provinciales de la represión de las contravenciones, está Soler (<sup>32</sup>) quien aclara que tales facultades son soberanas sólo en cuanto no pueden ser globalmente limitadas por ningún poder.

Sin embargo, agrega el mencionado autor que existen límites, como la materia, el respeto a las garantías constitucionales, el propio Código Penal para que las figuras contravencionales no asuman carácter delictivo por la pena y toda legislación del Congreso Nacional sobre contravenciones, en cuyo caso la facultad provincial queda desplazada.

Ello implica que al elevar el legislador una acción a la categoría de delito, produce a la vez el resultado de eliminar lo que no prohíbe de la zona de prohibición penal, por lo que el Código Penal puede ser considerado como una simple suma de figuras yuxtapuestas que dejen entre sí lagunas que carecen de continuidad.

Así, sostiene Soler que aparte de las facultades respectivamente atribuidas a la Nación o a las provincias, existe una zona intermedia de legislación concurrente en la cual las provincias pueden legislar mientras no lo haga la Nación.

También Díaz Ortiz y Marconi (<sup>33</sup>) han analizado el tema (en relación a la ley 23.771) sosteniendo que al dictar tal ley, el Congreso no ejerció las facultades que le fueron conferidas por el Art. 67, inc 11, de la CN que le faculta a sancionar el Código Penal, sino alguna otra de las facultades enumeradas en el mismo artículo.

Tales facultades no podrían ser otras que las contenidas implícitamente en los Arts. 4, 17, 67 inc 3) de la CN, que atribuyen al Congreso Nacional el dictado de leyes impositivas de carácter federal que, conlleva naturalmente la de imponer sanciones para sus transgresores, como surge del Art. 67, inc 28 de la misma CN.

Desde tal óptica, las facultades impositivas propias y reservadas por las provincias y delegadas en los municipios mantienen su propio régimen sancionatorio dirigido a asegurar su cumplimiento (<sup>34</sup>).

En suma, afirman los citados autores que en una interpretación racional de la ley, es posible concluir en que se ha tenido el propósito de limitar la sanción penal de evasión de tributo de carácter federal y no establecer normas de derecho penal común (<sup>35</sup>), excluyéndose a los impuestos locales.

#### **4.3. Antecedentes jurisprudenciales**

Desde antiguo, la doctrina mayoritaria y pacífica de la CSN, remarcó que el poder punitivo a través de la tipificación de delitos sólo puede ser ejercida en exclusividad por el Congreso Nacional, mientras que la sanción a las contravenciones es materia del ejercicio concurrente por parte de la Nación y de las provincias e incluso de los municipios (<sup>36</sup>).

Nuestro Máximo tribunal (<sup>37</sup>) estableció que la facultad referida por el Art. 67 inc 11, de la CN (hoy Art. 75, inc 12) al referirse a la facultad del Congreso Nacional para dictar los códigos de fondo, reviste el carácter de un poder exclusivo, dejando a los tribunales provinciales sólo la aplicación de dichos códigos cuando los casos o personas cayeran bajo su jurisdicción, sin que la cláusula constitucional contuviera disposición alguna que atribuyera a los gobiernos provinciales poder para destruir o anular las leyes sancionadas por el gobierno central con el objeto de promover a las ventajas de una legislación uniforme para todo el país conforme lo dispuesto por el Art. 108 de la CN (hoy Art. 126).

Por otra parte, es un principio del Derecho Constitucional que la policía de las provincias estuviera a cargo de sus gobiernos locales, entendiéndose incluidos en los poderes que se han reservado el de proveer lo conveniente a la seguridad, salubridad y moralidad de sus servicios, de manera de poder libremente dictar leyes y reglamentos con esos fines, aunque tal poder de policía de los estados es sólo residual frente a las facultades exclusivamente delegadas al Gobierno de la Nación.

En otro antecedente (<sup>38</sup>), estableció la CSN que el Código Penal no legisla sino sobre delitos, excluyendo deliberadamente de sus sanciones las faltas que han sido libradas a la legislación provincial o a la que se diera para la Capital y territorios nacionales.

También expresó la CSN (<sup>39</sup>) con relación a infracciones y sanciones provinciales en materia tributaria, que las mismas habían sido dictadas por la legislatura local en ejercicio de facultades que no pueden discutirse a las

provincias, ya que las infracciones eran de las previstas en el Código Penal y mantenidas por tanto, en los actuales Arts. 75 inc 12) y 126 de la CN.

Asimismo señaló (<sup>40</sup>) que el Congreso Nacional, al dictar el Código Penal vigente, deliberadamente no ha querido legislar sobre faltas, dejando la materia, con ciertas reservas, librada a la legislación de los estados federales, considerando que si bien tal clase de contravenciones constituye, en algunos casos, verdaderos pequeños delitos comunes a los cuales podría aplicárseles los principios generales de la legislación nacional, más frecuentemente ofrecen características especiales determinadas por las costumbres de cada localidad, por las necesidades de orden moral o material de los pueblos o por el resguardo de ciertas instituciones locales, cuyo regular funcionamiento les interesa más directamente.

Otro aspecto de interés en el análisis de la facultad exclusiva del Congreso Nacional para legislar en materia de delitos, descartando tal atribución a las provincias, lo da el Art. 32 de la CN en cuanto dispone que el Congreso federal no dictará leyes que restrinjan la libertad de imprenta o establezcan sobre ella la jurisdicción federal.

En tal sentido, la CSN (<sup>41</sup>) estableció que la CN ha conferido al Congreso la atribución de los códigos de fondo (Art. 75 inc 12), prohibiendo consecuentemente en forma expresa a las provincias dictarlos después que aquél los haya sancionado (Art. 126), teniendo dichas normas por objeto la unidad de la legislación de fondo.

De tal manera, señaló que el Art. 32 de la CN debía interpretarse de forma de no desnaturalizar el referido principio de uniformidad de la legislación penal en lo que atañe a delitos cometidos por la prensa, ya que tal precepto lo que en realidad había tenido en vista era evitar que el tema de la libertad de imprenta fuera regido por leyes federales y, en consecuencia, sometido en modo exclusivo a la jurisdicción de los tribunales de esa índole.

También en el caso “Rosenvald” (<sup>42</sup>), la CSN señaló que el Congreso Nacional al dictar el Código Penal (<sup>43</sup>) no ha legislado sobre faltas y ha reconocido a las provincias la atribución de legislar sobre éstos.

Tal línea jurisprudencial se inclina en el mismo criterio precisado en el caso “Lino de la Torre” (<sup>44</sup>), respecto de los alcances de los poderes implícitos del Congreso Nacional en orden a disponer el arresto de las personas (<sup>45</sup>).

#### **4.4. Antecedentes legislativos de criminalización de los ilícitos tributarios**

Distintos antecedentes legislativos, respecto de la represión del ilícito tributario, nos permiten determinar el alcance de las medidas dispuestas en orden a la protección de los tributos locales, tanto en el orden provincial como municipal.

Así, la ley 16.656 del año 1964, dispuso penalizar con penas de prisión a las agentes de retención que mantuvieran en su poder el impuesto retenido después de vencido los plazos legales para su ingreso.

A su vez, la ley 17.250, del año 1967, estableció el mismo régimen represivo en materia previsional respecto de los aportes de los empleados no ingresados y la ley 20.046, del año 1972, incluyó en el tipo penal, junto a los agentes de retención, a los de percepción, incriminando la insolvencia patrimonial provocada tendiente a evitar el pago de tributos.

Por su parte, la ley 20.658 del año 1974, incluyó nuevos tipos penales, entre ellas la de evasión fiscal agravada por el monto y la de elusión.

A su vez, la ley 21.858, del año 1978, reincorporó varios de los tipos legales que habían sido derogados por la ley 21.344, del año 1976.

En particular, nos interesa el antecedente de la ley 20.658 que, conforme la sanción de la Cámara de Diputados, estableció que la defraudación tributaria se caracterizaba como un delito del Código Penal, incluyendo a las obligaciones fiscales en el orden nacional y provincial.

En la revisión realizada por la Cámara de Senadores, la norma legal terminó acotada como norma federal al considerársela como un avasallamiento de las autonomías provinciales. ( ver informe de Alejandro Diaz Bialet por la mayoría y en forma coincidente Fernando de la Rua, por la minoría)

Luego, la ley 23.697 (<sup>46</sup>) del año 1989, aprobó un Capítulo sobre el Régimen penal tributario y previsional, que finalmente fue vetado por el PEN, en el que se incluían también los tributos provinciales.

A partir del mes de marzo de 1990, rigió la ley 23.771, denominada ley penal tributaria y previsional que originó un largo y encontrado debate de la doctrina respecto del alcance de la norma legal al referirse a “tributos”, no haciendo distinción expresa entre las obligaciones fiscales nacionales y/o provinciales.

Así, una primera tesis señalaba que la protección legal alcanzaba únicamente a la hacienda pública nacional (<sup>47</sup>).

A su vez, la tesis restante sostenía que la norma legal alcanzaba también a las haciendas provinciales y municipales (<sup>48</sup>).

Existe una sola opinión sostenida por Casás (<sup>49</sup>), donde a su entender parecería que la CSN se inclinó sobre la tesis amplia, al resolver distintas cuestiones de competencia planteadas entre diferentes magistrados judiciales (<sup>50</sup>).

Esta ley fue posteriormente derogada al implantarse un nuevo régimen penal tributario, a través de la ley 24.769 (<sup>51</sup>), aunque en esta oportunidad, se trata de una norma represiva de derecho federal, aplicable únicamente a las obligaciones fiscales en el orden nacional.

Uno de los tantos proyectos de modificación de la ley 24.769 fue presentado en el año 1997 (<sup>52</sup>), con la idea de extender la aplicación del régimen penal tributario a los ámbitos correspondientes de las provincias y a la CABA.

En la actualidad, se ha tomado conocimiento público de un nuevo proyecto de modificación de la ley 24.769 (<sup>53</sup>), incluyendo en su ámbito de aplicación a los tributos provinciales y de la CABA, con lo que se vuelve a renovar el interés del tema.

#### **4.5. Nuestra posición**

La vieja discusión que se originó cuando la sanción de la Ley 23.771, respecto de si la ley penal tributaria, protegía además los tributos locales (provinciales y municipales) si bien fue zanjada cuando la sanción de la Ley 24.769, hoy nuevamente vuelve a colocarse como tema de análisis, discusión y confrontación en el marco de la doctrina.

Y decimos de la doctrina, por cuanto no hemos advertido, ni por parte del Poder Ejecutivo, ni de la Comisión de Legislación Penal de la Cámara de Diputados, la más mínima objeción de naturaleza constitucional, en cuanto a si el Congreso Nacional, puede legislar avanzando sobre materia legislativa que en principio las provincias se han reservado, como son las facultades de naturaleza impositiva y la consiguiente protección de esas atribuciones con su poder punitivo.

Creemos que a esta altura del avance de la ciencia penal, continuar distinguiendo entre contravenciones y delitos, carece de mayor objeto por cuanto, la jurisprudencia ha ido inclinándose a la plena aplicación de los principios y garantías constitucionales (incluidos por supuesto los pactos internacionales), que resguardan el derecho de defensa, el debido proceso, la igualdad de armas, la retroactividad y la ultractividad de la ley más benigna, el principio de legalidad, el principio de reserva, la inviolabilidad del domicilio y de los papeles privados, etc. Por consiguiente pretender encontrar los fundamentos, por sus consecuencias, se nos sigue apareciendo como un camino equivocado.

El Congreso legisla en materia penal común, no porque dicta el Código Penal, sino porque las provincias le han delegado esa facultad sobre la legislación común, no la especial, que surge de otras facultades de la Constitución. Ello resulta así, porque si en vez decir “**códigos**” hubiera dichos “**leyes penales comunes**”, sería exactamente lo mismo.

Pero no es menos cierto que el Congreso Nacional también tiene facultades para poder dictar otras leyes punitivas, con el nombre que se le quiera poner a los tipos descriptos, llámense delitos, contravenciones o faltas, porque es el uso del poder para aplicar penas, atributo de la soberanía. Dicha facultad del Congreso surge de la cláusula contenida en el art. 75, inciso 32, en cuanto dispone que el Congreso cuente con el atributo de “..... *Hacer todas las leyes y reglamentos que sean*

***convenientes para poner en ejercicio los poderes antecedentes, y todos los otros concedidos por la presente Constitución al Gobierno de la Nación Argentina.”***

Por tal razón aunque la delegación del inciso 12 del mismo artículo, no hubiera existido, no cabe duda que el Congreso podría haber dictado leyes de represión al contrabando, por cuanto las aduanas son nacionales, de represión a la falsificación de moneda, por cuanto la Nación es la única que emite moneda de curso legal en la República, etc.

En consecuencia podemos afirmar que de acuerdo a la naturaleza de los bienes que quiere proteger el Estado, usa de su poder punitivo para dar mayor protección a determinados bienes, bajo la amenaza de la sanción (penal, contravencional, de falta o el nombre que le quieran poner) pero siempre de carácter punitivo.

Ahora bien ¿de dónde proviene ese poder dado al Estado Nacional? Recordemos que antes que la Nación, existían las provincias, quienes al disolverse la administración colonial, ejercieron soberanamente todos los atributos inherentes a no tener otro poder por sobre ellos, poder que se ejercía exclusivamente en un territorio determinado. Así se dieron sus instituciones (normalmente por medio de constituciones o estatutos), su propio sistema de gobierno y su organización administrativa, legislativa y judicial. Y así también hicieron la guerra, celebraron tratados de paz, de comercio, tuvieron sus aduanas y recaudaron sus impuestos o contribuciones.

Cuando decidieron asociarse entre varias, para crear algo más trascendente, necesariamente debieron ceder una parte de esa soberanía, convirtiéndose entonces en autónomas, a través del pacto constitucional, es decir se autolimitaron, restringiéndose una gran parte de sus facultades, que las delegaron al Gobierno central, mediante pacto Constitucional de por medio.

Pero todo aquello, que no delegaron lo han conservado y lo aplican ejerciendo todas las facultades inherentes (poderes no delegados del art. 121 de la Constitución Nacional).

Por consiguiente, si las provincias han conservado sus facultades impositivas, la facultad de recaudar sus impuestos, también han conservado la de sancionar a los transgresores, hecho que se advierte con solo ver las figuras de defraudación fiscal que todas las leyes provinciales contemplan. Este hecho es más que evidente que sólo han delegado una parte de esa facultad tanto de establecer impuestos, como de proteger la facultad de recaudarlos, pero sólo para aquellos impuestos que establece el Congreso Nacional.

Por consiguiente recurrir al eufemismo de la palabra mágica “**incorporase al Código Penal**” no soluciona mágicamente ningún problema, ni le da legitimidad a una ley dictada avasallando las facultades provinciales. Es como el típico ejemplo de que pertenezco al sexo masculino, por entrar al baño de hombres, cuando en realidad es el razonamiento contrario, entro al baño de hombres, porque es una consecuencia de pertenecer al sexo masculino.

Pero esta aclaración no es nueva, ya lo han hecho legisladores del fuste (por sus conocimientos jurídicos y constitucionales) como Alejandro Diaz Bialet y Fernando de la Rua, en el debate parlamentario que se dio en el Senado de la Nación cuando se discutió el proyecto de Ley 20.658, el cual recomendamos leer.

El otro aspecto que no debe pasarse por alto, es que el Congreso no tiene la más mínima facultad para arrogarse la potestad de indicarle a las provincias quienes son los jueces competentes y menos aún establecer procedimientos, que están absolutamente reservados a ellas, hecho que el proyecto de ley en un franco y preocupante intento de poner un zanahoria por delante a las provincias, para que no insistan en querer aumentar su coparticipación en los impuestos nacionales, no trepida en intentar legislar.

Ya se ha planteado este mismo problema con las famosas retenciones a los productos agrarios, se sostiene que es un derecho aduanero. Si pensamos seriamente y con algo de lógica legislativa, cuando se quiere desalentar una exportación, por ser un recurso necesario en el país, se gravan con derechos aduaneros altos la salida de esos productos o directamente se prohíbe su exportación. A la inversa cuando queremos

proteger productos de factura nacional, evitando la competencia de los extranjeros, nivelamos precios, con altos derechos aduaneros de importación. Las aduanas además de recaudar, cumplen funciones de herramienta en la macroeconomía. Por eso cuando el Estado quiere exportar algunos productos por sus altos precios internacionales y que son producción masiva en el país, no pone derechos aduaneros altos, porque desalentaría, su beneficio en obtener el ingreso de divisas, además del desarrollo económico indirecto que genera la actividad. En consecuencia el régimen de “retenciones”, no es un derecho aduanero, por el contrario es un impuesto a las ventas al exterior y como tal debería ser coparticipable, pero como se lo define como “**derecho aduanero**”, santo remedio, no lo coparticipamos, se acaba la discusión y se piensa en un elegante corte de mangas a las provincias.

Por consiguiente, ¿se puede llegar a pensar que un inadecuado uso terminológico, define la esencia de una cosa o es por el contrario lo que debe tenerse en cuenta es su estructura y su finalidad? Qué contrasentido, ¿no es cierto?

Un párrafo aparte, merece un comentario con una cita de dos fallos de la Corte Suprema, en los que se apoyan quienes están por la legitimidad del Congreso en reprimir la evasión de los tributos locales. En efecto hemos oído varias veces, como un argumento a favor, que la Corte Suprema se habría inclinado, por esa tesis en forma indirecta en dos fallos que se citan constantemente y que son “Horibal S.A.” y “Banco Linares ó Liniers” ambos resueltos el 12 de abril de 1994.

Adentrados en los mismos, advertimos con sorpresa, que se trató de un tema de competencia, resolviendo una cuestión planteada entre la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Criminal y Correccional de la Capital Federal y la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico.

A la Corte se llegó, porque esas dos Cámaras tenían posiciones encontradas y siendo la Corte el superior común, ella debió decidir. Sin embargo, conviene aclarar que aunque se trataba de la aplicación probable de la Ley 23.771, por interferir en una inspección local por la ley de sellos, la Corte Suprema, respetando su competencia de impugnación o de

superintendencia, decidió solo lo que le planteaban, no se adentró en otro tema como sería la inexistencia de delito, porque ello no estaba planteado.

Diferente podría haber sido el caso, que se hubiera llegado a la Corte Suprema por un recurso extraordinario interpuesto por violación al principio de legalidad en materia penal. Por consiguiente, lo que la Corte Suprema en esos dos antecedentes hizo, era lo estrictamente debido, indicar quien era el competente, pero en modo alguno se puede extraer de esas dos decisiones, antecedentes de apoyo de la Corte Suprema a la postura doctrinaria, defendida por quienes citan esos fallos.

Téngase en cuenta que tanto el actual Código Procesal Penal, como el anterior ( Ley 2372), le imponían la Juez antes de decretar la instrucción del sumario a que desestime por inexistencia de delito o por incompetencia, si se daba el caso. Lo lógico y razonable es que quien no se considera competente, menos aún se expida respecto de la inexistencia de delito. Si esta discusión entre quien es competente llega a la Corte, ésta se limita a decidir quién debe intervenir, con total independencia de si es delito o no.

Lo interesante sería saber cuál ha sido el desarrollo y resultado final de esos dos procesos que se citan como antecedente, investigación que con sorpresa terminaría confirmando la tesis de quienes sostenemos que la Nación no puede legislar en materia de represión de tributos locales, pues invade facultades no delegadas de las provincias.

## 5. **LA EVASIÓN FISCAL AGRAVADA POR FACTURAS APÓCRIFAS**

### **5.1. La evasión fiscal agravada**

La figura de la evasión fiscal agravada está contenida en el artículo 2º de la LPT que establece una pena de 3 años y 6 meses a 9 años de prisión, cuando en el caso del Art. 1º se verifique cualquiera de los cuatro supuestos legales contemplados.

Tales supuestos son causas de agravamiento de conducta, en función del monto evadido (\$4.000.000) (L, 2, a), por intervención de personas

interpuestas para ocultar la identidad del verdadero sujeto obligado y el monto evadido superare la suma de \$800.000 (L, 2, b) y la utilización fraudulenta de beneficios fiscales, cuando el monto evadido por tal concepto superase la suma de \$800.000 (L, 2, c).

Precisamente, la ley 26735 incorpora una nueva causa de agravamiento (L, 2, d) referida a la utilización total o parcial de facturas o cualquier otro documento equivalente, ideológicamente o materialmente falsos.

Es de destacar, entonces, que la evasión agravada requiere de la figura de la evasión simple, como forma básica, más alguna de las situaciones legales, previstas como causales de agravamiento, para conformar el tipo penal agravado.

A su vez, la figura de evasión simple, requiere de la totalidad de los elementos requeridos para su procedencia (Art. 1, LPT).

Gráficamente, tenemos:

**DELITO EVASIÓN AGRAVADA = EVASIÓN SIMPLE + ALGUNA DE LAS CAUSAS DE AGRAVAMIENTO.**

Las hipótesis de agravamiento, que son 4 en el Art. 2º de la LPT, son alternativas y no concurrentes, por lo que la verificación de cualquiera de ellas será suficiente para la conformación del tipo penal de evasión agravada.

Cada una de ellas, conforma por separado, junto a los elementos del tipo penal base, un tipo penal independiente.

Tal como señala Roxin, el legislador procede, en algunas ocasiones, a configurar junto con los delitos base, que describen los tipos delictivos en su forma más sencilla, tipos cualificados (en los casos en que agravan) constituidos en derivaciones típicas o tipos derivados que se encuentran en conexión con el tipo base, añadiendo elementos ulteriores.

En forma similar, Jescheck sostiene que el delito básico es el tipo de partida, en tanto que la variante se presenta como una creación ulterior,

dependiente de la forma básica recogida en el tipo de partida y desarrollada mediante la adición de elementos complementarios.

## 5.2. La factura apócrifa

Uno de los temas más recurrentes a la hora de analizar la figura de fraude fiscal, se vincula al de la utilización de facturas que respaldan operaciones inexistentes o ficticias. Este fenómeno no es propio de nuestro país, sino que es una operatoria ya conocida con el nombre de “carrusell”, siendo muy utilizada en la Unión Europea. Dicha operación consiste en el empleo de documentos apócrifos (tratando de demostrar operaciones que no son reales) para obtener el recuperó del IVA.

La utilización de este tipo de comprobantes se vincula muchas veces a operaciones inexistentes, en las que los contribuyentes recurren a esta figura delictiva, a través de empresas fantasma, para poder, como se dice en la jerga especializada, “cerrar la caja”, ya que normalmente se encuentran con operaciones anteriores y reales, las que no fueron debidamente documentadas, implicando en consecuencia una salida dineraria, sin respaldo documental.

En otras, la utilización de esta figura tiene por fin, lisa y llanamente, bajar la carga tributaria, con el doble efecto en el impuesto a las ganancias (cómputo deducción en el balance impositivo) y en el IVA (crédito fiscal).

Pero a veces la operación es real, pues existe efectivamente la compraventa de un bien o la prestación de un servicio, pero lo que no es real es el ropaje utilizado por el vendedor, ya que el verdadero titular del bien permanece oculto para aparecer una interpósita persona que utiliza, precisamente, un documento que acredita esa operación pero realizada por otro.

La variedad de alternativas empleadas en la práctica es tan grande que, la utilización de facturas apócrifas no sólo se vincula a las operaciones de compra sino también a las de venta.

Casualmente en este último supuesto, la operatoria puede perseguir varios objetivos. Uno de ellos puede ser la marginalidad de la operación para el adquirente, quien no quiere ser identificado por las consecuencias fiscales que le generaría su actividad. Es el caso de quien adquiere un producto sólo en el mercado legal, porque el vendedor sólo opera en “blanco”, pero como el comprador no quiere dejar rastros de su compra, entonces utiliza a un comprador inexistente, cuyos datos son proporcionados al vendedor para la confección de una factura, que no describe las verdaderas partes de la operación.

En este tipo de operaciones, puede darse el supuesto que una de las partes obre de buena fe, pues desconoce que quien dice vender en realidad no lo es, o quien dice comprar no es la persona a quien se sindica en la emisión de su documento de venta (factura).

Todo ello tiene por objeto prevenir de la complejidad del tema y del análisis profundo que debe realizarse en cada caso particular.

### **5.3. ¿Cuándo una factura es apócrifa?**

Estamos ante un tema de hecho y prueba. En la práctica profesional, el organismo fiscal realiza la imputación de facturas apócrifas, en algunas oportunidades, al no poder ubicar al proveedor en su domicilio fiscal o resultar inexistente o desproporcionado lo declarado.

Otras veces, se toma en cuenta que no se han presentado las DDJJ de IVA, ganancias o seguridad fiscal o no se han dado cumplimiento a los requerimientos de información exigidos por el Fisco.

En otras oportunidades, el no declarar personal en relación de dependencia, cuando la naturaleza de los servicios prestados lo requieren, o el hecho de no poseer bienes muebles e inmuebles que permitan justificar la prestación del servicio o de los bienes que comercializa, han sido considerados por el Fisco para realizar la imputación de facturas apócrifas.

Obviamente la incorporación de un contribuyente en la base “apoc” elaborada por la AFIP, también se utiliza a tales fines.

En realidad se requiere de una investigación profunda, concreta y fundada para poder arribar a tal conclusión, lo cual no siempre se observa en la práctica.

A su vez, del repertorio jurisprudencial es posible concluir en ciertos elementos fácticos que se han considerado, una y otra vez, con el objetivo de desentrañar su naturaleza.

Así, en determinados supuestos la presentación del apoderado del proveedor informando sobre la operatoria con su cliente o la manifestación del empleado del proveedor sobre la operatoria comercial impugnada (declaración testifical) han sido consideradas para avalar la situación de los contribuyentes.

Otras veces resulta importante la prueba de la información de la imprenta, al pie de la factura, sobre los trabajos de impresión para los contribuyentes.

Más allá de ello, la realización de una pericia contable con información que puede ser un indicio de la celebración real de las operaciones cuestionadas, con la secuencia completa de la operación, ha sido debidamente recogida por los tribunales para impugnar el cargo de factura apócrifa.

#### **5.4. El piso de punibilidad del art 2º, inc d) de la LPT**

El Art. 2 inc d) de la LPT no contiene en forma expresa ningún importe de punibilidad, lo cual no significa que no lo tenga.

Como hemos dicho, el reenvío que el Art. 2º inc d) realiza al Art. 1º de evasión simple, nos indica que el piso de punibilidad es de \$ 400.000. Ello, pues este tipo penal agravado se completa con el resto de los requisitos determinados por el tipo penal de evasión tributaria simple.

Desde nuestro punto de vista, tal reenvío nos lleva a la conclusión que el piso de \$ 400.000 se aplica, en el caso que el ajuste sea exclusivamente de facturas apócrifas, en razón que el tipo calificado se construye sobre la forma básica con el agregado de la causal de agravamiento. (<sup>54</sup>)

Veremos este tema en forma práctica. Un primer caso, el ajuste es de \$ 350.000 por facturas apócrifas, no hay persecución penal en razón de no llegar al piso de punibilidad.

Un segundo caso, se trata de un ajuste de \$ 500.000, correspondientes \$ 100.000 a facturas apócrifas. Estamos ante el supuesto de evasión simple.

En un tercer caso, el ajuste es de \$ 1.700.000, con \$ 500.000 de facturas apócrifas. En este supuesto se aplica la forma agravada.

Notemos que, de no ser ésta la interpretación idónea del caso, contrariamente a lo planteado en el caso 2), llegamos a un supuesto de criterio en que no será posible superar el test de razonabilidad o proporcionalidad, con un exceso de punición.

## **5.5. La falsedad documental**

La norma legal se refiere a falsedad ideológica o material. La primera recae exclusivamente sobre el contenido de representación del documento, de forma que el mismo tiene una forma verdadera, pero contiene declaraciones falsas sobre hechos a cuya prueba está destinado.

Sería el caso de los supuestos que se presentan en la práctica profesional, en que más allá de la formalidad de los mismos, se ocultan operaciones inexistentes.

Es de destacar que estrictamente no es posible de hablar de documentos ideológicamente falsos, en el caso de facturas, en razón de la posición doctrinaria que sostiene que la falsedad ideológica del Art. 293 del Código Penal, sólo puede recaer sobre documentos públicos, lo que no se da con las facturas, que constituyen documentos privados.

Por otra parte, la falsedad material se refiere a la autenticidad del documento o de quien aparece como tal, ejemplo de lo cual serían los comprobantes “mellizos”.

### **5.6. La situación en el impuesto a las ganancias**

La utilización de facturas ideológicas puede disparar, en el impuesto a las ganancias, dos tipos de obligaciones tributarias distintas, una en carácter de responsabilidad propia y otra de deuda ajena.

En el primer caso, estamos ante la situación del contribuyente que utiliza las facturas apócrifas, en provecho propio, al posibilitar computar de tal forma, un gasto deducible en el balance impositivo.

Un segundo caso, es el denominado impuesto a las salidas no documentadas en que el legislador, habida cuenta de la inexistencia del documento, crea una ficción a través de la cual entiende que el contribuyente de derecho no ha de determinar ni ingresar el impuesto, al estar oculto ante el Fisco.

Por tal razón, constituye en obligado tributario al agente pagador de la erogación, con carácter de responsable sustituto por el tributo que le corresponde realmente al tercero no identificado.

Ante esta situación, vuelve a plantearse el tema respecto de ambas obligaciones, impuesto a las ganancias y salidas no documentadas, si a los fines de la determinación de umbral de punibilidad se deben considerar en forma conjunta o separada.

Para resolver este conflicto, existen dos teorías que intentan explicar el tema. Una es la teoría de la integración <sup>(55)</sup> que interpreta que ambos importes deben sumarse, en razón de ser las salidas no documentadas un subconcepto del impuesto a las ganancias.

Por otra parte, aparece la tesis de la separabilidad <sup>(56)</sup>, que ha tenido una posición mayoritaria en la doctrina y en la jurisprudencia, basándose en la idea que el impuesto a las salidas no documentadas es autónomo, en

razón de los distintos hechos imponibles y vencimientos. Además de ello, se trata de hechos imponibles escindentes y momentos de consumación del delito también distintos.

### **5.7. Las facturas apócrifas en los tributos provinciales**

En razón de la extensión de la tutela penal a la hacienda pública provincial y considerando que las figuras típicas de evasión simple y agravada se aplica también respecto de los impuestos locales, cuadra analizar si esta causal de agravamiento es susceptible de ser aplicada respecto de los impuestos provinciales.

Es indudable que la figura ha sido pensada por el legislador básicamente respecto de los impuestos nacionales, en función de la posibilidad de computar créditos fiscales en el IVA o gastos deducibles en el impuesto a las ganancias.

Sin embargo, respecto de los tributos provinciales y, en particular, en relación al impuesto sobre los ingresos brutos, es posible pensar en ciertos supuestos de aplicación.

Se daría en el caso en que, por ejemplo se alteran los importes de las facturas de proveedores para, a partir de tal hecho, omitir los ingresos por ventas pertinentes. De esta manera, la utilización de la factura apócrifa está destinada a disminuir un ingreso y por lo tanto, resultará de aplicación la causal de agravamiento.

Es de destacar que en el caso en que la operatoria tuviera por fin dejar de pagar las obligaciones tributarias en el orden nacional, en forma exclusiva, no producirá ningún efecto en el impuesto sobre los ingresos brutos y, por lo tanto, no dará lugar a la persecución penal en el ámbito provincial.

Con ello queremos destacar que el mero hecho de detectarse facturas apócrifas, por un importe superior a \$ 400.000, no nos llevará necesariamente a un proceso penal en el ámbito provincial, sino que debe realizarse una completa investigación en cada caso para determinar su

impacto y relación con la base imponible del impuesto sobre los ingresos brutos, a través de una relación causa-efecto.

## **5.8. Relación con la falsedad de documentos del código penal**

### **5.8.1. El tema**

Cuando nos referimos a facturas apócrifas, haciendo una especie de analógica con las falsedades documentales, podemos además distinguir lo que sería la falsedad material y la falsedad ideológica. El primer supuesto es cuando el documento emitido es una copia de uno verdadero o simplemente adjudicado a un industrial, comerciante o prestador de servicios inexistente. Mientras que el segundo supuesto al que llamamos falsedad ideológica, es aquel que contiene en su descripción elementos que no son reales, como la venta o prestación de servicios inexistente o partes falsas de la relación contractual.

Así, si la factura está emitida por una empresa inexistente, diremos que estamos ante una falsedad material y si estamos ante una empresa real pero que no ha realizado la operación de venta que dice haber hecho, contiene una afirmación falsa, que si se tratara de un documento público podríamos entonces hablar de una falsedad ideológica contenida en el Art. 293 del Código Penal.

Ahora bien, el tema objeto de esta nota se refiere a los supuestos en que la factura es utilizada en forma dolosa para cometer un fraude fiscal, pues a través de ella se declara en forma inexacta el impuesto determinado por el contribuyente, o se justifican salidas no documentadas, con el consiguiente resultado impositivo.

Sin embargo y pese a la dolosa conducta de algunos de los contratantes o de ambos, podemos encontrarnos con el supuesto de que una vez dictada la resolución que determina el impuesto evadido, impugnando las DDJJ presentadas por el contribuyente, nos podemos encontrar con que los montos de la evasión no

superen las condiciones objetivas de punibilidad y por lo tanto, no corresponde aplicar las disposiciones de la ley penal tributaria.

Sin embargo, aunque el delito de evasión no se configure por no alcanzar las condiciones objetivas de punibilidad (ley 24.769), puede suceder que las facturas de considerarlas instrumentos privados, tengan represión penal autónoma conforme lo dispone el art. 292 del Código Penal.

### **5.8.2. La falsedad documental**

El Código Penal protege a la Fe Pública en su título XII, reprimiendo los denominados delitos contra ese bien jurídico tutelado. A su vez, el Capítulo III del mismo cuerpo legal, se refiere a la falsificación de documentos en general.

Así, el art 292 prescribe que el que hiciere en todo o en parte un documento falso o adultere uno verdadero de modo que pueda resultar perjuicio, será reprimido con pena de prisión de 1 a 6 años (instrumento público) y de 6 meses a 2 años (instrumento privado).

A su vez el art. 293 sanciona al que insertare o hiciere insertar en un instrumento público declaraciones falsas, concernientes a un hecho que el documento deba probar, de modo que pueda resultar perjuicio.

De esta manera, advertimos que el art 292 describe lo que hemos denominado falsedad material del documento, sin entrar a distinguir si se trata de documento público o privado, mientras que el artículo 293, reprime lo que se conoce como falsedad ideológica, pero limitado a los documentos públicos, pues deben además de ser instrumentos, estar destinados a probar.

Para poder entender el alcance que se quiere dar a la protección de la fe pública, en el caso de documentos privados, la ley exige el requisito de que pueda resultar perjuicio, mientras que en el caso del documento público el perjuicio está insito en el documento

cuando la falsedad es material, mientras que si es ideológica se requiere que lo falso influya en el destino probatorio del documento.

Si en una partida de matrimonio se falsea la edad de los contrayentes, no se configura la falsedad ideológica, por cuanto el destino probatorio de la partida es el vínculo matrimonial, no la edad de la persona que se prueba con la partida de nacimiento.

Es importante que en el análisis del tema nos ubiquemos lo mejor posible acerca del alcance del tipo descripto, cuando es tendiente a probar, porque es allí donde nos parece que los que quieren reprimir la generación o utilización de las denominadas facturas apócrifas, ponen su énfasis, o al menos es el medio idóneo para conseguir viciar la voluntad de quienes fiscalizan los impuestos..

Ahora bien, la doctrina ha coincidido en que, desde el punto de vista penal, los términos documentos e instrumentos son utilizados como sinónimos. Pero cuando ya llegamos al concepto de documento, la doctrina no es tan pacífica y menos aún la jurisprudencia, que ha variado diametralmente, violando muchas veces por medio de erróneas interpretaciones, el principio “nullum crimen sine lege”.

Por nuestra parte, adherimos a la posición que consideramos tradicional, en el sentido que los documentos, como objetos materiales de los delitos de falsedades documentales, son los instrumentos públicos o privados (art 973 a 1036 del Código Civil), pues el concepto de documento debemos buscarlo en otra rama del derecho que lo describe como es el Código Civil.

Los tipos penales son instrumentos legales, lógicamente necesarios y de naturaleza predominantemente descriptiva, que tienen por función la individualización de conductas humanas penalmente relevantes (por estar penalmente prohibidas).

De la definición advertimos que el tipo penal es predominantemente descriptivo, pues sólo así se puede lograr una correcta

individualización de la conducta prohibida, el verbo típico tiene una importancia primordial pues es el que connota la acción.

No obstante los tipos penales no son absolutamente descriptivos, ya que acuden a conceptos que remiten o se sustentan en un juicio valorativo jurídico o ético: como ser mujer honesta, funcionario público, cosa mueble, documento público. En tanto que a los primeros los llamamos elementos descriptivos a estos últimos se los conoce como elementos normativos del tipo. Por consiguiente, adviértase que no es tarea del derecho penal crear conceptos, sino que toma los que existen en la realidad jurídica o social, para describir las conductas punibles.

La otra postura, en la que actualmente se está inclinando parte de la jurisprudencia, entiende que el concepto de documento debe buscarse en el propio derecho penal, basándose en la protección que se quiere dar a determinados “instrumentos”. No queremos entrar en la discusión doctrinaria, pero nos parece que la autosuficiencia que quiera darse al del derecho penal, hace peligrar el principio de legalidad en esa materia, pues atribuyendo conceptos jurídicos, ajenos a las normas que deben regularlos (el derecho civil en este caso), nos llevaría a generar reproches por analogía o vía Interpretación con prescindencia del propio legislador.

Por esa razón quienes creemos en la necesidad de recurrir al derecho civil para complementar la norma de protección penal, entendemos que, las facturas comerciales (salvo las conformadas) al no contar con los requisitos exigidos por el Código Civil, en cuanto a la necesidad de estar firmadas, no cumplen con tales exigencias y, por lo tanto, no constituirá objeto de protección penal autónoma, siendo solo un medio empleado para evadir.

No cabe duda que a las facturas, a través del régimen especial establecido por la AFIP (RG 3419 y sus sucesivas complementarias y modificatorias) se ha pretendido otorgarle como hemos dicho y con el fin de fiscalizar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, el carácter de elementos idóneos con finalidad

probatoria, pero no obstante ello, de ninguna manera pueden con base legal de una Resolución General, sustituir a los medios de prueba de los contratos legislados en la ley civil, salvo claro está que ese elemento probatorio, se tome como un “comienzo de prueba por escrito”. Advirtamos que el contrato de compraventa se prueba por cualquier medio, salvo cuando se trata de inmuebles que requieren la escritura pública, tanto para la prueba como para adquirir el dominio.

Por lo tanto el medio de prueba legalmente constituido es el establecido en la ley civil o cuando a comerciantes nos referimos (que no son los únicos sujetos alcanzados por las obligaciones tributarias) es el propio Código de Comercio el que nos remite en cuanto a su prueba al Código Madre (Civil) salvo lo que expresamente se establece la respecto. A mayor abundamiento, el art. 208 en su inciso 5º del Código de Comercio, se refiere a facturas “aceptadas”, en las que la firma es requisito inexcusable.

En consecuencia, si los requisitos establecidos para el régimen de facturación, creados por un funcionario de mediana jerarquía del Poder Ejecutivo y con la única finalidad de verificar el cumplimiento de obligaciones fiscales, tiene por finalidad acreditar operaciones y de allí extraer consecuencias fiscales, es evidente que la finalidad que se le ha otorgado a las facturas tiene alcance probatorio en ese derecho, pero por no por ello puedan ser considerados instrumentos públicos, pese a las exigencias para su emisión y por consiguiente no están protegidos autónomamente por el art. 292 y el 293, ambos del Código Penal.

#### **5.8.3. Antecedentes jurisprudenciales**

Pese a lo expuesto, no es menos pacífica la jurisprudencia existente, ya que podemos observar que existen distintas posiciones, algunas encontradas que además se fundamentan en criterios también distintos.

Es por ello, que nos ha parecido conveniente realizar una sistematización del tema

#### **5.8.3.1. Tesis en contra de la punición**

Diversos argumentos fundamentan la tesis en cuanto a la imposibilidad de punición del uso de facturas falsas.

##### **a. Finalidad del legislador**

Una posición de fallos recaídos entiende que, si la evasión tributaria no supera el monto descripto como condición objetiva de punibilidad, la conducta del contribuyente no resultará punible.

De tal manera, si la finalidad del legislador, ha sido la de evitar sanciones a pequeños evasores, la misma se vería neutralizada si se admitiera la adecuación recurrente o subsidiaria a algún otro tipo penal.

No sería este el método correcto de interpretación de la ley según la doctrina de la CSN, la que reiteradamente tiene declarado que las leyes deben interpretarse evitando darles un sentido que ponga en pugna sus disposiciones, destruyendo las mas por las otras y adoptando como verdadero el que las coincide y deje a todas con valor y efecto (<sup>57</sup>).

En efecto si es que las facturas cuentan con protección penal, por considerarlas documentos, su falsedad sería punible, aunque sea delito medio. Y ello resultará así, pues el bien que se tutela es diferente al de la evasión y en tal caso sería un concurso ideal conforme el art. 54 del Código Penal. Pártase del hipotético caso de que un contribuyente para poder disminuir ganancias o justificar ingresos no declarados, simula mutuos mediante contratos en escritura pública falsos, caso en

el que a nadie se le ocurre sostener que no habría delito.

Más aún tratándose de instrumentos privados el requisito del perjuicio, con total independencia de la conducta penal de evasión (sólo por las condiciones objetivas de punibilidad), causa perjuicio al Fisco aunque la evasión sea de solo un peso.

Por consiguiente el argumento de que no se repremia penalmente una falsedad, en base a que no se reprime el delito fin, no creemos que responda a nuestro sistema de legalidad, aunque los fines sean muy loables.

Quizás más sencillo es como sostenemos, que las falsedades documentales del Código Penal, no protegen a las facturas exigidas por la AFIP, salvo como ya hemos dicho a las conformadas que por tener efectos circulatorios, ya que están expresamente protegidas (art.297 y 298 bis., del Código Penal).

En nuestra posición sostenemos con estos argumentos, que si las facturas comerciales hubieran sido el medio para cometer la defraudación fiscal, su falsificación resulta tan impune como el fraude o la evasión, como dice el fallo comentado, aunque por otros motivos. (<sup>58</sup>) .

**b. Aplicación de la regla de la especialidad**

Conforme la regla de la especialidad, las figuras genéricas son desplazadas cuando el hecho es abarcado por un tipo específico, de tal manera que una vez efectuado el desplazamiento, aquellas ya no pueden recobrar su vigencia en virtud de que el autor del hecho se vería perjudicado al aplicársele el tipo primario excluido.

Ante la concurrencia de dos tipos penales, uno genérico (defraudación) y el otro específico (defraudación fiscal), éste desaloja a aquel sin importar si son normas de un mismo cuerpo legal o perteneciente a distintas leyes.

En este caso, cuál sea posterior a cuál, a condición de que ambas normas estén simultáneamente vigentes tanto al momento del hecho como al de su juzgamiento, puesto que de lo contrario, se aplica de pleno derecho el principio de la ley penal más benigna, consagrado en el art 2º del Código Penal (<sup>59</sup>)

De tal manera, no constituye defraudación en perjuicio de la Administración Pública, en los términos de los arts. 172 y 174 inc 5) del Código Penal, el hecho de que no pudo ser reprimido como defraudación impositiva, por no hallarse satisfecha, en el caso, la condición objetiva de punibilidad (<sup>60</sup>).

Nos parece que el fallo peca de considerar como defraudación a la administración pública, lo que en realidad no lo es. En efecto, la evasión consiste en “**no poner**”, mientras que la defraudación consiste en “**sacar**”, si bien en ambos casos hay perjuicio económico, en uno no se ingresa a las arcas del Estado viciando la voluntad de quien puede obligarnos a hacerlo (el Fisco) y en el otro le quita a las arcas del estado viciando la voluntad del funcionario que dispone la entrega.

Por esa razón, la falsedad documental, de instrumentos privados requiere el perjuicio, pero no requiere que el mismo se logre mediante “ardid o engaño”, pues solo basta que se adultere o falsifique el documento y ésta acción pueda causar perjuicio. Como advertimos el ejemplo de defraudación a una administración pública está bastante mal usado, partiendo de ese supuesto,

donde evidentemente no hay especialidad, pues la evasión carece de los mismos elementos que la estafa o defraudación.

c. **Aplicación del principio de legalidad**

Los comportamientos punibles están expresamente determinados en la ley penal, esto es código y leyes especiales, como derivación del principio “nulum crimen sine proeria lege poenali”, consagrado en el art 18 de la CN.

En virtud de este principio, el derecho penal argentino se realiza mediante figuras que especifican e individualizan los hechos punibles, conformando un “numerus clausus” de tipo penales, fuera de los cuales las conductas de las personas, aún cuando puedan resultar disvaliosas. No pueden ser castigadas como delitos, no siendo legítimo asimismo aplicar analógicamente una ley penal a un comportamiento que de lo contrario resultaría discriminado. (<sup>61</sup>)

**5.8.3.2. Tesis a favor de la punibilidad**

El uso a sabiendas de facturas falsas, aún entre partes contratantes, configura el delito de falsificación de documento. Lo que caracteriza al documento es ser la expresión escrita de la voluntad de una persona que puede producir efectos jurídicos y lo es tanto el que se extiende para que se pruebe como el que, confeccionado con un objeto diferente, puede eventualmente servir como prueba de un determinado hecho o relación.

De tal manera, el legislador ha querido dejar fuera del campo de actuación del derecho penal tributario, conducta que se fundamenta en el hecho que la falsificación de documentos no se vincula directamente con el incumplimiento fraudulento de una obligación sustancial.

Sin embargo, ello no implica en absoluto que dicho proceder haya quedado fuera del campo del derecho penal común, cuya recepción surge de los arts. 292 y 296 del Código Penal (<sup>62</sup>).

De tal forma, la conducta de utilización de facturas apócrifas en el marco de la evasión tributaria posee relevancia jurídico-penal autónoma.

Ello, pues para los tipos de falsedades documentales es suficiente con que aparezca el peligro de perjuicio y esta posibilidad es constante, por lo que hay empleo de documento toda vez que se crea esa posibilidad.

Por lo tanto, el delito se consuma por el acto de uso y tiene el carácter de delito instantáneo, independientemente de que la situación creada por el uso tenga o no carácter de permanencia (<sup>63</sup>).

Como vemos esta tesis es correcta en la medida que a las facturas se las considere documento protegido por la Ley penal, aunque no sea acorde al Ley civil, por la falta de firma.

#### **5.8.4. NUESTRA POSICIÓN**

Nos inclinamos por sostener la tesis de que la utilización de las facturas apócrifas empleadas con la finalidad de evadir impuestos, o de ocultar una evasión anteriormente consumada, no es autónomamente punible a tenor de las disposiciones que reprimen las falsedades documentales, por cuanto no se vulnera el bien que tutelan esas disposiciones.

La falta de firma le quita el carácter de documento, y la fe pública no se encuentra comprometida en la utilización de un medio artificioso para evadir. Así nos parece que se respeta el principio constitucional y se evita que el llamado derecho penal, termine

siendo una legislación con finalidad propia, ajena a la protección de los bienes jurídicos distribuidos por el resto del derecho.

## 6. **RESPONSABILIDAD PENAL DE LAS PERSONAS IDEALES**

### 6.1. **Carácter de las sanciones**

La modificación legal introduce la importante innovación respecto de la responsabilidad penal de las personas ideales.

El agregado distingue pena de sanciones dentro del mismo artículo y la pregunta que cae de maduro es ¿qué carácter tienen dichas sanciones?

Según el Diccionario Jurídico, Sanción "en general, es el proceder impuesto por la autoridad pública al autor de una infracción a un deber jurídico.... Con las sanciones se pueden perseguir tres finalidades básicas:

a) *El cumplimiento forzado de la endonorma, es decir, del deber jurídico respectivo (p.ej: el pago compulsivo de una deuda);*

b) *la indemnización de daños y perjuicios, que se establece, en general, cuando lo primero no es posible (p.ej: la suma de dinero que debe pagar el automovilista que, guiando un vehículo, haya ocasionado la muerte de un peatón);*

c) *un castigo, cuando el hecho es ya grave; castigo que se materializa mediante una pena (por ej: una pena privativa de la libertad en caso de homicidio)".<sup>(64)</sup>*

Señala Righi, que "*El principal instrumento de que dispone el Estado como reacción frente al delito es la pena, que consiste en la restricción de derechos que los órganos competentes de control social imponen a toda persona a la que se considere responsable de la comisión de un hecho punible".<sup>(65)</sup>*

Ahora bien, parecería ser, que estas sanciones que se proponen imponer a las personas jurídicas, son privaciones de derechos de las mismas personas jurídicas, que deben ser mensuradas por el juez atento a la

responsabilidad que le pueda caber a estas en el hecho, por lo que, no cabe duda que lo que se busca no es el cumplimiento forzado de un deber jurídico, ni la reparación de los daños y perjuicios, sino un castigo. Si a ello sumamos, que se imponen en el marco de un proceso penal, todo nos lleva a considerar que se trata del ejercicio del *ius puniendi* y lo que se impone no es otra cosa que una pena, aunque se la quiera diferenciar llamándola genéricamente sanción.

Y aquí surge el primer problema, porque si se trata de una pena, esta deberá ser impuesta luego de un debido proceso, basado en ley anterior al hecho, donde aquel que pueda ser sometido a una pena debe haber podido presentarse y haber ejercido sin ningún tipo de limitación su derecho de defensa, toda vez que es la esencia del contradictorio.

Siendo penas, la situación se sigue complicando y plantea otro problema por resolver. Nos referimos al hecho que, para poder introducir este agregado debe dejarse de lado la máxima de absoluta vigencia en nuestro derecho penal consistente en el *societas delinquere non potest*, circunstancia que nos permite afirmar que sólo podría ser viable si nos animamos a adoptar un sistema mediante el cual podamos responsabilizar penalmente a las personas jurídicas.

La postura que habilita la imposición de una sanción haciendo responsable a una persona de existencia ideal puede subdividirse en dos posiciones. La primera de ellas, justifica la sanción en forma **propia o autónoma** y se sustenta en que la persona jurídica tiene una vida propia y pueden actuar con culpa o dolo, la segunda en cambio, habilita la imposición de una sanción **por reflejo o rebote**, considerando que el elemento subjetivo dolo o culpa sólo puede concebirse con relación a una persona de existencia real <sup>(66)</sup>.

Advertimos aquí, que en ambas posiciones debemos recurrir a ficciones para hacer responsables a las personas jurídicas pues en ninguno de los casos son ellas quienes realmente han actuado con dolo (en el dolo se ve más claro que en la culpa), quien ha querido y comprendido la conducta típica no es otra que una persona física.

La responsabilidad penal es personal, por el hecho propio, por el daño que la conducta ha causado en el mundo o por el peligro concreto al que se ha expuesto a un bien ajeno. Y no una responsabilidad refleja o fingida, por un hecho conocido y querido por otro.

Por lo demás, existen tres modelos estructurados por los distintos legisladores, para determinar qué autor material podrá con su actuación desencadenar la responsabilidad de la persona jurídica.

Francia y Portugal adoptaron el modelo clásico, según el cual la responsabilidad de la empresa solo se desencadena por actos u omisiones cometidos por los órganos y/o representantes legales, jurídicamente capacitados para actuar en nombre del ente ideal.

Un modelo contrario se centra en los actos de toda persona que actúe en nombre de aquella. Este modelo es el adoptado por Dinamarca, Japón, USA y el modelo del derecho comunitario europeo.

El tercero grupo engloba las teorías llamadas mixtas por situarse entre las dos posturas opuestas, suelen dejar de lado las acciones de personas que no tienen ningún poder de decisión. Este modelo es el de Inglaterra, Australia y Holanda. (<sup>67</sup>)

Volviendo a la naturaleza de estas *sanciones*, otra interpretación que podríamos realizar, aunque debemos forzarnos para hacerla pues nada se menciona al respecto, es considerar que el legislador al no prever el sometimiento de las personas jurídicas a juicio, estas sanciones podrían ser semejantes a las adoptadas por el derecho español.

España en la reforma integral de su Código Penal llevada a cabo en el año 1995 optó por introducir dentro de su legislación una tercera categoría de respuestas penales, esta categoría fue denominada *consecuencias accesorias* (<sup>68</sup>). Sus particulares características hicieron que la doctrina no fuera pacífica en cuanto a la naturaleza jurídica de estas.

De Vicente Martín entiende que el Código Penal Español no contempla la responsabilidad penal de las personas jurídicas, ya que en la exposición de motivos, el legislador se contenta con aludir a “la importancia que en nuestro país reviste la potestad sancionadora de la Administración” y las

sanciones administrativas a las que quedan sometidas las personas jurídicas, para por último advertir que esta postura del legislador no está en consonancia con las tendencias político criminales más modernas. (69)

Cesano cree que “dichas consecuencias deben ser consideradas como circunstancias accesorias especiales, que, como el comiso, privan a la persona física del instrumento peligroso que representa en su manos el instrumento del delito (esto es, la estructura societaria). (70)

Regís Prado las considera “*una serie de medidas de naturaleza administrativa –consecuencias accesorias-, a las personas jurídicas, distintas de las medidas de seguridad (art. 95 y 96), que se destinan “a prevenir la continuidad delictiva y los efectos de la misma”* (art. 129.3)”. (71)

Sin perjuicio de ello, las *consecuencias accesorias* previstas por la ley española son las mismas que en otras legislaciones, que han decidido superar el *societas delinquere non potest*, imponen como penas a las personas jurídicas. Entre ellas se incluyen tanto el comiso de los instrumentos y efectos del delito, la clausura de la empresa, la disolución de la sociedad, la suspensión de sus actividades, la prohibición para realizar en el futuro el tipo de actividades en cuyo ejercicio se haya cometido, favorecido o encubierto el delito y la intervención de la empresa para salvaguardar los derechos de los trabajadores o acreedores.

Señala en su parte final el Art. 129 del Código Penal Español: “*las consecuencias accesorias previstas en este artículo estarán orientadas a prevenir la continuidad en la actividad delictiva y los efectos de la misma.*”

Más allá de las citas que hemos efectuado, la doctrina no ha podido ponerse de acuerdo en cuanto a cual es la naturaleza jurídica de estas *consecuencias accesorias*, para algunos se tratan de auténticas penas, para otros son medidas de seguridad, por último, están quienes consideran que se tratan de una consecuencia jurídica del delito diferente a las anteriormente mencionadas y que constituye una nueva modalidad de reacción penal.

No hay duda que el legislador ha querido diferenciarla de la penas y de las medidas de seguridad pues la ha colocado en un título aparte.

El hecho de ser *accesorias* lleva implícito que deberán siempre acompañar una pena o una medida de seguridad, por lo que no se podrían aplicar si no se pudiera atribuir el delito cometido en el marco de una persona jurídica a una persona física concreta.

Por último, estas sólo pueden aplicarse en los supuestos previstos expresamente por el código, los que como en todo el derecho penal y por aplicación del principio de legalidad impiden la interpretación analógica para casos similares pero no contemplados por las normas penales.

Bacigalupo explica que la denominación de consecuencias jurídicas por la comisión de un delito como *consecuencias accesorias* no tienen antecedentes en el Derecho Penal español, por lo que, al diferenciarlas de las penas y las medidas de seguridad, el legislador parece querer señalar que estas tienen una naturaleza distinta. Para el mencionado autor, la respuesta doctrinaria más convincente es la que ha dado Zugaldía, quien al interpretarla a la luz de las garantías constitucionales, las considera que la única calificación posible es la de sanciones penales (<sup>72</sup>).

La realidad es que, más allá de los criterios o modelos en los que nos enrolemos, parecería ser que, como señala Righi, “*En la actualidad no se discute si además de la pena prevista a la persona física, la empresa debe ser destinataria de alguna consecuencia jurídica, con lo que la discusión gira en torno a cuál es esa consecuencia, esto es, una pena, una sanción administrativa o una medida de seguridad*”. (<sup>73</sup>)

Nos parece interesante esta idea de Nieto Martín: “*llamemos como llamemos a las sanciones que se imponen a las personas jurídicas (es decir: penas, medidas de seguridad, sanciones administrativas, consecuencias accesorias), lo cierto es que estas pertenecen a lo que el Tribunal Europeo de derechos humanos ha denominado derecho penal en sentido amplio; es decir, sanciones que por sus características afflictivas son materia penal, y le son de aplicación las garantías básicas del derecho penal. Esta garantía constitucional es un excelente antídoto contra la estafa de etiquetas, y también relativiza a mi juicio el valor de las construcciones doctrinales que rechazan a toda costa que se hable de penas, y luego admiten, solo que con otro nombre, las mismas sanciones e incluso los mismos criterios de imputación*” (<sup>74</sup>).

Por último, es de destacar que, las medidas establecidas en el Art. 129 del código español, están orientadas a “*prevenir la continuidad delictiva*” y en el proyecto que estamos evaluando, no se hace ningún tipo de mención a qué finalidad motiva o impulsa al legislador a imponer estas sanciones, por lo qué mal pueden ser estas consideradas semejantes a aquellas, que el legislador español llama consecuencias y no sanciones.

## **6.2. Cuestiones procesales**

Siguiendo con las ideas que venimos exponiendo, nos surge un nuevo interrogante que tampoco ha sido develado por el legislador. Dejando de lado si es correcto o no imponer sanciones a las personas jurídicas, de ser así deberemos también brindarles las mismas garantías que el sistema penal da a cualquier imputado o sospechado de delito.

Pero advertimos que todos nuestros sistemas procesales penales (nacional o provinciales) la hipótesis de llevar al banquillo de acusados a un ente ideal no está prevista en modo alguno, siquiera imaginada por quienes legislaron esas normas. Tampoco advertimos que en esta ley se haya si quiera mencionado algún tipo de estas garantías, sólo se establece que el juez deberá mensurar la sanción teniendo en cuenta *la importancia de la participación de la entidad en el acto delictivo*.

Surgen entonces interrogantes que son una consecuencia necesaria de tal desacuerdo legislativo ¿Cómo comprobará el magistrado la participación que a esta “persona ficta” le cupo en el hecho? ¿De qué modo el ente ideal podrá hacerse presente en el proceso para dar su versión de los hechos? ¿Quién la representará, acaso los mismos sujetos que están también sometidos a proceso por el mismo hecho, desdoblando su ya maltratada personalidad? Y decimos maltratada, porque ellos responden por un corrimiento de la responsabilidad, pero si deben además presentarse por la persona jurídica es evidente que se los vuelven a correr.

Estas son sólo algunos de los mas sencillos interrogantes que surgen, interrogantes que en algunas legislaciones han sido resueltos por aquellos países en los que *Societas delinquere potest*.

Adviértase que en España, donde el legislador optó por crear esta tercer categoría, de las consecuencias accesorias, para no llamarlas penas y así poner en jaque al principio de culpabilidad de rango constitucional, han cuidado este resguardo y específicamente prevé el Art. 129 “*...previa audiencia del ministerio fiscal y de los titulares o de sus representantes legales podrá imponer, motivadamente, las siguientes consecuencias...*”.

### **6.3. Bis in idem**

Según la nueva ley, entre las sanciones a imponer a la persona jurídica, en forma conjunta o alternativa, está la de multa.

Las infracciones tipificadas en la Ley 11.683, son contravenciones generadas por la Administración del gobierno federal en su ámbito relativo delineado constitucionalmente (rentas de la Nación) (<sup>75</sup>), su naturaleza penal no está en duda, y así lo ha entendido la Corte: “*la multa establecida por el art. 18 de la ley 11.683 es de carácter penal*” (<sup>76</sup>) o “*las infracciones y sanciones tributarias integran el derecho penal especial y les son aplicables las disposiciones generales del Código Penal, salvo disposición expresa o implicancia en contrario*” (<sup>77</sup>). (<sup>78</sup>)

La persona jurídica en su condición de contribuyente, es sometida a proceso de acuerdo a los criterios de la ley 11.683, y de ser encontrada culpable de algunas de las contravenciones allí previstas, se le impondrá la correspondiente multa, con más el pago de lo debido y los intereses.

La pregunta que nos surge es la siguiente, más allá del nombre que le pongamos a esas sanciones, ¿no nos encontramos frente a un caso de doble punición, si frente a un mismo hecho, la misma persona, recibe el mismo tipo de sanción?

### **6.4. ¿Debemos recurrir a la imposición de una pena? ¿Es necesario forzar los criterios dogmáticos de la teoría del delito?**

La responsabilidad penal de las personas jurídicas es sin lugar a dudas un tema complejo, más allá de los aciertos y desaciertos que puedan tener quienes adhieren a una u otra postura, lo cierto es que es un tema que pone en jaque al derecho penal clásico.

No se puede negar la realidad de los hechos, de que en el mundo actual las personas jurídicas suelen ser utilizadas como instrumentos para cometer delitos, pero no por ello debemos modificar la dogmática penal clásica con el peligro que acarrea vulnerar garantías como el *nullum crimen sine conduta*, el principio de culpabilidad, así como, la finalidad de la pena. (<sup>79</sup>)

Menos aún consideramos posible prever la imposición de sanciones de tal magnitud como las previstas en este proyecto, en el marco de un proceso penal sin permitir que quien las sufrirá pueda ejercer su derecho de defensa.

Por otro lado, la realidad nos enseña que, más allá del valor que puedan tener en la vida de derecho, jamás hemos visto a una persona jurídica tirar basura o líquidos contaminados al río, ni presentar una declaración jurada engañosa, en todos estos casos hubo siempre una o varias personas físicas (seres humanos) que tomaron esa decisión, en pos de un interés individual o incluso colectivo y es contra ellas, contra quien debe recaer el derecho penal.

El derecho penal, como hemos sostenido al comienzo, es la *última ratio* del Estado, el derecho penal no es la herramienta más idónea para solucionar todos los problemas que surgen en la vida social. La aplicación de una pena es la última solución que puede encontrar una sociedad y no la primera, por cierto, tampoco parece haber dado tantos resultados, ya que debemos admitir que el índice de delincuencia no ha disminuido sino aumentado en el mundo pese al incremento de figuras delictivas y de penas.

Por esa razón, sin estos entes creados por la ficción del derecho civil o el comercial llevan ficticiamente a cabo actos que han sido decididos por hombres, es contra éstos últimos sobre los que debe recaer el derecho

sancionador, a quienes se les debe hacer el juicio de reprochabilidad por el injusto corriendo el velo societario, en el que pretender ampararse.

Somos partidarios de dejar fuera del derecho penal a las personas jurídicas, de optimizar los sistemas de control tanto de la AFIP como de otro tipo de organismos estatales, como la IGJ, a fin de evitar que quienes quieren delinquir se valgan de las estructuras societarias para esto y de imponer, de ser necesario algún tipo de sanción de carácter administrativo como medidas de coerción directa pero no como manifestación del *ius puniendi* estatal. Podrían llegar incluso a la disolución de la sociedad o la perdida de algún beneficio en los casos en que estos hayan sido obtenidos con la finalidad de delinquir o las sociedades constituidas a tales fines.

Hacemos nuestras las palabras de Zaffaroni: “*Las leyes pueden imponer sanciones a las personas jurídicas e incluso pueden llamarlas penas (como lo hace el código penal francés de 1984). No obstante, cualquiera sea el nombre que las leyes quieran darles, no pueden alterar la naturaleza de las cosas. Cualquier sanción a una persona jurídica, siempre será reparadora o restitutiva (civil) o administrativa (coerción directa). El bautismo no cambia la naturaleza de estas sanciones. El poder estatal no puede hacerle a la persona jurídica otra cosa que obligarla a reparar o a restituir o intervenirla, imponerle multas o disolverla. Lo único que las leyes puedan hacer -con el nombre que quieran los legisladores-, es asigna al juez penal competencia para que en una misma sentencia o proceso decida penas y cuestiones civiles y administrativas e imponga medidas sancionatorias conforme a esos modelos, lo que en principio es constitucionalmente admisible, desde que se respete el derecho de defensa y las demás garantías procesales*”.<sup>(80)</sup>

El distinguido Juez de la Corte, entiende que además de la falta de capacidad para actuar, la incapacidad de sufrir penas choca con otro estamento de la teoría del delito, la culpabilidad. Se pregunta si se les podría exigir haber obrado de otro modo, es decir, una conducta diferente frente al injusto. Asimismo, señala que estas sanciones irían contra el principio de personalidad de la pena y por último recalca, la ausencia de mecanismos procesales que prevean como someter a proceso a estos entes ideales. <sup>(81)</sup> Postura que plasmó el fallo “Fly Machine SRL s/recurso extraordinario”. <sup>(82)</sup>

Por lo demás, también nos parece sumamente interesante la propuesta efectuada por Cesano, quien entiende que se debe ser respetuoso de los principios inspiradores del ordenamiento jurídico penal de un estado de Derecho y consecuentemente renunciar a toda pretensión de estructurar sistemas orientados a imputar responsabilidad penal a entes ideales. El derecho penal debe centrar su esfuerzo en lograr la imputación individual de los autores de los hechos, evitando que estos actos queden impunes y a la utilización de sanciones económicas de tipo reparatorio, propias del derecho civil patrimonial, para resarcir el daño causado por la actividad delictiva. (<sup>83</sup>)

Entendemos que la respuesta a esta problemática debe ser dada desde todo el ordenamiento jurídico y en forma conjunta pero no compartimos que tenga que ser el derecho penal la herramienta más idónea para solucionar todos los problemas que van surgiendo en las modernas sociedades de riesgo.

Por último, no queremos de dejar de mencionar que nos sorprende que un cambio tan importante y profundo del derecho penal de una Nación se pueda llevar a cabo sin previas discusiones en ámbitos académicos, sin realizar un serios trabajos de campo donde se analicen los resultados que la adopción de esta medida ha traído en el derecho comparado, en especial en países pertenecientes al sistema continental europeo.

## **6.5. Antecedentes en nuestro país**

En nuestro país, diversas normas legales han previsto la responsabilidad penal de las corporaciones por los actos de sus miembros, cometido en el desempeño de sus funciones y en beneficio de una persona jurídica.

Así, encontramos como primer antecedente (<sup>84</sup>) las Ordenanzas de la Aduana (<sup>85</sup>), y luego aparecieron diversas leyes como los regímenes contra el agro o de represión de la especulación y/o establecimiento de control de precios (<sup>86</sup>) y más tarde las leyes de abastecimiento (<sup>87</sup>), la de procedimientos fiscales (<sup>88</sup>), Código Aduanero, Régimen Penal Cambiario

(<sup>89</sup>), ley de Abastecimiento (<sup>90</sup>), ley de defensa de la competencia (<sup>91</sup>) y Lavado de Dinero (<sup>92</sup>).

En tal sentido, nuestro más Alto Tribunal (<sup>93</sup>), en el leading case sobre el tema, confirmó la condena a una persona jurídica por violación a las Ordenanzas Aduanera (<sup>94</sup>), estableciendo por primera vez diferencias entre los delitos previstos por el Código Penal y los de leyes especiales.

Sin embargo, como lo destaca Severo Caballero (<sup>95</sup>) tal forma de responsabilidad penal de las corporaciones no fue adoptada como una regla, sino como una excepción, cuando así se establecía expresamente en leyes especiales.

Esta posición fue reiterada después en el caso “El Cafetal SRL” (<sup>96</sup>), al establecer que no existía en todos los casos una imposibilidad ontológica de responsabilizar penalmente a entes colectivos.

De todas maneras, es importante que el criterio de la CSN se alinea en el sentido de la responsabilidad penal corporativa únicamente en los casos en que una ley especial en forma específica así lo disponga.

Al respecto, destacamos la posición de Severo Cavallero (<sup>97</sup>) en el sentido que los tribunales habían aceptado la responsabilidad de las personas jurídicas por las acciones delictivas de sus órganos, factores o dependientes en forma similar a la responsabilidad por el daño que ellos causaron (<sup>98</sup>) con el reconocimiento de su naturaleza penal (<sup>99</sup>) de las sanciones pecuniarias, aunque para ello se reconoció que se había alejado del principio de la personalidad individual de la sanción.

En lo que respecta a los problemas derivados de la falta de previsiones procesales relativas a la representación de las personas jurídicas sometidas a proceso, es de destacar que la jurisprudencia (<sup>100</sup>) ha establecido que sólo el presidente del directorio en un SA o el miembro del directorio que por su jerarquía y funciones tenga una autoridad y representación similar a aquél, puede prestar declaración indagatoria en nombre de la sociedad que preside, ya que al tratarse de un acto que por su naturaleza y efectos no admite la intervención colectiva de todo el

directorio, lo razonable es que la representación sea ejercida personalmente por la persona de mayor jerarquía.

Sin embargo, es de destacar que esta doctrina fue dejada de lado por la CSN (<sup>101</sup>) al establecer que citar a prestar declaración indagatoria al presidente del directorio de una SA puede importar una efectiva obstrucción de la defensa en juicio en tanto sea verosímil el desconocimiento sobre los hechos, de forma que la posibilidad de la multiplicación de los procedimientos respecto de las organizaciones de gran magnitud es susceptible de conspirar contra la marcha del proceso.

A su vez, la Cámara Nacional en lo Penal Económico, fijó algunas reglas precisas en el plenario “Serur” (<sup>102</sup>), destacando distintas situaciones.

En primer lugar, cuando en el caso de una sociedad colectiva regular se establece que la administración está en cabeza de dos socios, indistintamente, se requiere comparecer a ambos para prestar declaración indagatoria.

En el caso que el contrato social establezca la facultad de obrar por igual a todos los socios, el llamado a prestar declaración indagatoria es para cualquiera de ellos y en el caso de una sociedad irregular o de hecho, la declaración indagatoria debe prestarla el o los socios a cargo de la representación y a falta de determinación, el tribunal puede convocar a cualquiera de sus miembros.

Por último, hemos de destacar que las aseveraciones en relación a que la norma procesal no regula la declaración indagatoria de una persona jurídica, como acto trascendental de la instancia al otorgar la posibilidad inicial de la defensa material del imputado, con el requerimiento de la intervención personal de éste, han sido rechazados por el plenario citado, porque más allá de alguna complejidad en su instrumentación (<sup>103</sup>), lo cierto es que no podría hacerse de otra forma más que obteniendo información o posibilitando oportunidad defensiva, a través de la indagatoria de sus representantes.

## 7. EXTINCIÓN DE LA ACCIÓN PENAL POR PAGO

En la Ley 24.769, antes de su modificación, en su art. 16 establecía que en los casos de los arts. 1º y 7º, la acción penal se extinguirá si el obligado acepta la liquidación o la determinación realizada por el organismo recaudador, pagando el monto de la misma en forma incondicional y total. Esta aceptación la deberá hacer antes de formularse el requerimiento fiscal de elevación a juicio. El beneficio se otorgará por única vez por cada persona física o de existencia ideal obligada.

Ahora bien, la nueva ley modifica dicha situación, derogando la extinción de la acción penal por pago.

A los efectos de adentrarnos en el tema, debemos tener presente que la acción penal se extingue, tornándose inocuas tanto para promover como para proseguir el proceso, según las causales que la ley positiva establece. Estas causales pueden distinguirse en:

A) **Generales**

- 1) **La muerte del imputado** (art. 59 inc. 1º, CP.): opera extintivamente por la desaparición del sujeto destinatario de la pena.
- 2) **La amnistía** (art. 59, inc. 2º C. P): es una facultad que la Constitución Nacional acuerda al Congreso por la que puede dejar ciertos hechos sin aplicación de su pena. (art. 75 inc. 20 CN).

El hecho sigue siendo ilícito y existente, pero por la amnistía carece de virtualidad para aplicar la pena. No obstante, sigue generando responsabilidad civil por las indemnizaciones debidas a los particulares (art. 61, CP).

Ejemplo de lo expuesto fue la sanción de la Ley N° 26.476 denominada "Régimen de Regularización Impositiva, Promoción y Protección del Empleo Registrado con prioridad en Pymes y Exteriorización y Repatriación de Capitales".

En la referida ley se estableció que los contribuyentes y responsables de los impuestos y de los recursos de la seguridad social, cuya aplicación, percepción y fiscalización se encuentra a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos, se podrán acoger por las

obligaciones vencidas o infracciones cometidas al 31 de diciembre de 2007 a un régimen de regularización de deudas tributarias y de exención de intereses, multas y demás sanciones que se instituye por la ley dictada (art. 1 Ley 26.476).

En razón de ello se estableció la exención y/o condonación de las multas y/o sanciones que no se encontraren firmes y de los intereses resarcitorios y/o punitarios y/o los previstos en el art. 168 de la Ley 11.683 (art. 4 Ley 26.476).

- 3) **La prescripción** (art. 59, inc. 3º CP.): el transcurso del tiempo en los términos previstos por la ley hace extinguir la acción.

El lapso en el cual se opera la prescripción de la acción penal está fijado en el art. 62, C. P.

La ley señala el momento desde el cual se comienza a computar el término previsto para cada caso. Y lo hace, para los delitos instantáneos, a partir de la medianoche del día en que se cometió, y si fuera delito continuo, desde el momento en que cesó de cometerse (art. 63 CP.).

- 4) **Cosa juzgada**: desde el momento mismo en que respecto del hecho y su autor haya habido sentencia firme, la pretensión punitiva no puede ser reiterada.

B) **Particulares**

- 1) **Renuncia del agraviado en los delitos de acción privada**: la acción penal se extinguirá por la renuncia del agraviado respecto de los delitos de acción privada, la que sólo perjudicará al renunciante y a sus herederos (arts. 59, inc. 4º y 60 C. P.).
- 2) **Pago voluntario del monto máximo de la pena de multa prevista como única sanción para el delito de que se trate y de las indemnizaciones a que hubiere lugar**: (art. 64 C. P.).
- 3) **Conciliación y retractación en los juicios por delitos de acción privada**: se trata en realidad de dos institutos diferentes; el primero es

procesal penal regulado en el Código Procesal Penal de la Nación en sus arts. 424 y 425, y el otro es de esencia penal sólo para los procesos especiales de acción privada, siendo los delitos contra el honor (art. 111 C. P.).

Es de destacar que la derogación de esta norma ha de regir respecto de los hechos que den origen al pertinente delito, cometidos desde los 8 días de publicación en el BO, por lo que no procederá respecto de hechos anteriores.

## **8. LA REGULARIZACIÓN ESPONTÁNEA Y LA LEY PENAL TRIBUTARIA**

### **8.1. El tema**

Como es sabido, la ley 26735 (<sup>104</sup>) ha introducido diversas modificaciones de notoria importancia en el texto de la ley penal tributaria (<sup>105</sup>). En esta oportunidad hemos de comentar la derogación de la extinción de la acción penal por pago y su reemplazo por la eximición de responsabilidad penal por regularización espontánea (<sup>106</sup>).

### **8.2. De lo que se trata**

La regularización espontánea importa un arrepentimiento post delictual, en los términos de los Art. 42 y 43 del Código Penal, en el sentido de los conceptos de espontaneidad y voluntariedad.

#### **8.2.1. Los grados de imputación delictiva**

El “iter criminis”, o camino de realización del delito, está integrado por la doctrina por tres etapas, la preparación del delito, su ejecución y su consumación. Para la doctrina y legislación predominante, la responsabilidad penal se establece para la ejecución y la consumación, pero no para la etapa preparatoria del delito.

En el caso de la preparación del delito, se libera del castigo criminal, en razón que no significa un daño ni un peligro efectivo de daño para el derecho protegido penalmente.

En la teoría de la imputación delictiva imperfecta, el objeto es la ejecución delictiva sin consumación con fundamento en el peligro efectivo del daño, lo que nos lleva a la tentativa (<sup>107</sup>).

En la teoría delictiva perfecta, el objeto es el daño consumado.

### **8.2.2. El Art. 42 del Código Penal**

El autor de tentativa es el que con el fin de cometer un delito determinado comienza su ejecución, pero no lo consuma por circunstancias ajenas a su voluntad.

Surgen así tres elementos de la tentativa, la finalidad del autor, el comienzo de ejecución del delito y la falta de consumación del delito. Respecto del primer elemento, o sea la finalidad del autor, es de destacar que el fin es cometer un delito determinado, aunque no se exige que la intención del autor comprenda todos y cada uno de los hechos y circunstancias configurativas.

Respecto del comienzo de ejecución del delito, la intención delictuosa se vuelve punible por el comienzo de su ejecución se trata de un criterio de la realización directa de las miras delictivas mediante una conducta idónea para defender el derecho protegido por la ley penal (<sup>108</sup>).

Por lo tanto, no se trata de actos preparatorios sino de su ejecución.

En lo que respecta al tercer elemento, o sea la falta de consumación del delito, es de destacar que la consumación del delito sucede cuando el hecho cometido reúne en sí todas las condiciones especificadas por la ley que lo define.

Por lo tanto, mientras que la conducta del ejecutor no sea totalmente adecuada a la definida por la ley penal, subsistirá la tentativa.

### **8.2.3. Desistimiento voluntario**

El castigo del autor de tentativa se excluye sólo por su desistimiento voluntario impeditivo de la consumación (<sup>109</sup>), pues es el único caso en que ésta no puede atribuirse a circunstancias ajenas a la voluntad del autor (<sup>110</sup>).

De tal forma, existe desistimiento tanto cuando el autor abandona el proceso ejecutivo del delito como cuando una vez acabado este, evita la consumación, ya que la fórmula legal desistiere del delito, comprende ambos modos.

Con el desistimiento, el autor abandona su propósito delictuoso, cambia su opinión, ya que no desea lograr el objetivo que lo llevó al comienzo de la ejecución.

Como señala Nuñez, el desestimiento no es, por lo tanto, sólo un apartamiento material de la conducta delictiva, sino un apartamiento intencional realizado de la idea que impulsó a la acción.

Otro aspecto importante, es que el abandono del propósito delictuoso debe ser definitivo, no siendo ni la detención temporaria de la ejecución ni su suspensión.

Si bien en el marco del Art. 43 del Código Penal, el liberado de la pena es el autor de la tentativa y no la tentativa, la terminología legal no limita el efecto liberador del desistimiento al autor principal de la tentativa, sino que también se beneficia el partícipe que haya desistido eficazmente.

#### **8.2.4. Arrepentimiento post delictual**

Desde nuestro punto de vista, la presentación espontánea es un arrepentimiento post delictual que requiere de la regularización, la espontaneidad y el cumplimiento de las obligaciones evadidas.

De tal manera, la regularización espontánea permite compatibilizar las exigencias recaudatorias sin convertir al derecho penal en instrumento de recaudación.

Es así que si el contribuyente remedia su accionar ante la ley, en forma espontánea, con anterioridad a que la conducta originaria sea detectada

por el Fisco o por la justicia, constituye un arrepentimiento post delictual que el legislador ha querido no sancionar (<sup>111</sup>).

### **8.3. La extinción de la acción penal por pago**

El mecanismo de fuga del proceso consistente en la extinción por pago del delito fiscal, revela las características del mismo, con la posibilidad de liberar al contribuyente mediante el pago, lo cual sería indicativo de que el delito fiscal no terminó de cometerse (no estaría consumado) (<sup>112</sup>).

En el otro extremo, aparece la tesis del delito fiscal que se consuma en el momento en que la obligación fiscal se torna exigible en cuyo caso la presentación de la declaración jurada rectificativa no tiene efectos desincriminantes.

El antecedente de la norma es el Art. 14 de la ley 24771 que instituyó una excepción basada en razones de política legislativa que permitía extinguir la acción penal cuando se satisfacía la pretensión del organismo fiscal, sin que esa conducta procesal implicara reconocimiento de los hechos y el derecho en que se funda.

En tal sentido, la CSN en el caso “Sigras” (<sup>113</sup>), concluyó que, ante un supuesto de un plan de facilidades de pago, el requisito del efectivo cumplimiento, sólo se da cuando se cumple íntegramente con lo debido, o sea, cuando la deuda se considere definitivamente satisfecha, en cuya oportunidad sólo podrá considerarse efectivo el instituto de extinción de la acción penal.

La ley 24769, sucedió a la ley 23771, aunque limitando el instituto a los supuestos de evasión simple, tanto en materia tributaria como de los RSS. En tal sentido, requería del pago de la obligación en forma incondicional y total.

La norma legal exigía de la voluntad del obligado destinada a aceptar la determinación, con un ingreso con anterioridad a la formulación de requerimiento de elevación a juicio y por única vez.

Esta norma se elimina con la ley 26735 y se suprime también la resolución que declara extinguida la acción penal a la Procuración del Tesoro de la

Nación y al Registro Nacional de Reincidencia y Estadística Criminal y Carcelaria.

En razón que la modificación de la ley 26735, no tiene una fecha de vigencia expresa, debemos considerar el plazo establecido por el Art. 2 del Código Civil, con lo que la vigencia de la modificación entra en vigor a partir del día 6 de enero del año 2012.

Por tal razón, a partir de dicha fecha entra en vigencia la norma legal que deroga el instituto de la acción penal por pago, con efectos futuros, ya que por tratarse de una norma procesal de fondo, se aplica el principio de la ultractividad respecto de hechos anteriores.

Así, por ejemplo en una causa en trámite a la fecha de vigencia de la ley 26735, el instituto legal resulta de aplicación, aun en el caso que el mismo se encuentre derogado, pues sus efectos legales siguen teniendo aplicación.

#### **8.4. La regularización espontánea**

Como queda dicho, el nuevo Art. 16 de la LPT establece que el sujeto obligado que regularice espontáneamente su situación, dando cumplimiento a las obligaciones evadidas, quedará exento de responsabilidad penal siempre que su presentación no se produzca a raíz de una inspección iniciada, observación de parte de la repartición fiscalizadora o denuncia presentada, que se vincule directa o indirectamente con él.

Se trata de una medida legal que tiene como objetivo incentivar el cumplimiento voluntario de los contribuyentes, a través de la eximición de responsabilidad penal.

Tal exención de responsabilidad penal ante la regularización espontánea del sujeto, se basa en el arrepentimiento activo del mismo, reconocidas como antecedente la legislación española, de la reforma de 1995, que analizó en profundidad las cuestiones vinculadas con los límites a la validez de la regularización.

Es de destacar que el nuevo régimen no se limita como el anterior a la posibilidad de extinguir la acción penal únicamente a los casos de evasión simple, impositiva y previsional, sino se aplica respecto de todos los supuestos, incluso las figuras agravadas.

Tampoco se establece limitaciones con relación a la cantidad de veces que un sujeto pueda recurrir al instituto, pudiendo hacerlo tantas veces como sea necesario.

#### **8.5. Concepto de regularización espontánea**

Si bien la norma legal se refiere a la posibilidad del sujeto obligado a regularizar espontáneamente su situación fiscal, no define cual es el concepto de presentación espontánea.

Si lo hace por la negativa al señalar qué elementos nos indican que no habría presentación espontánea, como es la inspección iniciada, la observación fiscal y la denuncia presentada.

El instituto de presentación espontánea tiene una dilatada trayectoria en materia tributaria, pues es aplicado desde hace varios años, con intervalos, en forma permanente o como facultad concedida al PEN (<sup>114</sup>).

En razón que la norma del Art. 16 de la LPT y el Art. 113 de la ley 11683, tienen una estructura similar, es posible valernos de muchos antecedentes, como para intentar analizar su alcance.

Así, ha dicho la jurisprudencia (<sup>115</sup>), que la presentación espontánea, en forma genérica, es el arrepentimiento del particular que libremente acata la ley, procediendo a regularizar de manera voluntaria y en virtud de las disposiciones permisivas que le habilitan su situación fiscal.

En una línea similar, se ha expresado el organismo fiscal (<sup>116</sup>) al señalar que se trata de la libre decisión del responsable de presentar y hacer conocer su situación, sin estar presionado por cualquiera de los supuestos legales.

Habíamos señalado que la norma legal se encarga de establecer tres situaciones que, de darse, implicaría la pérdida de la espontaneidad.

La primera de ella es la inspección iniciada. Se trata de un supuesto conocido en la práctica profesional, en que el organismo fiscal utiliza sus facultades de fiscalización, disponiendo de una inspección a un determinado contribuyente, al cual se le hace saber en forma inmediata de ello, a través de un acta, en la que se indica la OI (<sup>117</sup>), los impuestos y períodos fiscales alcanzados, el inspector, supervisor y jefatura actuantes, haciéndosele saber que tal inspección no le dispensa del cumplimiento adecuado de las obligaciones tributarias.

Se trata pues de inspecciones efectivamente iniciadas y, por lo tanto, debidamente notificadas al contribuyente, por lo que el sujeto obligado está en conocimiento de tal hecho.

De esta manera, no estamos ante el supuesto de inspección inminente, como en alguna oportunidad estaba previsto en la ley 11683, la cual se pone en marcha cuando la DGI decide intervenir a un contribuyente, con una serie de medidas previas, conozca éste o no tal circunstancia (<sup>118</sup>).

Desde este punto de vista, no debería aplicarse en materia penal, alguna línea jurisprudencial (<sup>119</sup>) en el sentido que si la actividad de la Administración tributaria había comenzado, aún cuando no se hubiera traducido en una inspección efectiva, no corresponde la presentación espontánea, con independencia del conocimiento que éste podría tener, pues la ley 11683 sigue un criterio severo que elimina toda eventual colisión con los agentes fiscales.

Por otra parte en el caso de resultar que la presentación del contribuyente se realice el mismo día de la iniciación de la inspección, se estará ante la prueba pertinente que acredite que situación se dio con anterioridad (<sup>120</sup>)

El otro aspecto importante para analizar, es el que se refiere al hecho que la inspección iniciada siempre se vincula a un contribuyente, a determinados impuestos y períodos fiscales, explicitados en la acta de iniciación. El tema es qué ocurrirá si el contribuyente regulariza su situación fiscal por el mismo impuesto pero por otros períodos fiscales o aún por otros impuestos.

Desde nuestro punto de vista, no se ha de perder la espontaneidad de la presentación, en razón de no estar alcanzados por la exclusión legal y en forma armónica con la norma del Art. 55 del CP de hechos independientes.

El segundo aspecto que trata la ley, como supuesto que excluye la espontaneidad es el que se refiere a las observaciones fiscales.

Un antecedente de importancia en este tema es el que se refiere a los efectos derivados de las intimaciones de los anticipos impositivos. En efecto, un criterio general, en esta materia, fue establecido por la DGI (<sup>121</sup>), en el sentido que las intimaciones de los anticipos no pueden asumir carácter excluyente de espontaneidad, dado que las mismas responden a un sistema de recaudación estructurado para obtener, el ingreso mensual de pagos a cuenta dentro del período fiscal mediante un régimen de control mecanizado (<sup>122</sup>), exclusivamente circunscripto a la deuda reclamada en cada caso, no teniendo otra repercusión probable que la relativa al objeto de la misma.

Un caso que se presenta en la práctica con los requerimientos realizados por funcionarios de la AFIP, provenientes de verificación interna, al estimar que se está en presencia de inconsistencias en las DDJJ presentadas. En este caso, como estamos en presencia de un requerimiento referido a un impuesto determinado y a un período fiscal, estaríamos ante una observación fiscal que, quitaría espontaneidad a la presentación.

Desde nuestro punto de vista, no ocurrirá lo mismo en el caso de intervenciones del área de investigación de la AFIP que no son verdaderas inspecciones. En estos casos, se realiza una investigación puntual respecto de un contribuyente que puede terminar en un archivo de la actuación o en un traslado al área de fiscalización, para que inicie una inspección, en función de los elementos colectados. En este caso, recién perdería la condición de espontaneidad, con la iniciación de la inspección notificada al contribuyente.

Tampoco se produciría la pérdida de la espontaneidad, en los casos de pedidos de informes que el Fisco pueda realizar a entidades públicas o privadas, respecto de determinado contribuyente, pues si bien exteriorizan la voluntad del ente recaudador de proseguir la voluntad del ente recaudador de proseguir los procedimientos de inspección y verificación, no resultan oponibles a la espontaneidad, toda vez que al omitirse el anoticiamiento al

contribuyente, se carece de la entidad suficiente para disponer de tal exclusión (<sup>123</sup>).

Por todo lo dicho, cabe destacar que las observaciones de la AFIP, como presupuesto necesario para la pérdida de la espontaneidad, no deben ser analizadas en abstracto sino en particular, con el objeto de establecer concretamente si existe una relación de causa efecto entre el acto producido por el ente recaudador y la obligación fiscal que se cumple (<sup>124</sup>).

El tercer aspecto establecido por la norma legal que de darse quita espontaneidad a la regularización del sujeto obligado, es el de la denuncia presentada.

Aquí, cabe destacar que en la práctica profesional se pueden dar distintos supuestos de denuncias que debemos analizar, por parte del Fisco o de terceros.

Respecto de la denuncia del Fisco, la misma se puede realizar con DO, liquidación administrativa o sin ellos. En los primeros dos casos, el contribuyente se encontrará anoticiado de tales hechos por la actuación administrativa.

En cambio, si la AFIP realiza una denuncia penal al juez, sin DO ni liquidación administrativa, el contribuyente no se anotiará de tal hecho. Salvo, por ejemplo, que el juez disponga una orden de allanamiento, destinada a colectar determinados elementos, en cuyo caso tal hecho exteriorizaría recién el debido anoticiamiento al obligado.

En el caso de denuncias de terceros, éstas pueden ser realizadas a la AFIP o a la justicia. En el primer caso, no se tomarán como denuncias a los efectos que estamos considerando.

En el supuesto que el tercero efectúe la denuncia al juez, podrá ocurrir que se inicie una inspección de la AFIP, bajo el control del juez, en cuyo caso la pérdida de la espontaneidad estará dado por la iniciación de la inspección.

De no existir tal inspección, podrá ocurrir que el juez disponga un allanamiento al contribuyente, en cuyo caso tal hecho, exteriorizará el requisito de anoticiamiento.

De todo lo considerado surge, como conclusión, que los tres supuestos señalados por la ley (inspección iniciada, observación fiscal y denuncia presentada) como interruptivos de la presentación espontánea, requieren necesariamente del debido conocimiento por parte del sujeto obligado.

Ello pues el instituto bajo análisis se refiere a un desistimiento voluntario que opera en este caso ante el supuesto del delito consumado, situación que se encuentra reflejada en la jurisprudencia (<sup>125</sup>), en la que se sostuvo una suerte de reconciliación del infractor con su víctima, en la que aquél, por iniciativa propia posterior al hecho procura reponer la situación a su estado anterior o sustituir el daño por una reparación que satisfaga al sujeto pasivo de la infracción, a cambio de liberarse de la amenaza penal.

Por otra parte y más allá de la literalidad de la norma legal, tal interpretación respecto del necesario anoticiamiento al sujeto obligado en los tres supuestos legales, encuentra armonía en la teoría del desistimiento, basada en el Art. 43 del Código Penal.

Como conclusión, en este aspecto, la presentación espontánea, implica un arrepentimiento del sujeto obligado que procede a regularizar en forma voluntaria su situación fiscal, sin estar presionado por ninguno de los tres elementos previstos en la norma legal.

## **8.6. Cumplimiento de las obligaciones evadidas**

Como queda dicho, el Art. 16 de la LPT exige no sólo la regularización espontánea de la situación fiscal del sujeto obligado, sino también el cumplimiento de las obligaciones evadidas.

Tal requisito legal no se refiere sólo al pago sino también a otras formas de cancelación, como sería por ejemplo la compensación de las obligaciones tributarias.

Desde este punto de vista y de acuerdo con la doctrina de la CSN, la solicitud de compensación realizada por el contribuyente con un saldo de libre disponibilidad, implica que sus efectos jurídicos de cancelación ya se

encuentran vigentes, a pesar que no exista aprobación del Fisco y salvo está, por supuesto, que la autoridad fiscal no rechace la misma.

Otro supuesto es el de facilidades de pago, que es otra forma de dar cumplimiento a las obligaciones evadidas, aunque desde el punto de vista temporal tal hecho tendrá lugar en oportunidad de la cancelación total de la obligación.

Un tema adicional a considerar es el referido a si el importe de la obligación incluye o no a los intereses. Adelantamos nuestra posición, en el sentido contrario, pues la norma legal se refiere concretamente al cumplimiento de las obligaciones evadidas y por lo tanto, el monto evadido está referido al momento de la exigibilidad del tributo, medido en moneda histórica.

Cabe destacar que la norma del Art. 113 de la ley 11683, de redacción similar al Art. 16 de la LPT, se refiere, en cambio, al cumplimiento de las obligaciones omitidas, con lo que el legislador ha hecho una expresa distinción al respecto.

#### **8.7. Efecto respecto de los demás sujetos**

El sujeto obligado que regularice espontáneamente su situación, dando cumplimiento a las obligaciones evadidas, quedará exento de responsabilidad penal. Tal situación se genera también respecto de los demás sujetos intervenientes y tanto de la persona jurídica como de las personas físicas, en razón de no existir pretensión fiscal luego de la regularización.

#### **8.8. Efectos penales de la presentación espontánea**

Una vez realizada la regularización espontánea por parte del sujeto obligado, se derivan los efectos penales de la misma, en el sentido que no deben efectuarse denuncias en los términos de la ley penal tributaria, respecto de aquellos contribuyentes acogidos al mismo, en la medida que las conductas reprochables penalmente están referidas a omisiones autodenominadas por los sujetos ante el organismo fiscal (<sup>126</sup>).

### **8.9. Armonización con la ley 11683**

Hemos dicho que la regularización espontánea reconoce como antecedente el Art. 113 de la ley 11683, texto legal que se encuentra vigente pero no resulta operativo en la actualidad, pues el PEN no hizo uso de las facultades otorgadas por la ley para su establecimiento e implementación.

De esta manera llegamos al punto que el régimen de regularización espontánea es aplicable a los efectos de la ley penal tributaria pero no en materia tributaria.

Sin perjuicio de sostener la imperiosa necesidad de implementar el régimen, desde el punto de vista impositivo, a través de un decreto del PEN, debe analizarse los efectos que han de vincular ambos preceptos legales.

En efecto, si por aplicación de la presentación espontánea se produce este particular mecanismo de arrepentimiento post delictual, con consecuencia de la exención de responsabilidad penal debe señalarse que efectos se han de producir respecto de la defraudación fiscal (Art. 46 ley 11683), dado la naturaleza penal de tal contravención en la pacífica posición de la CSN.

En una primera aproximación, podría sostenerse que la eximición de la responsabilidad penal de la ley penal tributaria, se extiende a la ley de procedimiento tributario, habida cuenta que el dolo constituye un elemento fundamental en ambas figuras delictivas.

Sin embargo, es de advertir que el Fisco sostiene la tesis contraria, al tratarse de una excusa absolutoria que hace que sus efectos se aplican exclusivamente respecto de la ley penal tributaria.

### **9. LA SUSPENSION DEL PROCESO A PRUEBA**

La nueva ley dispone que no procederá la suspensión del proceso a prueba en los ilícitos del Código Aduanero y de la ley penal tributaria.

La “suspensión del proceso a prueba” es el instituto de derecho material por el cual un individuo, imputado en un delito de acción pública, bloquea una posible condena, mediante una solicitud de reparar el daño causado, en la medida de sus posibilidades, sometiéndose a normas de conductas establecidas. Tiene sus orígenes en el derecho norteamericano, y era para condenados, aunque luego se materializó para los procesados, aplicando el principio de oportunidad y como una forma efectiva de descongestionar la saturada agencia judicial.

Está legislado en el Código Penal (<sup>127</sup>), de forma que el imputado de un delito de acción pública reprimido con pena de reclusión o prisión cuyo máximo no excede de 3 años, podrá solicitar la suspensión del juicio a prueba.

Surge así la cuestión si el límite temporal actúa como impedimento para la aplicación de la suspensión del proceso a prueba en el régimen penal tributario y por el otro lado, si la disposición del Art. 10 de la ley 24.316, en cuanto a alteración los regímenes dispuestos por la LPT, resulta impedimento para su aplicación.

Respecto del límite temporal como impedimento para su aplicación en materia penal tributaria, es de destacar el plenario “Kosuta” (<sup>128</sup>) que estableció que la pena sobre la que debe examinarse la procedencia del instituto es que en su máximo en abstracto no exceda de tres años.

Sin embargo, la doctrina de este plenario fue dejada sin efecto por la CSN en la causa “Acosta” (<sup>129</sup>), que estableció que el criterio que limita el beneficio a los delitos con una pena cuyo máximo no supere los tres años se funda en una exégesis irrazonable que no armoniza con los principios básicos, consagrando una interpretación extensiva de la punibilidad y negando un derecho que la propia ley reconoce.

Si bien la sentencia “Acosta” de la CSN no se expidió sobre la procedencia del instituto respecto de los ilícitos tributarios, de sus argumentos se obtiene una regla interpretativa que sirve para determinar su alcance en casos de conflictos normativos.

Por lo tanto, es posible concluir en el sentido que el límite temporal no constituye en la actualidad un impedimento para aplicar la suspensión del proceso a prueba en materia penal tributaria.

En segundo lugar, debemos plantearnos la restante cuestión, en relación a lo previsto por el Art. 10 de la ley 24316, en cuanto a que sus disposiciones no alterarán los regímenes especiales dispuestos por la LPT. Al respecto, ¿es posible sostener que la suspensión del proceso a prueba resulta inaplicable a los delitos tributarios?

Respecto de la tesis sobre la no aplicabilidad del instituto, aparecen dos causas (<sup>130</sup>), a través de las cuales se denegó la concesión de la suspensión del proceso a prueba, en el caso de los delitos tributarios, ya que la exclusión del Art. 10 de la ley 24316 de no alterar los regímenes especiales debe ser interpretada en el sentido de que la inaplicabilidad de dicha normativa se daba para todos los supuestos previstos en esos cuerpos legales, de manera que la aplicación de la suspensión del proceso a prueba es incompatible con la ley penal tributaria.

En forma contraria, está la tesis a favor de la aplicación del instituto en otras dos causas (<sup>131</sup>), en los que se hace lugar a la suspensión del proceso a prueba, ya que el Art. 10 de la ley 24.316 no excluye la aplicación de tal instituto a los delitos tributarios, sino que únicamente aclara que ello no es óbice para que la extinción penal opere por el pago.

Ello, pues ante la falta de una prohibición expresa sobre la inaplicabilidad de la suspensión del proceso a prueba a los delitos tributarios, no se puede efectuar una interpretación analógica a fin de excluir a dichos delitos de la aplicación de tal instituto.

Con posterioridad, la CSN en la causa “Nanut” (<sup>132</sup>) resuelve aplicar lo resuelto en la causa “Acosta” en el marco del delito de evasión tributaria simple.

A su vez, en el antecedente “Gione” (<sup>133</sup>), se resolvió aplicar la suspensión del proceso a prueba en una causa por infracción a la LPT, al entender que la CSN había declarado aplicable el beneficio (<sup>134</sup>).

Desde nuestro punto de vista la expresión “no alterar” los regímenes especiales dispuestos en la LPT, no implica su exclusión “in limine” sino su complementación a la normativa especial.

No debe entenderse como “no se aplicará” a los delitos tributarios, sino todo lo contrario, o sea no se restringe, no modifica, ni impide la concesión de otros beneficios, al ser situaciones diferentes y no excluyentes entre sí.

La entidad del bien jurídico tutelado, por las normas penales tributarias, no es aceptable como argumento válido para repeler la posibilidad de aplicar la suspensión del proceso a prueba a los delitos tributarios, por cuanto el referido instituto se concede aún fuerte a delitos más graves que aquellos.

Esta solución impuesta por el legislador, a nuestro modesto entender vulnera derecho a la igualdad, ante la ley, pues ninguna razón de política criminal se justifica que se dispense un trato diferenciado que no esté expresamente previsto en la ley, en lo atinente a la concesión del beneficio, máxime que se ha excluido de la propia ley el principio de oportunidad al derogarse la fuga del proceso por pago.

## **CONCLUSIONES**

En base al análisis y fundamentaciones realizado, es posible llegar a las siguientes conclusiones.

- 1) El aumento de los pisos de punibilidad establece una condición más favorable para los imputados, de manera que resulta de aplicación la ley penal más benigna, en los términos del Art. 2º del Código Penal.
- 2) Resulta desaconsejable la adopción de la tutela penal a las haciendas locales, pues más allá de las profundas discusiones sobre su marco constitucional, ha devenido en un instrumento normativo complejo y oneroso, respecto del cual las provincias cuentan en la actualidad con penas pecuniarias por ilícitos tributarios.
- 3) La persecución penal en el orden local requiere inexorablemente del requisito de superar el piso de \$ 400.000 por cada jurisdicción provincial, en el supuesto que la evasión fiscal pueda afectar a varias jurisdicciones.
- 4) En el impuesto sobre los ingresos brutos se requiere analizar si se ha superado el umbral de punibilidad, por año calendario, lo cual no se compadece con el período fiscal previsto por el Art. 1º de la ley, con grave violación al principio de legalidad.
- 5) Dado que la potestad de dictar las normas procesales respectivas, pertenece con exclusividad a las provincias, podrán éstas dictar las normas legales pertinentes de aplicación al régimen, como por ejemplo, la extinción de la acción penal por pago, la mediación penal y la probation.
- 6) La causal de agravamiento (Art. 2º, inc d) de conducta, a través de la utilización de facturas apócrifas, requiere de la procedencia de un umbral de \$ 400.000, referido específicamente al ajuste por tal concepto, en base a los principios de razonabilidad y lesividad.
- 7) La norma legal a través de la cual se penaliza a las personas ideales, además de las personas físicas que intervienen en los hechos delictivos, deviene inconstitucional al vulnerar garantías de nuestra Carta Magna, principalmente en lo que respecta a la defensa en juicio.

- 8) La derogación de la norma que establecía la extinción de la acción penal por pago y de la probation, se aplica respecto de hechos que den origen al pertinente delito, cometidos con posterioridad a la vigencia de la ley.
- 9) La presentación espontánea, en cuanto exime de responsabilidad penal a los sujetos, es un instituto que implica un arrepentimiento postdelictual, que requiere de la voluntad y espontaneidad del imputado, para lo cual, las causales que importan la pérdida de la espontaneidad, deben ser de conocimiento fehaciente por parte del interesado.
- 10) Debe implementarse el régimen de presentación espontánea en materia impositiva para evitar efectos indeseables con la norma penal, debiendo asimismo armonizarse ambos regímenes.

---

<sup>1</sup> Fecha de aprobación en el Congreso 22/12/2011,

<sup>2</sup> Bertazza, Humberto J., relator de la Comisión Nº 1 “Ley Penal Tributaria” en el 13º Simposio sobre Legislación Tributaria Argentina, CPCE CABA, 3 al 5 de agosto de 2011.

<sup>3</sup> Ley 26.735, BO 28/12/2011, modificatoria de la ley 24.769.

<sup>4</sup> Apropiación indebida previsional.

<sup>5</sup> “Cristalux SA”, CSN, 11/4/06.

<sup>6</sup> “Lin Huishui” JNPT Nº 3 del 9/1/12, a cargo interino de Javier López Biscayart.

<sup>7</sup> “He Zu Qiang” CNAPE, Sala “A” del 162/12 y “Jafeguard SRL” CNAPE, Sala “B” del 10/2/12.

<sup>8</sup> “Agropecuaria Ravillani SRL y Ravani, José Augusto” CF Apelaciones, Sala “B” de Rosario (JF Nº 3, Rosario) del 17/12/12.

<sup>9</sup> “Aranguren, Ricardo y otros”, CF San Martín, Sala II del 13/3/12.

<sup>10</sup> “Porcel, Raúl” CNCP, Sala IV, voto Mariano Hernán Borinsky, al que adhirieron Gustavo M. Hornos y Juan Carlos Genignani.

<sup>11</sup> “Pijaun, Andrés German” CF Apelaciones de Rosario, Sala “B” del 17/2/12 (JF Nº 1 Santa Fe) y “García, Andrea Marisa” JNPT Nº 3 del 9/1/12.

<sup>12</sup> “Palero, Jorge Carlos”, CSN, 23/10/07.

<sup>13</sup> Del 9/11/05, BO 9/12/05.

- 
- 14 Fallos 321: 3160; 324: 1878 y 2806 y 327: 2280.
- 15 Fallos 2771: 347; 21: 297 y 321: 3160.
- 16 Actuación Nº 1269/11 (DI ALIR) del 29/12/11.
- 17 Esteban Righi. Res 5/12 del 8/3/12.
- 18 "Hector Torea", Fallos 330: 5158.
- 19 Dictamen en Fallos 330: 5158, pág. 5170.
- 20 Los montos respectivos databan del año 1997.
- 21 Fallos 315: 923.
- 22 "SA Guillermo Mirás CIF c/ANA" CSN, Fallos 287: 76.
- 23 "Miranda, Luis y Vicente Ignacio de la Torre" CSN, Fallos 219: 400 y "Rougés, León" CSN, Fallos 276: 377.
- 24 Julián Barraquero, tesis doctoral" Espíritu y práctica de la Constitución Argentina", pág. 155, presentada en la FDyCS de la UBA en el año 1878.
- 25 Badeni, Gregorio "Tratado de Derecho Constitucional" La Ley, 2º ed, tomo II, pág. 1520.
- 26 Villegas, Héctor B: "Régimen penal tributario argentino", Depalma, 1998.
- 27 Silvestroni, Mariano "Teoría constitucional del delito" Editores del Puerto, Pág. 87 y sig.
- 28 En realidad lo es, ya que las sanciones son penas.
- 29 Zaffaroni, Eugenio Raúl "Derecho Penal. Parte General" de Zaffaroni, Alagia y Slockar. Ediar, 2002.
- 30 Barberá de Riso, María Cristina "Reglas Penales Constitucionales" Ed. Mediterránea, 2005.
- 31 Spisso, Rodolfo "Derecho Constitucional Tributario" Lexis Nexis, 2000.
- 32 Soler, Sebastián "Derecho Penal Argentino"
- 33 Díaz Ortiz, José A. y Marconi, Norberto J. "Análisis de la ley penal tributaria" Ed. Cima, Bs. As., 1990.
- 34 Art. 104 y 108 de la CN.
- 35 Art. 67, inc 11) de la CN.
- 36 Casás, José Osvaldo "Criminalización de los ilícitos tributarios contra las haciendas locales en la República Argentina", Comunicación técnica presentada en las XIX Jornadas Latinoamericanas e Derecho Tributario Lisboa-Portugal, del 11 al 16 de octubre de 1998.
- 37 "Soc. An. Viñeda y Bodegas Arizu c/Mendoza" CSN, 23/10/29.
- 38 "H. Loretani por Soc. Bco. Argentino de Crédito y Capitalización-Córdoba" CSN del 19/6/36.
- 39 "Camps, Juan c/Entre Ríos" CSN del 11/12/36.
- 40 "Eslo Bruno Cimadomore" CSN, del 19/11/41.
- 41 "Raúl Alberto Ramos V. Eduardo J. Batalla" CSN del 21/10/70 dejando la línea jurisprudencial anterior de Fallos 127: 273; 429; 130: 121 y 131: 82, 395
- 42 Fallos 174: 231 del año 1935.
- 43 Art. 67 inc 11) de la CN.
- 44 Fallos 19: 231.
- 45 "Viaña, Roberto s/habeas corpus a favor del ciudadano Pablo Calvetti" CSN del 23/11/95.
- 46 Ley de emergencia económica.
- 47 En esta tesis estaban Horacio A. García Belsunce, Fernando Castellanos, José Alberto Díaz Ortiz y Norberto J. Marconi, Julio M. Rojt, Francisco Marchetti y Daniel Palo Carrera.
- 48 Se alinearon en esta tesis amplia Héctor B. Villegas, José O. Casás, Carlos A. Chiara Diaz, Carlos E. Edwards, Félix A. Lamas, Arístides H. M. Corti y Rubén A. Calvo, Susana C. Navarrine, Jorge E. Haddad, Germán D. Baisburd, Mirtha E. Glatigny, Jorge R. Beltrán, Osvaldo H. Soler, J. Ricardo Frolich y Jorge A. Andrade.
- 49 Aut y ob cit, nota 17.

---

50 Competencia "Horibal SA" CSN del 12/4/94 y "Bco Liniers" de igual fecha.

51 BO 13/1/97.

52 Proyecto presentado por los Senadores Antonio F. Cafiero, Bernardo P. Quinzo y Jorge A. Villaverde, Diario de Asuntos de Estados, Senado de la Nación, Año XIII, Nº 27 del 10/4/97.

53 Nº 379 del 17/3/2010 enviado por el PEN al Congreso de la Nación.

<sup>54</sup> En igual sentido, conclusiones del 14º Simposio de Legislación Tributaria, organizado por CPCE CABA, del 1º al 3 de agosto de 2012.

<sup>55</sup> JNPT Nº 1.

<sup>56</sup> Registro Nº 587/08, 765/08, 321/09; "Snitovsky, Luis" del 14/12/11, "Iglesias, Saúl Osvaldo", CNCP, Sala II y "Fontana, Gonzalo" CNCP, Sala I, del 2/3/11.

<sup>57</sup> Fallos 297: 142; 300: 1080 y 301: 460, entre muchos otros.

<sup>58</sup> "Sosa, Roberto" C. Casación Sala 1º registro 5062 del 27/5/02.

<sup>59</sup> GURFINTEL DE WENDY, L. N y RUSSO E. A. "Ilícitos tributarios" Ed. Depalma, 1993, pág. 273.

<sup>60</sup> "Carrera, Mario" Casación Penal Sala 3º, Causa Nº 3214, registro 189 del 23/4/02 y "Moro, Francisco" del 12/8/03.

<sup>61</sup> Voto del Dr. Eduardo R. Riggi, en la causa "Moro, Francisco" CNCAS. Penal, Sala 3º del 12/8/03.

<sup>62</sup> "Calcagno, Juan C" CNCas Penal, Sala 2º del 28/12/95.

<sup>63</sup> "Fluorita Cordoba SA" CN Cas Penal, Sala 2º del 30/6/04.

64 Carroñé, José Alberto. Diccionario Jurídico. Lexis Nexis. 2005. Tomo IV -Q-Z-, Pág. 289.

65 Righi, Esteban. Derecho Penal. Parte General: Lexis Nexis. 2008. Pág. 25.

66 Pradel, Jean. La Responsabilidad de las personas jurídicas en el Derecho Francés. Algunas Cuestiones, [www.unifr.ch/ddpl/derechopenal/articulos](http://www.unifr.ch/ddpl/derechopenal/articulos).

67 Tiederman, Klaus. Responsabilidad penal de las Personas Jurídicas. [www.unifr.ch/ddp1/derechopenal/anuario/an\\_1996\\_07.pdf](http://www.unifr.ch/ddp1/derechopenal/anuario/an_1996_07.pdf).

68 "Título VI: De las consecuencias accesorias...Art. 129: 1. El juez o tribunal, en los supuestos previstos en este Código, y sin perjuicio de lo establecido en el artículo 31 del mismo, previa audiencia del ministerio fiscal y de los titulares o de sus representantes legales podrá imponer, motivadamente, las siguientes consecuencias: a. Clausura de la empresa, sus locales o establecimientos, con carácter temporal o definitivo. b. Disolución de la sociedad, asociación o fundación. c. Suspensión de las actividades de la sociedad, empresa, fundación o asociación por un plazo que no podrá exceder de cinco años. d. Prohibición de realizar en el futuro actividades, operaciones mercantiles o negocios de la clase de aquellos en cuyo ejercicio se haya cometido, favorecido o encubierto el delito. Esta prohibición podrá tener carácter temporal o definitivo. Si tuviera carácter temporal, el plazo de prohibición no podrá exceder de cinco años. e. La intervención de la empresa para salvaguardar los derechos de los trabajadores o de los acreedores por el tiempo necesario y sin que exceda de un plazo máximo de cinco años. 2. La clausura temporal prevista en el subapartado a y la suspensión señalada en el subapartado c del apartado anterior, podrá ser acordadas por el Juez Instructor también durante la tramitación de la causa. 3. Las consecuencias accesorias previstas en este artículo estarán orientadas a prevenir la continuidad en la actividad delictiva y los efectos de la misma".

69 De Vicente Martínez, Rosario. La responsabilidad penal de las personas jurídicas: Consecuencias accesorias contra la empresa. Derecho Penal Contemporáneo. Revista Internacional Nro. 1. Oct.-Dic. 2002. Bogotá: Legis Pag. 39/40.

70 Cesano, José Daniel. El abuso de la personalidad jurídica de las sociedades comerciales. Parte Segunda. Problemas de la Responsabilidad penal de la empresa. Depalma. Buenos Aires. 2000. Pág. 272. El autor señala en la cita que efectúa en su libro que este criterio es sostenido por Mir Puig, Silva Sánchez, B. Schünemann y J. De Figueiredo.

71 Regís Prado, Luiz. La cuestión de la responsabilidad penal de la persona jurídica en el Derecho Brasileño. Revista de Derecho Penal y Criminología, 2º Epoca, num. 6 (2000), págs. 273-303.

72 Bacigalupo, Enrique. Derecho Penal Económico. Hammurabi. Buenos Aires. 2000. P. 92 -100

73 Righi... Ob. Citada. Pag. 148.

74 Nieto Martín, Adán. La responsabilidad penal de las personas jurídicas: esquema de un modelo de responsabilidad penal. [http://www.alfonsozambrano.com/doctrina\\_penal/resp\\_personas\\_juridicas.pdf](http://www.alfonsozambrano.com/doctrina_penal/resp_personas_juridicas.pdf)

75 Maier...artículo citado en el punto

76 Fallos 195:56.

---

77 Fallos 303:1548.

78 Además de los citados, la Corte ha sentado esos principios en numerosos fallos, entre ellos: 34:167, 281:297, 287:215, 228:375, 192:229).

79 Marconi, Ana Clara. "Responsabilidad Penal de las Personas Jurídicas". Compendio Jurídico. Errepar. Nro. 38. Marzo 2010. Pág. 304.

80 Zaffaroni – Alagia – Slokar. Manual de Derecho Penal. Parte General. Editorial Ediar. Buenos Aires. 2005. Pág. 324.

81 Zaffaroni...P. 323-324. Fallo CSJN "Fly Machine SRL" 30/5/2006.

82 En su voto, por demás interesante, señala entre otras cosas: "Qué más allá de lo que pueda establecerse en ciertas leyes de naturaleza penal, el requerimiento de conducta humana como presupuesto sistemático para la construcción del concepto de delito responde a una mínima exigencia de racionalidad republicana dentro del método dogmático jurídico-penal y su definición se halla condicionada por los contenidos que surgen de ciertos postulados de jerarquía constitucional, entre los cuales se destaca el *nullum crimen sine conducta*...Cabe relevar que las expresiones "hecho del proceso y de la causa" (art. 18 de la Constitución Nacional) ... surge el principio de materialidad de la acción (*nulla injuria sine actione*) según el cual ningún daño, por grave que sea, puede estimarse penalmente relevante sino como efecto de una conducta. Por lo demás, conforme a la incorporación del art. 75 inc. 22, de la Constitución Nacional, se exige expresamente en varios textos de derecho internacional de los derechos humanos que sólo pueden configurar delitos las acciones u omisiones...la construcción del concepto jurídico-penal de acción halla un límite concreto en ciertas coordenadas constitucionales en cuya virtud los delitos, como presupuestos de la pena, deben materializarse en conductas humanas, describibles exactamente en cuanto tales por la ley penal....Qué más allá de lo expresado en torno al concepto de acción, existen otras limitaciones que no hacen viable la responsabilidad penal de las personas jurídicas. En efecto, una de ellas está configurada por la imposibilidad de realizar a su respecto el principio de culpabilidad dado que no resulta factible la alternativa de exigir al ente ideal un comportamiento diferente al injusto –precisamente por su incapacidad de acción y de autodeterminación-, negando así la base misma del juicio de reproche...Que tampoco cabe soslayar la circunstancia de que nuestra legislación carece de una regulación procesal específica que determine el modo en que debería llevarse a cabo el enjuiciamiento criminal de las personas de existencia ideal..." F. 572. XL. Fly Machine SRL s/recurso extraordinario.

83 Cesano, José Daniel. En torno a la denominada responsabilidad penal de la persona jurídica. Alveroni Ediciones. Córdoba. 1998.

84.del Sel, Juan María "Sociedades delinquere ¿potest o non potest?. La responsabilidad criminal de la empresa a la luz de la visión".

85. Ley 810 del 1876.

86 Leyes 12591, 12830, 12906 y 16454.

87 Leyes 17723, 17724 y 19230.

88 Ley 11683.

89 Ley 19359.

90 Ley 20680.

91 Ley 25156.

92 Ley 25246.

93 "Entre Ríos" CSN, 1894.

94 Arts. 1028 y 1028 de la ley 810 del año 1876.

95 Severo Caballero, José "La llamada responsabilidad penal de las SA o de demás personas colectivas en el derecho penal especial". Jurisprudencia Argentina, Tomo 1974, Pág. 339.

96 CSN, 1957.

97 Ver nota 11).

98 Art. 43 del Código Civil.

99 Eminentemente retributiva.

100 "Leiro" CNAPE, Sala II, 31/10/62.

101 "Bunge y Born" CSN, 30/6/64.

- 
- 102 "Serur Hnos" CNAPE, fallo plenario, 22/5/68.
- 103 Por la naturaleza inmaterial de la persona jurídica se impide cumplir con un acto interrogatorio.
- 104 BO 28/12/2011.
- 105 Ley 24769.
- 106 Art. 16 de la LPT.
- 107 Art. 42 y 43 del Código Penal.
- 108 Tribunal Superior de Córdoba, 23/4/58.
- 109 Art. 43 del Código Penal.
- 110 Ricardo C. Núñez, Tentativa, Cap. XI, pág. 334.
- 111 14º Simposio sobre legislación tributaria argentina, CPCE CABA, 1 a 3 de agosto de 2012, Comisión Nº 1, "Ley penal tributaria".
- 112 Borinsky, M.H. y Catania, A. J. "Extinción por pago del delito tributario" en Rev. de Derecho Penal y Procesal Penal Nº 13, dir. por Andrés D'Alessio y Pedro Bertolino, Lexis Nexis, Bs. As. Sep. 2005, pág. 1299/1323
- 113 Fallos 320: 1962.
- 114 En la actualidad, está prevista en el Art. 113 de la ley 11683.
- 115 "Maselli, Oscar Domingo", CCAF, Sala I del 5/7/94.
- 116 Dictamen Nº 23/76, DATJ, del 2/6/76.
- 117 Orden de intervención.
- 118 Dictamen Nº 72/58 DATJ, del 27/3/58.
- 119 "Fernández y Sust-Tabacos Colón SRL" CSN, 25/8/61; "Hilandería Luján SA", CCAF, 18/8/66 y "Soc. Arg. de Electrificación SA" CCAF, 9/11/67 y "Lonalino SA" TFN, Sala "B" del 3/8/77.
- 120 Dictamen Nº 72/58 DATJ del 27/3/58.
- 121 Dictamen 23/76 DATJ, 2/6/76.
- 122 Hoy diríamos informatizado.
- 123 Dictamen 9/86 DATJ, 16/5/86.
- 124 Dictamen 23/76
- 125 "Amorena" CN Cas Penal, Sala I del 17/11/95.
- 126 Dict. 41/92 y 40/95 DAL del 19/9/95.
- 127 Incorporado por ley 24316 (1994) al Código Penal, en el Título XII, Art. 76 bis, 76 ter y 76 quáter.
- 128 "Kosuta, Teresa" Cam. Nac. Cas. Penal, en pleno, 17/8/99.
- 129 "Alejandro Esteban Acosta" CSN, 23/4/08, Fallos 331: 858.
- 130 "F.A.O." Cam. Nac. Cas. Penal, Sala III, 7/2/07 y "Piaskowski, Rosa Regina" del 5/6/08.
- 131 "Golle, Susana" Cam. Nac. Cas. Penal, Sala II y "Perrota, Walter" del 5/5/08.
- 132 "Daniel Nanut" CSN, 7/10/08.
- 133 "Gione, Sergio Ricardo" Cam. Nac. Cas. Penal, Sala I, 12/3/09.
- 134 Causa "Nanut".