

## XLII JORNADAS TRIBUTARIAS

Colegio de Graduados de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

Mar del Plata, 14, 15 y 16 de Noviembre de 2012.

### COMISIÓN Nro. 2

### DIRECTIVAS TÉCNICAS PARA LA ELABORACIÓN DE TRABAJOS.

#### Tema

### ANÁLISIS DE TEMAS CRÍTICOS DE LA LEY PENAL TRIBUTARIA.

*õí Alguna vez los hombres con la mejor intención causan el mayor mal a la sociedad, y algunas otras con la más mala hacen el mayor biení ö (Capítulo 7, Errores en la graduación de las penas, en Beccaria, Cesare, õDe los delitos y de las penasõ, Alianza Editorial, Buenos Aires, 1994, p.37)*

Por Pablo Sergio Varela.

#### I. PROPEDEUTICA Y OBJETO DEL PRESENTE INFORME.

En función a la honrosa designación como relator de la Comisión Nro. 2 de las XLII Jornadas Tributarias, y a partir de los temas y subtemas que el Comité Organizador y los Integrantes de la Mesa definieran para esta oportunidad como objeto de análisis, intentaré a través de estas pautas de relatoría, orientar el posible alcance del frondoso abanico de aciertos y desaciertos de la ley 26.735 (B.O. 28/12/2011).

En efecto, como es sabido, la mentada norma introduce cambios sustanciales al régimen penal tributario vigente en Argentina, regulado éste a través de la ley 24.769. Algunas de las modificaciones incorporadas resultaban, sin hesitación alguna, una imperiosa necesidad de índole social. Tal es el caso del **aumento de los umbrales dinerarios** contenidos en dicha norma. He aquí uno de los aspectos que esta Comisión tratará en virtud a los efectos que dicho incremento numérico genera, en particular para las causas en curso y para todos aquellos actos presuntamente dolosos cometidos con anterioridad al dictado de la nueva norma. Para concretar ello, se deberá revisar el incuestionable y liminar **principio de ley penal más benigna**, criterio puesto sobre el banco de análisis

frente a una postura minoritaria que, alentaba su inaplicabilidad para la modificación normativa incorporada por la ley 26.735. No debemos olvidar que el artículo 15 del Mensaje 379 del Poder Ejecutivo Nacional proponía incorporar como artículo 17 bis de la ley vigente, la expresa inaplicabilidad de tal principio, en virtud al aumento del monto de la condición objetiva de punibilidad en los distintos ilícitos allí contemplados.

Por otra parte, la incorporación de figuras jurídicas novedosas a nuestro sistema jurídico de fondo con cierta dosis de dudosa constitucionalidad, no podía pasar inadvertida frente a sus observadores. Ejemplo de ello lo constituyen la **creación de un sistema especial y complementario de penas a las personas jurídicas y la protección legal y amplia de las haciendas locales**, tanto en materia tributaria como previsional. Ambos tópicos deberán quedar sujetos al análisis constitucional y dogmático que nuestro sistema normativo impone, el cual obviamente, influenciado por tendencias modernas de otras latitudes, puede enfrascar vicios de irreversible subsanación en oportunidad de su aplicación.

Cabe mencionar que la experiencia de la Administración y de la Justicia desde la aplicación de la materia penal tributaria en Argentina evidenció, a criterio del legislador, la necesidad de **incluir, con el grado de agravante, aquella evasión fiscal generada partir de la utilización de facturas apócrifas**. Ahora bien, la modalidad de su agregado normativo, como resulta el inciso d) del artículo 2 de la ley 24.769, ha ocasionado discusiones a la luz de su potencial aplicación y frente a la comparación con las otras figuras agravadas del plexo

Por último, en forma frecuente considerado como arrepentimiento posdelictual, hallamos a la derogación del pago como forma de extinguir por única vez la acción penal de algunas figuras evasivas contempladas en la original ley 24.769 para los artículo 1 y 7 de la ley. En efecto, el actual artículo 16 conceptualiza como *causal de salvataje* para todos los delitos penales tributarios, a la **presentación espontánea**. Su naturaleza jurídica, prima facie, como excusa absolutoria parece adquirir relevancia, aunque en materia de regularizaciones fiscales, esta expresión generó antaño fueros de discusión.

Pues bien, hasta aquí elaboramos un mero relevamiento desarticulado de cuestiones liminares y detonadoras de cuestionamientos técnicos jurídicos que formarán parte del contenido sistemático de esta Comisión. Lejos de pretender llevar a cabo una monografía de los temas descriptos, es hora entonces de brindar, de modo ordenado y sólo con carácter enunciativo, las líneas que permitan diagramar a los destacados participantes, dos de los pilares del histórico éxito de este conocido evento profesional. Apuntamos a los trabajos escritos de sus asistentes y a las discusiones técnicas en las sesiones.

## **II. CONTENIDO TEMÁTICO POR DESARROLLAR. SU ALCANCE.**

Pasaremos a describir el contenido que cada uno de los títulos propuestos con el fin de facilitar y orientar el trabajo futuro de los participantes.

### **1. Aplicación de la ley penal tributaria de las haciendas locales.**

#### **a. Análisis de la validez constitucional.**

El cambio de mayor envergadura en el régimen penal tributario instrumentado mediante la ley 26.735 corresponde a nuestro criterio, a la incorporación de las haciendas locales dentro de su esfera protectora. En efecto, en numerosas figuras delictivas aquí tipificada, el legislador nacional intenta resguardar patrimonios estrictamente provinciales y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

Con anterioridad a la ley 23.771, el legislador no se ocupó de forma concreta de abarcar la protección de los recursos autónomos de las provincias. Díaz Ortiz y Marconi<sup>1</sup>, frente a la discusión de la inclusión de los recursos locales en la esfera de protección de aquella norma, desarrollaron un exhaustivo estudio a la luz de la Constitución entonces vigente, apoyando la autonomía de las provincias y, de modo concomitante, la imposibilidad de la protección nacional exclusiva de estas jurisdicciones respecto de sus recursos propios.

---

<sup>1</sup> Díaz Ortiz José y Marconi, Norberto, Análisis de la ley penal tributaria 23.771, Ediciones Cima, Buenos Aires, 1990, p. 20 y sigs.

Otrora, Villegas<sup>2</sup> entendía, partiendo de una concepción separatista entre delitos y contravenciones, que la solución de crear delitos por interés nacional prevaleció respecto de la ley 23.771 por sobre la orfandad de delegación de estas facultades a la Nación. Consideramos que tal distingo debería revisarse al tiempo de la evolución de los principios del derecho sancionador, transformado todo en material penal.

Tiempo atrás, Krivocapich<sup>3</sup> sostenía que la ley 24.769 debía proteger las haciendas públicas provinciales y municipales, desarrollando su visión y justificación de la mentada persecución penal.

Deberá revisarse si resulta compatible con nuestro sistema constitucional que una ley nacional disponga quienes resultarán los jueces que se encarguen de someter al proceso penal tributario a los encartados cuando nos hallamos ante delitos cometidos contra las haciendas locales.

No podemos pasar por alto el reciente y contundente análisis de la doctrina<sup>4</sup>, con cita de jurisprudencia<sup>5</sup> de cuyo texto se desprendería a nuestro entender, la validez constitucional de la norma respecto del alcance protectivo en juego.

Esta discusión, de índole jurídica, respecto a la validez o invalidez constitucional de que el Congreso de la Nación dicte una ley que proteja haciendas locales, renace y será objeto de desarrollo por parte de los autores de trabajo.

---

<sup>2</sup> Villegas Hector, Régimen penal tributario argentino, Depalma, Buenos Aires, 1993, p.47

<sup>3</sup> Krivocapich, Germán, Aplicación del régimen a los tributos locales. Un análisis normativo, constitucional y comparado, en AAVV, Delito Fiscal, directores Urresti Esteban y Comes Fabiana, Editorial Ad-Hoc, Buenos Aires, 2008, p.129

<sup>4</sup> Borinsky, Mariano, Galván Greenway, Juan Pedro, López Biscayart, Javier y Turano, Pablo, Régimen penal tributario y previsional: Ley 24.769 con la reformas de la Ley 26.735, 1º edición, Santa Fe, Rubinzal-Culzoni, 2012, p. 49.

<sup>5</sup> En particular, ambos de CSJN, y del 12 de abril de 1994, Horibal SA s/ley 23.771 y Banco Liniers s/ley 23.771.

Con independencia de la complejidad operativa y de coordinación entre Estados, en diversos eventos académicos<sup>6</sup> se ha desaconsejado la penalización como delito al fraude fiscal y previsional a las haciendas locales. Díaz<sup>7</sup> es contundente al advertir el desatino legislativo de criminalizar las conductas tributarias no federales.

Por ende, el tránsito por la investigación de las normas constitucionales involucradas resulta imperioso para que los autores de trabajos permitan fundar sus opiniones, distinguiendo la validez constitucional de la reforma de la conveniencia o no, de optar como lo hizo el Congreso de la Nación, por esta protección penal de haciendas públicas locales a partir de una ley federal del estilo.

Consideramos que la revisión de los aspectos constitucionales y el alcance de las facultades del Congreso Nacional para con las provincias sobre los actos que allí se desarrollen, conjuntamente con los conflictos operativos y concretos a partir de la estructura jurídica vigente, tanto en la Nación como en las provincias, representará la piedra angular en este penal.

#### **b. El alcance del objeto de la tutela penal.**

La protección brindada a las haciendas locales mediante la modificación de la ley 24.769 resulta aplicable a casi la totalidad de las distintas conductas disvaliosas<sup>8</sup> allí descriptas. A poco que nos adentremos en su texto, advertiremos, como ocurre a nivel nacional, que el resguardo legal apunta a los tributos, aportes y contribuciones del sistema de seguridad social y a las diversas figuras que de allí derivan (recuperos, reintegros, beneficios, obtención fraudulenta de beneficios, la falta de ingreso de retenciones o percepciones) o aquellas conductas motivadas en la intención del no pago del gravamen (insolvencia fraudulenta, simulación dolosa de pago, adulteración de registros y de sistemas informáticos o controladores fiscales).

---

<sup>6</sup> Nos referimos al 7º y 13º Simposio de Legislación Tributaria Argentina, organizado por el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la CABA, realizados entre el 14 y el 16 de junio de 2005 y entre el 3 y 5 de agosto de 2011, respectivamente.

<sup>7</sup> Díaz, Vicente O., Análisis preliminar de la reforma de la ley penal tributaria, Revista Práctica Profesional, Nro 157, Enero 2012, La Ley, Buenos Aires, p.39.

<sup>8</sup> No se ve reflejado por ejemplo en el artículo 5 de la ley 24.769.

El conocimiento particular de los distintos sistemas tributarios locales y la mecánica de liquidación que ellos conllevan, permitirá a los autores de trabajo individualizar las complejidades técnicas que el objeto de protección genera remarcando su propio alcance. Ello se suma a los conflictos interpretativos que a simple modo pueden ejemplificarse<sup>9</sup>, los que revisten sustancial valía al intentar definir el objeto de resguardo penal.

**c. El convenio multilateral y la aplicación del protocolo adicional.**

Por cuestiones de historia, difusión y recaudación, el impuesto sobre los ingresos brutos resulta la vedette para los contribuyentes y los fiscos en materia de tributación local, aplicando el convenio multilateral frente al ejercicio de actividad real o ficto en más de una jurisdicción. A la luz de la nueva ley penal tributaria, la rivalidad entre jurisdicciones al momento de recaudar implicará, respecto de ellas mismas y en resguardo de la tipificación delictiva del contribuyente, la necesidad imperiosa de recurrir a la aplicación del protocolo adicional. Este instituto, impensado para situaciones como las analizadas y cuya explicación funcional se reservó durante mucho tiempo para ámbitos académicos, pasará de modo probable a formar el centro de la escena. Recientemente, nuestro Máximo Tribunal sentenció<sup>10</sup> e instó su debida aplicación por parte de las provincias, evitando de este modo que el contribuyente se hallara aun más perjudicado con los reclamos cruzados de las jurisdicciones.

A pesar que, por cuestiones numéricas, los casos de delito que lleguen a formar causa penal en un tribunal local podrían resultar escasos, ello no habilita a menospreciar sus efectos generales. En el caso de un gran contribuyente, con actividades en diversas jurisdicciones, nos invade la reflexión de qué rol adoptará un juez interviniente por una jurisdicción para su actividad investigativa cuando debe justipreciarse las bases imponibles

---

<sup>9</sup> Véase ejemplo brindado por Semachowicz, Esteban, Análisis de las modificaciones al régimen penal tributario. Ley 26.735. Revista Doctrina Penal Tributaria y Económica Nro. 22, Edición especial Febrero 2012, Editorial Errepar, Buenos Aires, p. 84.

<sup>10</sup> CSJN, Argencard c/Provincia de Entre Rios y otros s/demanda de repetición, del 29/11/11, PET 30/01/2012, p. 31.

de distintas provincias. Consideramos que mientras sólo exista un problema de distribución de bases de imposición (sean de ingresos o gastos), la prosecución de la causa penal no tendría razón de ser. Será primordial revisar los diversos ordenamientos y contemplar cómo se detonaría el reclamo ante el funcionamiento adecuado del protocolo adicional con su actual estructura. La revisión de su naturaleza jurídica puede iluminar el futuro rol que se le deba (o no) brindar a este acuerdo mancomunado.

En virtud a ello, en caso de receptar la validez de esta ley penal tributaria en el marco local y reconociendo la vigencia de la Resolución 3/07 de la Comisión Arbitral, propongo a los panelistas, propongan alternativas que tiendan a reducir el riesgo de generación de causas penales.

**d. La imperiosa adecuación de los procedimientos locales para la correcta aplicación de la norma penal bajo análisis. Propuestas.**

Es incuestionable que las estructuras normativas de cada jurisdicción al momento de definir hechos imposables, podrán no ser coincidentes con la provincia vecina. Estos eventuales desequilibrios, justificados por su autonomía provincial, devienen menores respecto a la potencial (aunque fáctica y jurídicamente imposible) adecuación de los procedimientos administrativos y judiciales, en pos que tal uniformidad de circuitos habilite en forma adecuada el ejercicio de la función normativa pretendida. De no resultar de este modo, se evidenciarán probables avasallamientos de derechos en los diversos procesos que puedan crearse en cumplimiento de la reformada ley 24.769.

La orfandad de figuras jurídicas modernas de algunos ordenamientos locales, en consonancia con la estructura penal tributaria dispuesta, incrementará los abismos en la protección de los derechos de los particulares, transformando a la mera incertidumbre en la pena misma a la que se someta a los contribuyentes. La inexistencia de tribunales especializados en la mayoría de las provincias (salvo la Provincia de Buenos Aires con el Tribunal Fiscal de Apelación) podría suponer la exacerbación del principio del solve et

repete, donde la falta de coordinación entre el fuero contencioso administrativo y el penal locales, ampliará la brecha que otrora enunciáramos<sup>11</sup> para el nivel nacional, potenciando el riesgo de escándalos jurídicos.

Tampoco puede negarse que, de instrumentarse la tutela penal a las haciendas públicas, los conflictos de competencias judiciales y de vulneración de principios básicos de derecho penal serán recurrentes. Nos preguntamos si será competente el juez de una jurisdicción para disponer un allanamiento en el transcurso de una investigación penal que instruya por la evasión fiscal del impuesto sobre los ingresos brutos, en el caso de un contribuyente de convenio multilateral, cuando éste ya cuenta con un sobreseimiento conocido por ese mismo período y gravamen decretado en otra. No dudamos que el estudio profundo de estas cuestiones de índole procesal que esbocen los trabajos de esta Comisión, podrá ilustrar y enriquecer la idoneidad propia de los funcionarios llamados a resolver en esta materia.

Por último, se deberá revisar el alcance teórico e ideal de la Resolución General 3309 (B.O. 11/4/12) mediante la cual se crea lo que dio en llamarse Matriz de Intercambio de Información Penal Tributaria. Esta disposición tiende a constituirse en el instrumento formal idóneo que coadyuve al intercambio de información en pos de la aplicación de la ley 24.769. Sin embargo, no debemos olvidar, en esa relación de derecho entre Estado y particular, el respeto a los derechos de los administrados, en particular, el vinculado al secreto fiscal. Los autores de trabajo brindarán sus opiniones respecto de la idoneidad, practicidad, y caracteres de esta reciente disposición, a fin de avizorar (o no) con ello, el avance concreto del régimen penal tributario a la protección de las haciendas locales. Cualquier propuesta fundada en este sentido será bienvenida.

---

<sup>11</sup> Varela, Pablo Sergio, El rol del Tribunal Fiscal de la Nación y de su Alzada frente a la existencia de una causa penal tributaria. Reflexiones y sugerencias, en AAVV, Tribunal Fiscal de la Nación. A los 50 años de su creación. Volumen II, Edicon, Buenos Aires, 2010, p.493.



**2. La evasión agravada y su configuración con la utilización, total o parcial, de factura o documento equivalente, ideológica o materialmente falsos.**

**a. Justificación (o no) de su tipificación como conducta agravada.**

Es innegable que la aceleración exponencial en el reconocimiento y la detección de la utilización de facturas apócrifas en los últimos veinte años, indujo a los legisladores a plasmar esta conducta dentro de los tipos agravados de la evasión fiscal. Esta mayor reprochabilidad sin monto alguno fue incluida en el Mensaje Nro. 379 de fecha 17 de marzo de 2010, manteniéndose en los dictámenes de comisiones posteriores. Desafortunadamente, la evolución empírica tributaria demuestra que este fenómeno no es un localismo argentino sino que, se visualiza incluso en los grandes sistemas fiscales de control internacionales. Esta realidad se materializa en forma clara en Europa, donde las exenciones intracomunitarias y los recuperos de IVA locales, conllevan a la aplicación del llamado *õfraude carruselö*, donde su detección deviene aun más compleja. Tal como lo sostiene Luis Alonso Gonzalez<sup>12</sup>, la potenciación del fraude fiscal bajo análisis culmina cuando las mercaderías no existen, por lo que se titula *õcarrusel documentalö*, plasmado a través de simulaciones plenas de movimientos de mercaderías, con la falsificación complementaria de instrumentos de transporte.

Por ende, desde la vigencia de la ley 26.735, la evasión fiscal, mediante la utilización de facturas o documento equivalente falso, aumenta la reprochabilidad de la conducta a través de un sustancial incremento de la escala penal. Como puede apreciarse, de la descripción del medio surgen elementos normativos (tales como el concepto factura o documento equivalente), lo que conlleva, tal como lo sostiene la doctrina<sup>13</sup>, a recurrir a normas de rango inferior a la ley misma. Aquí, los autores podrán remarcar los eventuales instrumentos que sin estar tipificados en forma literal, están

---

<sup>12</sup> Alonso Gonzalez Luis Manuel, *Fraude y delito fiscal en el IVA: fraude carrusel, truchas y otras tramas*, Madrid, Marcial Pons, 2008, p. 254. El autor también analiza el fraude carrusel extracomunitario, el intracomunitario falseado y el secuestro del número de IVA, profundizando en el análisis de los distintos sujetos integrantes o partícipes de esta cadena de comercialización ficta.

<sup>13</sup> Borinsky, Mariano, Galván Greenway, Juan P. y otros, ob.cit. en (4), p. 77.

alcanzados por la definición de documento equivalente, surgiendo la conveniencia (o no) de acotar desde el plano normativo, el alcance de dicho término.

Resulta trascendente destacar que si un sujeto obtuviera un reconocimiento, certificación, autorización para gozar de una exención, desgravación o cualquiera de los enunciados en el artículo 4, y para ello utilizara facturas apócrifas, incluso por más de \$ 400.000 no se agravará su conducta pues, a nuestro criterio, el agravante bajo análisis, sólo acompaña al delito previsto en el artículo 1 de la ley 24.769. Esperamos opiniones respecto a esta postura.

Por otro lado, destacada doctrina<sup>14</sup> sostiene que la inexistencia de un monto expreso en el inciso d) del artículo 2, supondría que cualquier monto de evasión con facturas apócrifas conllevaría al agravamiento (y no sólo \$ 400.000 como ajuste de documentación apócrifa), lo que afectaría el principio de razonabilidad. Lo concreto es que la adecuada lectura de la redacción del artículo 2 inciso d) del nuevo texto de la ley 24.769 sólo permite concebir un agravamiento, a partir de que exista una evasión de \$ 400.000 por período y por impuesto. Pues bien, nos preguntamos si es jurídicamente válido equiparar, desde el principio de proporcionalidad, la pena aplicable de tres años y seis meses a nueve años de prisión, a la que le correspondería prima facie a una evasión fiscal de cuatro millones o, eventualmente, a la de \$ 800.000 llevada adelante a través de personas interpuestas. Será tarea de los autores de trabajo evaluar si la descripción de la acción típica general, puede resultar válidamente agravada sólo a través del medio (en nuestro caso, la utilización de una factura apoc). También se pretende que lo autores colijan en si su inclusión explícita de este inciso d) del artículo 2 de la ley 24.769 deviene técnicamente adecuado como un agravante o debería ser considerado como un delito autónomo, recomendando o no la inclusión de monto alguno en su redacción.

---

<sup>14</sup> Bertazza, Humberto y Marconi, Norberto, La nueva ley penal tributaria (segunda parte), Revista Práctica Profesional, Nro. 158, Enero 2012, Editorial La Ley, Buenos Aires, p. 2.

Adicionalmente, cabe plantearse si la figura de evasión agravada resultaría compatible frente a la existencia de una causa previa a la entrada en vigencia de la ley 26.735, donde el presunto monto evadido (motivado en facturas apócrifas) resultara mayor a \$ 400.000 en un caso y mayor a \$ 1.000.000, en otro. Nos preguntamos si podría sostenerse, en particular en este último supuesto, que la incorporación de conductas agravadas no puede resultar retroactiva y por ende, al no superar el nuevo monto de \$ 4.000.000 (nueva evasión agravada del artículo 1) sería improcedente la aplicación del artículo 2 inciso d) de la nueva norma. La respuesta a este interrogante debería analizarse en forma conjunta con el capítulo de ley penal más benigna que más adelante exponemos.

Por su parte, en este subtema, los autores de trabajos deberán profundizar si el alcance de las circunstancias que incrementan la reprochabilidad sólo resulta aplicable a aquellos que devienen autores del delito de evasión bajo la modalidad documental tipificada o bien, dicha figura sancionatoria se extiende también a los partícipes, en especial en los casos de asociación ilícita fiscal, con el consiguiente y eventual concurso de figuras penales.

La doctrina<sup>15</sup> ha interpretado que la incorporación de este inciso, y desde un punto de vista de la determinación de la pena, resultaría calificable como una prevención general positiva. Será fundamental contrastar tal opinión desde el punto de vista dogmático a los fines de los efectos que conlleva.

Por último, parece adecuado revisar si al tratarse de una modalidad de evasión especial, el tipo subjetivo del artículo 2 inciso d) de la ley 24.769 exigiría alguna condición adicional al del artículo 1 de la ley.

**b. Alcance de la falsedad ideológica y material en esta figura. Su importancia.**

---

<sup>15</sup> Semachowicz, Esteban, ob.cit en (9), p. 87.

Las diversas modalidades de comprobantes apócrifos con idoneidad para permitir computar créditos fiscales y deducciones de gastos remarca la trascendencia que la calificación de su falsedad se convierte en vital. Es evidente que el simple error en la constancia no supone una falsedad del instrumento. Creemos prudente, desde un punto de vista teórico, que los autores plasmen cómo definirían al error simple.

Pues bien, la importancia del alcance de los términos falsedad ideológica y material no se agota con la profundización del eventual concurso real o ideal con otras figuras del derecho penal común. Deviene fundamental recordar lo dispuesto en los artículos 292 y 293 del Código Penal para definir ambas falsedades y el ámbito que a cada instrumento público o privado puede someter. Dicho plexo castiga a la Falsificación de Documentos en General (Capítulo III), resguardando el bien jurídico protegido general Fe Pública (Título XII), con reproche tanto al autor material del instrumento como a quien lo utilice, aplicando a ellos la misma pena (artículo 296 del Código Penal). A partir de tales preceptos, podríamos reflexionar en la absorción de la evasión fiscal agravada por sobre la falsificación documental, mas no su concurso real. Tal afirmación deberá ser sometida al profundo estudio de los autores de trabajos.

Por su parte, en la falsedad material, el desvío (falsedad misma) recae sobre los signos materiales del documento, sobre su autenticidad, incluyendo los que forman su contenido, y como sostiene la doctrina<sup>16</sup>, ya sea que se los emita, se los cree o se los modifique, alterando a los verdaderos.

También deberá revisarse si la falsedad ideológica resulta válida como requisito para el caso de las facturas apócrifas, desde el punto de vista de la reprimenda penal tributaria, atento hallarnos ante un instrumento privado y no público como refiere el Código de fondo. En efecto, la falsedad ideológica, también denominada histórica, recae exclusivamente sobre el contenido de representación del documento, sin que se alteren los signos materiales que lo

---

<sup>16</sup> Creus Carlos, Derecho penal. Parte especial, Tomo 2, 5ª edición actualizada, 1ª reimp., Editorial Astrea, Buenos Aires, 1996, p. 471.

constituyen. Como sintetiza Creus, *õen el documento ideológicamente falsificado hay una forma auténtica y un contenido falso*<sup>17</sup>.

Por otra parte, Perilli y Re<sup>18</sup> esbozan que resulta adecuado que el plexo legal mantenga ambas falsedades para poder fácilmente evaluar la presencia de facturas comúnmente denominadas *õtruchas*. Esta postura no es compartida por cierta doctrina<sup>19</sup>, haciendo hincapié en la ilegalidad de alcanzar con el concepto de ideológicamente falso a un instrumento privado. Serán los participantes en sus trabajos escritos los que iluminarán las distintas alternativas que se referencian.

Mención aparte merece la circunstancia que la ley 24.760 incorporó, en el artículo 298 bis, a las facturas conformadas como instrumentos susceptibles de la falsificación ideológica, alcanzando, por ende, la tipificación del artículo 293 del mentado plexo represivo. El principio de taxatividad impediría equipar a los habituales comprobantes denominados facturas o recibos a ello.

Por su parte, consideramos que la confección de un documento materialmente falso en el ámbito privado, conlleva a la no autenticidad del instrumento con apariencia de cierto pero que sólo induce a error al control fiscal. En nada afectaría al privado cuyas constancias se hubieren eventualmente duplicado o simulado (salvo el desprestigio social). En este caso, la autoridad administrativa no remarca la trascendencia del delito ordinario sino que le preocupa su efecto tributario, pues ello implica la inexistencia de una operación real. Allí, claro está se plasma la falsedad material en forma exclusiva. Los autores de trabajo deberán profundizar si estas afirmaciones compatibilizan con el derecho penal nuclear.

**c. Utilización total o parcial: el caso de ajustes conjuntos técnicos y de facturas apócrifas. Su alcance.**

---

<sup>17</sup> Creus Carlos, ob. cit. (16), p. 443.

<sup>18</sup> Perilli, Karina y Re Hernán, Reforma Penal Tributaria. Aspectos Generales. Revista La Ley, del 14 de febrero de 2012, p.2.

<sup>19</sup> Edwards, Carlos Enrique, La nueva reforma a la Ley Penal Tributaria y Previsional, en Suplemento Especial del 16/1/2012 Nuevo Régimen Penal Tributario, en [www.laleyonline.com.ar](http://www.laleyonline.com.ar)

En oportunidad de definir el medio aplicado para llevar adelante el delito fiscal agravado del artículo 2 inciso d) de la ley 24.769, el legislador intenta describir a la utilización, tanto en forma parcial o total, de comprobantes o facturas falsas, con independencia que se trate de una falsedad material o ideal, figuras a las que ya nos referimos. A nuestro criterio, el adjetivo *parcial* habilita la generación al menos de una riesgosa confusión. Prima facie, la utilización parcial de estas facturas o comprobante apócrifos se visualizaría en aquellos casos donde se conjuguen, por un lado, evasión simple por razones ajenas a la utilización de comprobantes apócrifos. Por otro, como el delito en este modo no resultaría técnicamente divisible, si existiera evasión por más de \$ 400.000 y ello se produjera en virtud de la utilización de facturas o comprobantes apócrifos, la reprochabilidad total de la conducta se vería agravada. En verdad, no compartimos tal postura pues para que se detone el agravante, deberá verificarse un monto evadido mínimo por facturas apócrifas mayor a \$ 400.000. Cualquier otra interpretación distorsionará el sistema de la valoración de las penas contenido en la ley 24.769.

Esta simple ejemplificación dispara interrogantes no menores en los intérpretes normativos y en los profesionales que debemos instar a la aplicación del derecho.

Si consideráramos válido que ante un delito total de evasión por \$ 800.000, la utilización de facturas ni siquiera llegara a ser significativo dentro de dicho monto (menos de \$100.000, por ejemplo), la tipificación de conducta agravada por la evasión total descrita, atentaría contra principios limares del derecho penal y de nuestra Constitución.

Así, los autores de trabajos indagarán si la mayor reprochabilidad de la utilización de comprobantes apócrifos podría enervarse cuando la circunstancia agravante sólo aporta una cuota insignificante al monto total evadido, o eventualmente si el cálculo de los \$ 400.000 para el agravamiento, goza de autonomía o es meramente indicativo del ajuste total. Y es allí, donde la naturaleza jurídica del agravante permitiría obviar su valor intrínseco y, por

tal motivo, se podría pensar en excluir a la mentada calificación como una mayor reprochabilidad.

Nos preguntamos también si acaso, en tales supuestos, no resultaría aplicable el principio de bagatela, y por ende, desincriminar tal conducta como agravante. Eventualmente, la propuesta que los autores de trabajo acarrearían puede consistir en agregar también a este inciso, un umbral cuantitativo que permita la aplicación como ajuste parcial en un delito de evasión fiscal mayor.

**d. Tratamiento del ajuste de salidas no documentadas.**

Un capítulo que no podría excluirse de estas pautas de relatoría es el que soporta el conocido ajuste de salidas no documentadas, tipificado a partir del plexo de la ley del impuesto a las ganancias. Su tratamiento en la materia penal tributaria ha pasado por distintos estadios a nivel jurisprudencial, sintetizado muy bien por la doctrina<sup>20</sup>.

Sin embargo, a la luz de la vigencia de los nuevos umbrales penales, sumado a la nueva figura agravante de facturas apócrifas, creemos de suma utilidad revisar si la evasión de salidas no documentadas tiene un ardid propio o eventualmente, formará parte del ajuste que por evasión agravada se pretenda lograr por vía de la aplicación del nuevo artículo 2 inciso d) de la ley 24.769.

Asimismo, si el ardid consistiera en la utilización de facturas apócrifas, nos preguntamos si podríamos configurar el delito de evasión estrictamente con tales salidas no documentadas. En su caso, en función a dicho criterio de independencia, estos mismos actos (ajustes mismos por salidas no documentadas) como la conducta agravada del artículo 2 d). No desconocemos que la indagación de tales supuestos o similares implica recurrir a la naturaleza misma de las salidas no documentadas. Sin embargo, es primordial que el

---

<sup>20</sup> Véase en especial, entre otros, Simonetti, Lucio, La ¿relevancia penal? de las salidas no documentadas, Derecho penal Económico, Tomo II, coordinadores Rubinska, Ramiro y Schurij Almenar, Daniel, Marcial Pons, Buenos Aires, 2010, p. 1723 y sigs.; Galván Greenway, Juan P, La evasión tributaria de las salidas no documentadas, Derecho Penal Tributario, Tomo I, coordinadores Altamirano Alejandro y Rubinska Ramiro, Marcial Pons, Buenos Aires, 2008, p. 309.

desarrollo de los autores de trabajo en este tema sólo apunte a la figura penal planteada o, a cualquier otra que entendieran puede surgir de la modificación de la ley 24.769.

### **3. El principio de ley penal más benigna.**

#### **a. Los umbrales cuantitativos en la ley 24.769 con sus modificaciones.**

Tal como lo enunciáremos en la introducción a estas pautas, producto de la evolución económica de nuestro estado, resultaba imperioso contar con nuevos escalones cuantitativos que castigaran los delitos tributarios bajo análisis. Vale recordar que ya la ley 26.063 había incrementado el valor contenido en el artículo 9 de la ley 24.769, elevándolo de \$ 5.000 a \$ 10.000. Ergo, el transcurso del tiempo mismo, y la natural política criminal de estado conllevaron a la modificación de estas pautas numéricas de tipo normativo. No se advierten diferencia jurídica alguna entre aquella elevación del umbral numérico respecto de los actuales modificados por la ley 26.735.

Desde el mismo dictado de la ley 24.769, la naturaleza de tales valores constituyó un preciado objeto de análisis de la doctrina<sup>21</sup> y de la jurisprudencia. Básicamente, las dos modalidades dogmáticas que se le atribuyeron a dichos montos resaltan el carácter de elemento objetivo del tipo penal, por un lado, y el de condición objetiva de punibilidad, por otro. Desde un prisma conceptual, no resulta indiferente su distingo al momento de analizar la conducta del presunto imputado.

No obstante ello, el proyecto elevado por el PEN a través del Mensaje 379 del 17 de agosto de 2010, como así también las diversas discusiones que el seno del Congreso se vertieron, conjuntamente con la doctrina mayoritaria, consideran que dichas cantidades dinerarias constituyen condiciones objetivas de punibilidad. Los autores de trabajo podrán expresar sus opiniones sobre el carácter que dichos umbrales revisten pero, adviértase que deben ser concientes que sus posturas deberán resultar congruentes con el tratamiento

---

<sup>21</sup> Existen diversos trabajos al respecto pero recomendamos la lectura de García Berro, Diego, La naturaleza jurídica de los montos de la ley 24.769, en Derecho Penal Tributario, Cuestiones críticas, coordinador Galván Greenway, Juan P., Rubinzal óCulzoni Editores, Santa Fe, 2005, p. 159 y sgs.



técnico dogmático que a posteriori se le otorgue a aquellos presuntos delitos tributarios que hubieran tenido lugar con anterioridad al dictado de la ley 26.735 a la luz del principio de ley penal más benigna.

Asimismo, este subtema permitirá a los expertos respaldar sus opiniones sobre la conveniencia o no de que dichos montos, hoy ya fijados no sabemos por cuanto tiempo, queden nuevamente sujetos a los avatares sociales y económicos (en particular inflacionarios) y por ende, en breve y ya la realidad así lo muestra, la valoración político criminal quede supera y permanezca legislativamente inmóvil. Tal vez, la propuesta de un parámetro autoajutable, como otrora se conociera, o un mínimo porcentual de monto evadido sobre la masa sujeta a gravabilidad en cierto tributo o como parámetro de patrimonio, podría brindar una automática movilidad a la política criminal elegida. Creemos prudente que se opine sobre los riesgos generados ante la coyuntura actual, y en general frente al derecho penal económico, por la existencia de un quantum normativamente fijado como umbral de la punibilidad.

**b. La calificación normativa de los nuevos montos incorporados por la ley 26.735.**

En consonancia con el anterior subtema, evidenciamos una eventual mutación o desvíos de opiniones o, valga sostenerlo, el renacimiento del análisis dogmático de la naturaleza de dichos montos, frente a la procedencia o no del principio de ley penal más benigna. Su aplicación obligada resulta no sólo del artículo 2 de nuestro Código Penal sino que además, este postulado viene reconocido a nivel internacional en diversos tratados, algunos de ellos de rango constitucional en nuestro Estado. En efecto, desde el llano, la visión del hombre común interpreta que el efecto inflacionario y su vinculación quasi directa con la tradición especie o moneda de cambio como resultó históricamente el dólar, sumado al crecimiento exponencial de causas ingresadas como a la saturación de expedientes en los fueros intervinientes, todos en su conjunto, constituyeron parámetros suficientes para que el legislador, de una forma implícita o explícita, siguiera, y definiera las nuevas cuantías mediante la ley 26.735.

Pues bien, no resulta a nuestro criterio razonable, aunque dogmáticamente tiene sus bemoles, recurrir a la invalidación de la aplicación del principio de ley penal más benigna, pues sólo se ha pretendido elevar los márgenes por los cuales una conducta típica, antijurídica y culpable revista trascendencia penal. La calificación normativa de los montos conjuntamente con el factor temporal que guía al principio de ley penal más benigna en el orden represivo, constituyen un interesante material de estudio de los autores de trabajos para estas jornadas.

**c. El análisis de la Resolución 5/12 del Procurador General de la Nación.**

Al inicio de este año, precisamente el 8 de marzo de 2012, es decir, más de dos meses después del dictado y publicación de la ley 26.735, la Resolución 5/12 del Procurador sorprendía a muchos de nosotros. En ella, el máximo representante del Ministerio Público Fiscal interpretaba el carácter de actualización monetaria que las modificaciones de los umbrales cuantitativos generaban en la ley 26.735, implicando ello, la imposibilidad de invocar y reconocer por parte de los fiscales, el principio de ley penal más benigna. Ello en virtud que, de ese modo, quedaban impunes todos aquellos delitos o presuntos delitos, en cualquier estado procesal por causas anteriores y que involucraran montos menores a los aquí fijados. No podemos omitir la trascendencia del rol del fiscal no sólo como parte del proceso penal sino como representante social e impulsor de la acción pública.

Nos preguntamos, y será materia para que autores y panelistas opinen, que ocurriría si un fiscal hubiera consentido la aplicación de tal principio con anterioridad al dictado de la norma y si, el dictado de la Resolución 5/12 no impondría la necesidad de excusarse en todas aquellas causas posteriores de similar naturaleza. Eventualmente, el principio de objeción de conciencia, por su convicción en la aplicación de tal postulado pro reo, debería estar por encima del carácter reglamentario y obligatorio que dicha disposición del procurador impone. Acaso, ¿el concepto de mutación de política criminal incorporado por la ley 26.735 no quedó allí debidamente definido?.

Asimismo, deberá revisarse si los nuevos montos revisten desde el punto de vista jurídico, actualizaciones. De ser así, nos preguntamos cuál es la disposición legal que brinda los parámetros para su aplicación y en su caso, si eso se corresponde con la exclusión expresa de la aplicación del principio de ley penal más benigna. Nos ha resultado de sumo interés la postura mantenida por Schurig<sup>22</sup>, quien considera que la existencia de normas que modifican mínimos cuantitativos exceptúan el compromiso de la aplicación y de los fundamentos de la ley penal más benigna, pues en caso contrario, la impunidad sería el costo de mantener una legislación penal actualizada y la despenalización de conductas anteriores resultaría un reclamo social por la variación de los umbrales.

En esa misma línea de aceptación de la inaplicabilidad del principio de ley penal más benigna se enrola Rodríguez Oliva<sup>23</sup>. La autora remarca la orfandad argumental dogmática de la tipificación de condición objetiva de punibilidad de los umbrales modificados y, en paralelo, desacredita la desincriminación penal tributaria por la modificación de los montos dinerarios de la ley 26.735.

La normatización de montos fijos en leyes penales a los fines de definir el objeto punible, como única pauta numérica o cuantitativa, resulta al menos riesgosa. Opiniones jurídicas calificadas, como las del entonces Procurador, nos lleva a respetar la desvinculación que él mismo enuncia de la sentencia de Corte Suprema de Justicia en autos *Palero*<sup>24</sup>. Sin embargo, los autores de trabajo podrán someter a su pluma el pretendido alejamiento del principio de ley penal más benigna.

En función a todo ello, y ante el eventual dispendio jurisdiccional y de recursos que implica apegarse al cumplimiento de la Resolución 5/12, a la luz de la jurisprudencia a hoy dictada, nos preguntamos si no resultaría

---

<sup>22</sup> Schurig, Harry, Ley Penal Tributaria: actualización y retroactividad, Revista de Derecho Tributario, en <http://www.ijeditores.com.ar/articulos.php?idarticulo=61749&print=2>

<sup>23</sup> Rodríguez Oliva, María Luján, El monto de la ley penal tributaria. Una nueva mirada desde la definición de òcondición objetiva de punibilidadö. Aspectos relacionados con la reforma. Revista de Derecho Penal y Derecho Penal Económico, 2011-2, Rubinzal Culzoni Editores, 2012, p. 59 y sigs.

<sup>24</sup> CSJN, òPalero Jorge Carlos s/ Recurso de Casación, 23/10/2007, [www.laleyonline.com.ar](http://www.laleyonline.com.ar)

conveniente derogar o circunscribir el contenido técnico general volcado en la mentada disposición.

**d. La jurisprudencia y la reciente tendencia.**

Se habían ya evidenciado resoluciones judiciales<sup>25</sup> donde se trataba la aplicación del criterio de ley penal más benigna vinculado con los umbrales de la ley 26.735 con anterioridad al dictado de la Resolución 5/12 del Procurador General. Lo que esta relatoría propone consiste en revisar todas aquellas sentencias que han fundado la aplicación de la ley penal más benigna en las causas penales tributarias, que haya permitido desincriminar. A su vez, será sustancial revisar todo aquella jurisprudencia<sup>26</sup> que mencionada por el Procurador en su mentado dictamen, goce de los alcances que razonablemente interpreten los autores de trabajo, intentando también hallar causas recientes que efectivamente no hubieran seguido al principio analizado en este capítulo.

**4. Conceptualización de la presentación espontánea.**

**a. Condiciones para su procedencia.**

La modificación del artículo 16 de la ley 24.769 recoge el principio del arrepentimiento posdelictual. El concepto de pago y extinción de la acción, antaño vigente para el artículo 1 y 7 de la ley 24.769 hoy quedó derogado. Consideramos que permite poner en un pie de igualdad a los diversos sujetos con independencia de la calificación de simple o de agravada de la presunta evasión. Los participantes advertirán que desaparece el concepto de única vez, lo que permite la repetición en el tiempo de tal presentación espontánea,

---

<sup>25</sup> Cámara Nacional Penal Económico, Sala A, autos òN.N. Contribuyente La Cornisa Producciones S.A. s/ Evasión tributaria simpleö, 16/02/2012, Errepar Online.; Cámara Nacional Penal Económico, Sala B, autos òPamsa S.A. s/ Infracción L. 24.769. Incidente de apelación del auto de procesamiento y embargoö, 01/03/2012, Errepar Online; Cámara Federal de Apelaciones de Rosario, Sala B, Sentencia del 17/02/2012, autos òAgropecuaria Ravillani S.R.L. y Ravani, José Augusto s/ Ley 24.769ö, Centro de Información Judicial- Agencia de Noticias del Poder Judicial; Juzgado Nacional en lo Penal Tributario Nº 3, autos òLin Huishui s/ Infracción Ley 24.769, 09/01/2012; Juzgado Nacional en lo Penal Tributario Nº 3, autos òGarcía Andrea Marisa s/ Infracción Ley 24.769, 09/01/2012.; Cámara Federal de Apelaciones de Rosario, Sala B, autos òPijuan, Andrés Germán s/ Inf. Art. 6º Ley 24.769ö, 17/02/2012, Centro de Información Judicial- Agencia de Noticias del Poder Judicial; Cámara Federal de San Martín, Sala II, autos òAranguren, Ricardo y otros s/ Infracción L. 24.769ö, 13/03/2012, Errepar Online.

<sup>26</sup>CSJN, òPalero Jorge Carlos s/ Recurso de Casaciónö, 23/10/2007, www.laleyonline.com.ar y en especial, CSJN, òTorea Hector s/recurso de casaciónö, 11/12/2007 (Fallos 330:5158).

quedando sujetos a sus expresiones las críticas o halagos de dicha supresión cuantitativa respecto a su frecuencia.

La aceptación de esta excepción implica profundizar cuáles son las condiciones para su procedencia, pues no cualquier presentación ante la autoridad fiscal puede revestir tal carácter.

A nuestro criterio, en primer término, esta figura sólo resultará aplicable al delito de evasión, tanto impositiva como previsional pero, no al resto de las conductas criminales allí tipificados. Esta primera idea la recogemos a partir del necesario cumplimiento de las obligaciones *evadidas*. Pues bien, los autores de trabajos deberán delinear las condiciones para su procedencia formal y material, resolviendo eventualmente el dilema que lleva a sólo regularizar una parte o el total del monto presuntamente evadido. Tal es el supuesto de regularizar aquel monto que permita hallarnos por debajo de la condición objetiva de punibilidad que le corresponda.

Asimismo, no resulta menor el concepto jurídico de pago, pues la exención de responsabilidad penal está sujeto *õal cumplimiento de las obligaciones evadidasö*, del contribuyente mas no a la necesidad de saldar el monto resultante, sea a través de su cancelación inmediata o cualquier otro modo de extinción de las obligaciones fiscales. Los autores de trabajo deberán revisar si comparten esta premisa. Pensar en la exigibilidad del pago en la figura de este tipo implicaría retrotraernos en la historia a la prisión por deudas.

Por último, coincidimos con Bertazza<sup>27</sup> cuando afirma que no existe un plazo temporal que delimite el momento de la regularización. A nuestro criterio, no deviene necesario el cumplimiento de los accesorios (intereses y sanciones) por la omisión de presentación o por la presentación defectuosa en

---

<sup>27</sup> Bertazza, Humberto, Ley Penal Tributaria, en su rol de Relator de la Comisión 1, del 13° Simposio sobre Legislación Tributaria Argentina del CPCECABA, Agosto 2011, Buenos Aires, Edicon 2011, p. 60. Cabe advertir que en aquella oportunidad se analizó el proyecto de reforma que se encontraba con el dictamen de la Comisión de Derecho Penal, sin haber sido tratado por la Cámara de Diputados.

menos que el responsable hubiera en su origen efectuado. Los intereses no se incluirían en el concepto de obligaciones en términos penales. Será vital atender a la opinión de los participantes.

**b. Alcance de cada uno de los términos.**

Si bien en la historia fiscal de nuestro país, el término presentación espontánea no suena novedoso, interesa ensayar algunos supuestos en los cuales la pérdida de la espontaneidad estaría socavando la posibilidad del arrepentimiento activo y por tal, la continuidad del eventual proceso penal.

Es incontrastable que la postura y accionar que el fisco adopte, delimitará el éxito o el fracaso de esta figura. Al leerse detenidamente los actos que inhabilitan la presentación espontánea, hallamos a a) la inspección iniciada; b) observación por parte de la repartición fiscalizadora; c) denuncia presentada.

Consideramos que el legislador apuntó a la inspección iniciada por un organismo recaudador de las haciendas públicas aquí protegidas, y no al eventual accionar de un sujeto ajeno (un sindicato, por ejemplo). Similar criterio resultaría aplicable, a nuestro entender, en lo que refiere a la denuncia. Una denuncia de un empleado ante el organismo de recaudación o ante un juez penal tributario que no sea fehacientemente conocida por el responsable, no impediría la regularización de la obligación. Quisiéramos que los autores de trabajo se expresen en tal sentido.

El alcance de la espontaneidad queda sujeto a los tres supuestos antes señalados pero, en tanto se vincule directa o indirectamente con el sujeto obligado. Los adverbios directa o indirectamente resultan conflictivos pues podrían generarse situaciones fácticas que pongan en riesgo la eximición de responsabilidad pretendida. Tal el caso de un inicio de fiscalización a un cónyuge, y la revisión de la espontaneidad respecto del otro conyuge, por ejemplo, el caso de las rentas o del patrimonio ganancial.

Adicionalmente, las observaciones de las reparticiones fiscales allí enunciadas deberán tender a delinear el período y el gravamen en virtud al cual se pretenda presentarse en forma espontánea. Si tuviera un inicio de fiscalización por el impuesto a las ganancias, formalmente notificado obvio, no existiría óbice para regularizar espontáneamente IVA o bienes personales. La delimitación objeto del ejercicio de presentación espontánea resulta muy importante para que los autores de trabajos refieran, sugiriendo retomen la jurisprudencia administrativa<sup>28</sup> como judicial<sup>29</sup> con que nuestro país ya cuenta. Para ello, también podrán elucubrar si las ventajas de la exención de punición podría resultar, considero que lógicamente sí, a todos aquellos partícipes del delito consumado pero eximido sólo por un acto restringido y puntual. En el anterior régimen del artículo 16, el aspecto subjetivo (quien lo regulariza, quien se beneficia, y quien puede solicitarlo) no resultó una cuestión menor, como bien la doctrina lo ha tratado<sup>30</sup>. Hoy, se deberán proveer enjundiosos análisis sobre el tema en virtud de la complementación de sanciones a las personas jurídicas, en el supuesto que tal figura de eximición de punición le fuera aplicable. Tal vez sirva de experiencia para ello revisar el tratamiento que la figura del artículo 113 de la ley 11.683 recibió en virtud de la experiencia legislativa y jurisprudencial.

Por último, nos preguntamos si las distintas jurisdicciones, por cuestiones de índole procesales, no deberían adecuar sus procedimientos administrativos y procesos judiciales a los fines que, la aplicación de la figura de la presentación espontánea pueda lograr el objetivo buscado, so riesgo de acometerse avasallamientos de derechos, como la doctrina<sup>31</sup> bien lo plantea.

### **c. Su tipificación dogmática como excusa absolutoria.**

---

<sup>28</sup> Dictamen 23/76 DATJ del 2/6/76, Dictamen 30/92 DAL del 1/9/92, Dictamen 40/95 DAL del 19/9/95, y Dictamen 129/2000 DAL del 15/12/2000, entre otros.

<sup>29</sup> Véase De Llano, Hernán, Ramayón Nicolás y otros, Los delitos económicos en la jurisprudencia, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2010, p. 241 y sigs., en particular, CSJN, 28/9/2004, Bakchellián (Fallos 327:3937)

<sup>30</sup> Ruetti, German y Diez, Fernando, La extinción de la acción penal por pago y demás institutos de exención de responsabilidad penal por regularización, El delito fiscal, Tomo II, 1º edición, coordinadores Urresti Esteban J. y Comes, Fabiana L. Buenos Aires, Ad-Hoc, 2011, Tomo II, pp. 263

<sup>31</sup> Yebra, Pablo, El nuevo artículo 16 de la LPT: menos garantías, más recaudación, publicado en *Ámbito Financiero*, 6 de marzo de 2012, página 22.

La naturaleza jurídica de esta figura de excepción será centro de atención en esta Comisión. Teresa Gómez<sup>32</sup> tipifica y justifica a la presentación espontánea como una excusa absolutoria, brindando adicionalmente una excelente síntesis de su evolución en la legislación nacional y extranjera en materia fiscal. Ello evidencia la falta de originalidad local en su implementación.

Pues bien, la mutación de la otrora llamada extinción de la acción penal por pago en la anterior redacción versus la exención de responsabilidad por el acto realizado, no reflejan desde el punto de vista ontológico, una diferencia manifiesta. Cabe recordar que Virgolini<sup>33</sup>, rechazando la tesis del principio de oportunidad, calificaba a esa salida o fuga del proceso antaño como *una causa penal de cancelación de la punibilidad*. Tal es así que Catania<sup>34</sup> en su obra desarrolla con gran profundidad este tema, recopilando posturas que caracterizaban a la fuga del proceso, y de un modo crítico, como excusas absolutorias también. Conforme la opinión del mencionado autor, a partir que el plan delictivo tuvo lugar, y por ende el delito ya consumado, la extinción por pago configuraba *una causa voluntaria de extinción de la acción penal*. Ahora bien, será fundamental que los autores indaguen por qué el legislador admite hoy este òpase libreö, revisando su razonabilidad para con el derecho penal. Históricamente, y en general, las causas absolutorias operaban para delitos de orden privado. ¿Nos hallaremos hoy ante una decisión de política criminal o de política económica ?. Ambas podrían resultar válidas.

Cabe además imaginar si la regularización espontánea no es una verdadera reparación material del bien jurídico que la propia ley penal tributaria pretende proteger, donde la atemporalidad del acto subsanatorio excluiría de responsabilidad al obligado infractor, y por tal, lo liberaría de la

---

<sup>32</sup> Gómez, Teresa, Regularización espontánea. La nueva figura para evitar un posible proceso penal tributario, Revista Doctrina Penal Tributaria y Económica Nro. 23, Mayo 2012, Editorial Errepar, Buenos Aires, p. 39.

<sup>33</sup> Virgolini Julio, El artículo 14 de la ley penal tributaria como límite de la punibilidad, Revista Centro Argentino de Estudios en lo Penal Tributario, Año 2 Nro. 4, Producciones Gráficas, Buenos Aires, 1995, p.51.

<sup>34</sup> Catania, Alejandro, Régimen Penal Tributario. Estudio sobre la ley 24.769, Editores del Puerto, Buenos Aires, 2005, p.261 y sigs.



punición a aquellos que, voluntariamente y bajo ciertas condiciones técnicas, decidieron recomponer lo dañado.

Asimismo, deberá definirse si la tipificación de la presentación espontánea como excusa absolutoria, el delito consumado (evasión fiscal) pierde la atracción de la punibilidad o bien, tal figura permite desacreditar la existencia del injusto mismo. Ello podría eventualmente generar distingos en sus consecuencias.

Por último, en la presentación espontánea, el concepto de voluntariedad del obligado fiscal subyace. En virtud a ello, nos cuestionamos si un ente ideal podrá sujetarse a esta excusa absolutoria a partir de la inexistencia de voluntad. Ahora bien, además, desde un plano óptico, y a efectos de comparar a las excusas absolutorias vigentes en el derecho penal de fondo, vale cuestionarse si no deviene necesario el consentimiento expreso del organismo recaudador para ser calificadas como eximentes de responsabilidad. Los autores de trabajo, en un marco de razonamiento y congruencia científica, podrán aportar ideas al respecto.

## **5. Incorporación de la punibilidad de la persona jurídica, abandonándose el criterio de *ōsocietas delinquere non potestō***

### **a. Antecedentes de la punibilidad a las personas jurídicas.**

Aunque sorprenda, no debemos olvidar que en el artículo 5 de la ley 24.769 desde antaño, se castiga a las personas jurídicas. En efecto, la mentada disposición, no modificada por la ley 26.735, dispone que cuando existan delitos del artículo 2 inciso c, del artículo 3 y del 4, se impondrá al beneficiario (incluso si este fuera una sociedad), la pérdida de los beneficios y de la posibilidad de obtener o de utilizar beneficios fiscales o de cualquier tipo por el plazo de diez años. Sin embargo, a la fecha, tal vez por su especificidad y por su estricto alcance y reducción procesal, esta figura no ha convocado suficiente interés, como sí acontece, desde el dictado de la ley 26.735, con los

diversos delitos del plexo penal tributario, en particular la evasión fiscal y previsional.

En nuestra legislación, desde antaño, contamos con sanciones a las personas jurídicas. A sólo título enunciativo, ello acontece en materia aduanera, penal cambiaria, en la ley de abastecimiento y en la ley de defensa a la competencia. Resultará interesante advertir cómo el devenir normativo de dichos plexos ha permitido, desde la faz judicial, cumplimentar al ente su rol de sujeto imputado y, cuál ha sido, a lo largo de estos años, su resultado en razón de su practicidad y bondad operativa. Tal experiencia podrá colaborar en el futuro a la aplicación en la materia penal tributaria, con las eventuales recomendaciones para sortear los inconvenientes formales o sustanciales que pudieran advertirse, en la aplicación ampliada del postulado de criminalidad de empresas, difundido hoy con la incorporación que el artículo 13 de la ley 26.735 hiciera al artículo 14 de la ley 24.769. Deberá contemplarse que los eventuales imputados serán el ente mismo y sus representantes.

El principio de *õsocietas delinquere non potestõ*, históricamente acogido por la mayoría de las legislaciones que siguen el modelo penal continental europeo, parte de un criterio de dogmática penal mediante el cual la sociedad no puede actuar (no existe acción penalmente ejecutada) y carece de culpabilidad (inimputable), si referimos a ello como conocimiento y voluntad. Tales hipótesis fueron concebidas, claro está, para su aplicación a las personas físicas. Sin embargo, las escuelas dogmáticas se van modernizando y brindan respuestas distintas pues, no sólo el criterio subjetivo del científico varía sino que además, tienden a adecuarse a las cuestiones de políticas criminales de sus propios estados.

Sin compartir la responsabilidad penal de los entes ideales, destacada doctrina<sup>35</sup> sintetiza los argumentos que llevan a su punibilidad. Ellos apuntan a la irresponsabilidad organizada, a la insuficiencia preventiva de la

---

<sup>35</sup> Silva Sanchez, Jesús María, La responsabilidad penal de las personas jurídicas y las consecuencias accesorias del artículo 129 del Código Penal, Derecho Penal Económico, Manual de Formación Continuada, Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 2001, p. 314

responsabilidad penal individual y a la insuficiencia de las formas de responsabilidad colectivas no penales. Por tal motivo, resulta fundamental revisar por parte de los autores de trabajos si los antecedentes naciones de la personalidad de la pena, extendida hoy a los entes ideales, podrá atravesar el control jurídico y procesal en nuestro sistema, tal como hoy se conforma, teniendo adicionalmente en cuenta el criterio judicial fijado por la Corte Suprema de Justicia<sup>36</sup> incluso en épocas de diversas conformaciones. Amerita destacarse la concreta opinión de Zaffaroni, en la causa Fly Machine<sup>37</sup> cuando afirma *“las personas jurídicas no pueden ser responsabilizadas penalmente porque existe una imposibilidad de realizar a su respecto el principio de culpabilidad en tanto no es factible la alternativa de exigirles un comportamiento diferente al injusto o dada su incapacidad de acción y de autodeterminación”, negando así la base mínima del juicio de reproche*.

Dejaremos que los autores de trabajo se pregunten si no resulta más acabado como sistema jurídico, mantener la imputación individual de las personas físicas pero sostener la aplicación de medidas de prevención al ente que representaron, plasmándose en forma sanciones administrativas o pecuniarias, con los derechos de acciones de daños y perjuicios que sobre sus responsables penales puedan detonarse. Ello permitiría, como lo sostiene la doctrina<sup>38</sup>, garantizar suficientemente el derecho de los socios inocentes al resarcirse civilmente contra los órganos o dependiente culpables del ilícito. Nos preguntamos si ello no resultaría posible en el presente con el actual sistema de imputación a las personas jurídicas en forma directa.

Por último, se infiere de interés reflexionar, como alternativa sistémica, si no resultaría *contra legem* aceptar que una sociedad ha delinquido, cuando por definición normativa de raigambre comercial, los entes sólo pueden hacer lo que sus estatutos establecen. Ergo, si hubiera delinquido, dudamos que como acto legalmente válido, pudiéramos hallarlo en su plexo constitutivo.

---

<sup>36</sup> Parafina del Plata, CSJN, 2/9/68 y Fly Machine, CSJN, 30/5/2006, ambos en [www.laleyonline.com.ar](http://www.laleyonline.com.ar)

<sup>37</sup> En línea con el dictamen del Procurador Fiscal, la Corte por mayoría consideró mal concedido el recurso por carecer de fundamentos suficientes. El Dr. Zaffaroni efectúa su voto en disidencia.

<sup>38</sup> Bonzón Rafart Juan C., Responsabilidad penal e infraccional de las personas jurídicas, 1º edición, Depalma, Buenos Aires, 1993, p.81

Acaso, aquel acto ¿no resultaría ineficaz ?. Por ende, la evasión del gravamen para el ente societario podría reflejar un impedimento de derecho y frente a su imposibilidad, contrariaríamos llevar al a sede penal como infractor de dicha norma.

**b. La imputación de la acción a la persona jurídica.**

La dogmática tradicional, desde antaño, y con independencia de la escuela causalista o finalista que representaran o de la cual se desprendieran, ha mantenido la acción típica reservada a una persona física, es decir, refiriendo siempre al comportamiento humano. Incluso, tampoco aplica la acción a un ente ideal en los casos de la teoría social de la acción ni en las teorías modernas del delito que durante el siglo XX se gestaron. Así, la exigencia en la acción del elemento voluntad, entendida como facultad psíquica del autor, invalidaría continuar este análisis.

Deviene de gran valía conocer, tal como lo explica la doctrina extranjera<sup>39</sup>, cómo las mutaciones de escuelas y corrientes han permitido transformar el eje de la acción a la no acción. La interpretación de ello facilitará ubicar el instituto que esta Comisión deberá tratar.

Donna<sup>40</sup>, quien rechaza de plano la responsabilidad penal de las personas jurídicas, considera que la imposibilidad de actuación penal de un ente no impide que éste afronte, cuando se cometan delitos a través de éste, sanciones civiles, administrativas o coercitivas. Estas últimas permitirán motivar un mejor actuar de los terceros, autores directos de los ilícitos fiscales analizados.

Ergo, si partimos del criterio mayoritario de que no existe decisión libre de una sociedad o empresa, no podríamos desde esta faz, referirnos a la existencia de acción penal para estos sujetos.

---

<sup>39</sup> Jaen Vallejo, Manuel, El concepto de acción en la dogmática penal, Editorial Colex, Madrid, 1994, p.93.

<sup>40</sup> Donna, Edgardo Alberto *Derecho Penal: Parte General, tomo II, Teoría general del delito*, 1º edición, 1º reimp., Rubinzal-Culzoni, Santa Fe, 2008, p 190 y 191.

Resultará de sumo interés para estas Jornadas que se adopte una postura dogmática de acción para permitir, desde allí criticar o avalar la procedencia de la calificación de sujeto penal a un ente ideal, por llevar a cabo la acción típica.

La evolución del derecho penal económico ha permitido en diversas legislaciones profundizar la punibilidad de los entes ideales. A nivel nacional, autores de fuste (tal el caso de Baigún, Jakobs, Spolansky, y Righi, entre otros) han desarrollado sustanciales teorías que respaldan su criterio de criminalizar y sancionar a las sociedades o entes jurídicos.

Resultará interesante que los autores de trabajos, desde un punto de vista dogmático, adecuen aquellas teorías favorables a la personalidad de la pena a las personas jurídicas en la materia penal tributaria, logrando con ello complementar el concepto constitutivo de acción en esta área del derecho.

Los participantes de esta Comisión intentarán además desentrañar el concepto de acción valorado y bajo qué teoría dogmática del delito se encuadra la responsabilidad de las personas jurídicas aquí, en particular a los fines de su aplicación en el derecho penal tributario. Todo ello so riesgo de concluir que la definición de una nueva política criminal pueda pasar por alto siglos de estudio de la esencia de esta rama de derecho. No rechazamos la evolución de los institutos mas debe sustentarse en su caso, el cambio de paradigma o de principios que lo sustentan.

c. **El riesgo de *ne bis in idem* respecto de la aplicación conjunta de la ley 11.683 al ente ideal.**

No dudamos del carácter sancionatorio que las multas y otros castigos de la ley 11.683 revisten. La naturaleza penal de este instituto ha sido ampliamente reconocida.

Frente al contexto tributario vigente, tal como lo manifiesta Perez<sup>41</sup>, existe ñun puenteö entre la ley 11.683 y la ley 24.769 respecto a las sanciones aplicables a la persona jurídica, lo que arriesga la vulneración del principio *ne bis in ídem*. A nuestro criterio, esta conexión represiva se potencia cuando el doble juzgamiento pueda abarcar a la evasión provincial y nacional. Los autores de trabajo deberán indagar si dicho principio se vulnera y de qué modo los juzgadores, o los legisladores en su caso, deberían evitar dicho avasallamiento de derechos.

Deberá también indagarse, si existe, a partir de la evolución de la criminalidad empresaria, fenómeno de alcance internacional, un cambio de paradigma que brinda un carácter meramente administrativo a los castigos que recaen sobre los entes jurídicos. Sin duda, ello no se adecuaría a la actual mecánica concebida en el orden fiscal ni de la Nación ni de las provincias.

**d. Autonomía sancionatoria o transferencia refleja de la punición de la persona jurídica.**

Robiglio<sup>42</sup> reconoce que el régimen de la responsabilidad penal de los entes ideales se encuentra en determinar si las sanciones resultan autónomas o bien, representan la transferencia de responsabilidad de la persona física a la jurídica. Bajo este último supuesto, consideramos que en la imputación del sujeto representante, nos hallaríamos en la antesala de punición del ente ideal.

A la luz del encuadre y de la redacción del artículo 14 de la ley 24.769, la responsabilidad de la persona jurídica estará subordinada a la pena de quien actuó por ella, en su nombre o en su beneficio, en el rol de autor penalmente responsable del ilícito fiscal. A nuestro criterio, la Comisión deberá discutir si esta relación refleja de responsabilidades no debería ser (o es) realmente

---

<sup>41</sup> Perez, Daniel, La crisis del principio *societas delinquere non potest* a la luz del nuevo artículo 14 de la ley 26.735, Revista Doctrina Penal Tributaria y Económica Nro. 22, Edición especial Febrero 2012, Editorial Errepar, Buenos Aires, p. 158.

<sup>42</sup> Robiglio, Carolina, Breves apuntes sobre la responsabilidad penal de las personas jurídicas en la ley penal tributaria reformada por la ley 26.735, Revista Doctrina Penal Tributaria y Económica Nro. 22, Edición especial Febrero 2012, Editorial Errepar, Buenos Aires, p. 113.

autónoma para dar independencia a los resultados de los procesos que sobre los directivos y sobre el ente se lleven adelante.

En términos de Perez<sup>43</sup>, nos hallamos ante una *responsabilidad de carácter vicario*, la que sin duda se transforma en compleja cuando la protección del bien jurídico corresponde a las haciendas locales.

Además de una transferencia de responsabilidad, la lectura del artículo en cuestión evidencia una prelación de sanciones, que eventualmente puede llevar a una injusta resolución represiva o tal vez, a una sobreactuación respecto del ente ideal afectado. Pues bien, consideramos que los autores de trabajo deberían indagar sobre la estructura dogmática de la autoría y de la culpabilidad, señalando cómo la eventual responsabilidad refleja puede implicar dispendios jurisdicciones. La dogmática tradicional, donde el principio básico consistía en *ōnulla poena sine culpa*", vemos mutará en forma irreversible a la luz de la punición amplia a las personas jurídicas. Tal vez, varíe el concepto de culpa mismo.

Adicionalmente, resulta de interés indagar cuál es el bien jurídico que se pretende proteger al aceptar la punibilidad de las personas jurídicas. Con ello, se profundiza si el ejercicio de la autonomía o transferencia de responsabilidad permite adecuarse a la modalidad de protección elegida.

Por último, como destacada doctrina<sup>44</sup> lo enuncia, la estructura del primer párrafo del artículo 14 se vería modificada por el agregado del segundo párrafo, del que surge la responsabilidad de las personas jurídicas. Tal justificación se fundamenta en que se transforma el carácter de actuar en lugar de otro por tipificar quien, con su conducta, puede transferir responsabilidad penal a las personas jurídicas.

**e. Las cuestiones procesales y el debido proceso.**

---

<sup>43</sup> Perez, Daniel, ob.cit. (41), p. 142.

<sup>44</sup> Borinsky, Mariano, Galván Greenway, Juan P y otros, ob.cit. en (4), p 179.

Resulta complejo imaginar que la imputación penal de la persona jurídica, propio del criterio anglosajón, se adecue en forma amplia y general al régimen procesal penal vigente, en particular pretendiendo resguardar las garantías que como sujeto encartado le correspondería al ente jurídico. Compartimos la expresión de la doctrina cuando refiere a *disfuncionalidades en el terreno del sistema penal económico*<sup>45</sup>. En particular, cuando los representantes del ente también serán juzgados penalmente.

Cualquiera sea la responsabilidad que se le atribuya, autónoma o transferida, y en especial a partir de las penas descritas en el artículo 14 segundo párrafo de la ley 24.769, consideramos que en su rol de imputado, el ente deberá llevar adelante su descargo, el ofrecimiento de prueba y la exigencia de una sentencia fundada. Pues bien, es del mundo material y real, advertir que algún representante del ente deberá llevar a cabo todos los actos que hagan a ese derecho de defensa. Nos preguntamos si con ello no nos acercáramos a un criterio penal de responsabilidad objetiva.

Por su parte, la representación del ente ideal en juicio contendrá una especial particularidad pues, eventualmente, dicho sujeto deviene el condenado por el mismo juez. En otros casos, podrían surgir intereses contrapuestos entre el representante y el ente ideal.

Asimismo, nótese que la transferencia objetiva de responsabilidad de la persona física involucrada como autor del delito fiscal, podría llevar a terceros a sufrir daños colaterales irremediables (cancelación de la personería, por ejemplo), incluso en aquellos casos en los cuales pudiera haberse opuesto a la continuidad del representante castigado.

Finalmente, resultará enriquecedor que las distintas penas que se fijan con la nueva ley penal tributaria las personas jurídicas sean sometidas a un análisis de congruencia, proporcionalidad y competencia funcional, en

---

<sup>45</sup> Meirovich, Gustavo, La responsabilidad penal de las personas jurídicas ¿imputación objetiva como alternativa?, Derecho Penal Tributario, coordinadores Altamirano Alejandro y Rubinska Ramiro, Tomo II, Editorial Marcial Pons, Madrid, 2008 pagina 1003.



particular cuando nos hallamos ante una descentralización del control de policía societario y ante la protección de las haciendas públicas locales.

### **III. COLOFON.**

Confiamos que en estas líneas, el objetivo orientador se haya cumplido, actuando sólo como un mero compás en el derrotero por el cual los autores de trabajos y participantes de las Jornadas Tributarias intentan navegar. Como sus lectores advertirán, hemos referenciado a modo tangencial el proyecto que el Poder Ejecutivo elevara al Congreso de la Nación, como así también los dictámenes y posiciones de diputados y senadores. Tal criterio responde a que quedará en manos de los autores de trabajos, si lo consideran adecuado, el análisis de la génesis normativa de los institutos plasmados en el actual texto de la ley 24.769, así como también, el enriquecimiento intelectual por escrito del contenido de fondo de los temas aquí esbozados.

La reforma de la mentada norma a través de la ley 26.735, a nuestro criterio *tertium genus* en cuanto a su practicidad, ha nutrido de contenido medular y particular el temario de distintas jornadas y seminarios. Muestra de ello resulta, entre otros tantos, la próxima e inminente organización del 14 Simposio sobre Legislación Tributaria Argentina, a través de su Comisión N° 1, y de las VII Jornadas de Derecho Penal Tributario, cuyas conclusiones no dudamos, colaborarán como referencias de trabajos y, eventualmente, perfeccionarán los acalorados y clásicos debates de las XLII Jornadas Tributarias.

A nuestro criterio, la distintiva valía de la cuidadosa selección de las cuestiones aquí recogidas radica en el alto contenido técnico jurídico y tributario involucrado y, en los sustanciales efectos que su instrumentación operativa puede ocasionar. Por ello, a la luz de la vigencia de las normas en cuestión, y ante la cuantiosa bibliografía desplegada en este tiempo, podemos caracterizarlas como materias óptimas para nuestro tradicional evento profesional de Mar del Plata. En efecto, no dudamos que la inspiración técnica allí generada, se potencia a partir de un distendido y

participativo ámbito de discusión profesional aunque no por ello, intelectualmente menos valioso. Sometemos así a los egregios autores de trabajos a que sepan desplegar con sus plumas importantes trabajos doctrinarios, los que acompañados con las melodiosas y preciadas disertaciones de los panelistas elegidos para este evento, unidos a la intervención de los participantes de la Comisión, aseguran el éxito de este evento.

Por último, deseamos que las conclusiones emanadas de estas Jornadas, y de esta Comisión en particular, puedan reflejar las complejidades técnicas que el legislador ha incorporado formalmente al sistema legal argentino, en materia penal tributaria. De este modo, permitiremos iluminar el difícil camino que, los jueces, fiscales y profesionales en general, debemos transitar en oportunidad de encontrarnos frente a reformas normativas tan sustanciales como las aquí descriptas.

Buenos Aires, Julio de 2012.