

APUNTES SOBRE LA RECIENTE REFORMA AL RÉGIMEN PENAL TRIBUTARIO ARGENTINO

(Publicado en la REVISTA DE DERECHO TRIBUTARIO Nº 137 (Enero, Febrero y Marzo/2013), perteneciente al Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Caracas, Venezuela)

Por Cristian F. SCOPONI¹

I.- Introducción

Habiendo iniciado el iter legislativo el Poder Ejecutivo Nacional, mediante la remisión a la Cámara de Diputados del Mensaje 379 del 17 de marzo de 2010 –de notorio tendencia a posiciones penológicas de prevención general negativa²- por el cual acompañó el respetivo proyecto, recientemente, mediante la ley 26.735 (B.O. del 28.12.2011) –que difiere notablemente del proyecto originario-, se ha producido una significativa reforma del régimen penal tributario argentino regulado por la ley 24.769 -y modificatorias, en adelante LPT- dado que, si bien no llega a constituir un verdadero cambio en materia de política criminal vinculada al ilícito fiscal, introduce algunas novedades que merecen ser destacadas.

Como toda actividad humana, la reforma indicada es ampliamente perfectible en muchos aspectos, aunque no está huérfana de aciertos.

El objetivo de este trabajo será el de comentar los cambios, agrupando sistemáticamente la información de modo de proceder a expresar algunas pautas que puedan servir de guía al operador jurídico y, a su vez, pueda servir de elemento continuador respecto del meduloso debate del que goza nuestro país, dada la calificada doctrina atraída por este particular e interdisciplinario segmento del universo jurídico.

En virtud de que el presente trabajo carecerá de conclusión, quisiéramos transcribir aquí las palabras del Profesor CASADO OLLERO que a mi juicio poseen una gran valía como pauta orientadora general –ya sea para el legislador o bien para los operadores del sistema normativo dado-, al sostener que *“Si bien todos los poderes públicos tienen en “la lucha contra el fraude fiscal (...) un fin y un mandato constitucional”, cada uno de ellos habrá de acometerlo de la forma que constitucional y legalmente le sea encomendada, sin que resulte admisible que la Administración Tributaria se dedique a la investigación y persecución de la delincuencia fiscal, mientras la Jurisdicción penal acaba desempeñando funciones de liquidación y de recaudación tributaria”*³.

¹ Abogado. Doctorando en Derecho (UCA – Rosario). Director del Centro de Estudios de Derecho Penal Tributario (UCA – Rosario). Especialista en Derecho Tributario (UCA – Rosario). Posgrado en Derecho Penal Tributario (Universidad de Buenos Aires). Docente Universitario de Grado y Posgrado (UCA – Rosario). Docente Investigador Rentado (UCA – Rosario). Miembro del Centro Argentino de Estudios en lo Penal Tributario y de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales.

² Respeto de la prevención general negativa, sostiene con maestría FERRAJOLI que *“...la prevención general a través de la amenaza legal de la pena, si bien brinda garantías contra el terrorismo penal judicial, no impide el terrorismo penal legislativo, al estar claro que la amenaza penal, habiendo de servir como contraestímulo, contramotivo o coacción psicológica, resulta tanto más eficaz cuanto más elevadas y severas sean las penas con las que se amenaza. En la lógica de la prevención general, escribe Giuseppe Bettiol, hay un trágico punto de llegada: la pena de muerte para todos los delitos...”*(cf. FERRAJOLI, Luigi; *Derecho y Razón. Teoría del Garantismo Penal*, Trad. de Perfecto Andrés Ibáñez y et al, 2da. Edición, Madrid, Ed. Trotta, 1997, pág. 279)

³ CASADO OLLERO, Gabriel; *Administración tributaria, jurisdicción penal y delito fiscal*, en *Diritto e Pratica Tributaria Internazionale*, Vol. VI – N. 1, Gennaio – Aprile, CEDAM, Italia, 2009.

II.- Modificación de los umbrales cuantitativos

Como cuestión que quizás fue el eje que motivara esta reforma, se sitúa el aumento de los umbrales cuantitativos⁴ previstos en los diversos tipos penales (art. 1, 2, 3, 6, 7, 8 y 9). Este era un reclamo permanente de diversos sectores vinculados a la materia penal tributaria, que esgrimían como fundamento de los exiguos montos previstos en la ley, la paridad con el dólar existente en momentos de sancionarse la ley 24.769 (B.O. del 15.01.1997), interpretando la voluntad histórica del legislador en el orden de los cien mil dólares estadounidenses. De allí que en la ley que hoy comentamos se optó por cuadruplicar los montos originarios, en su totalidad siendo ello tenido en cuenta incluso para el tipo del art. 9 de la ley que fijando originariamente el umbral en \$ 5.000, hoy se ubica en \$ 20.000 (la reforma parte de \$ 10.000 producto de una modificación operada en el año 2005 por ley 26.063 -B.O. del 9.12.2005-).

Debemos destacar respecto del delito previsto en el art. 1 de la LPT, que de modo acertado la ley 26.735 se aparta en este punto del proyecto del Poder Ejecutivo, ya que este último situaba, en lo que a la hacienda nacional respecta, el umbral en la suma de \$ 1.000.000 pero unificando los tributos en el período anual, lo que hubiere aparejado innumerables problemas de implementación dada la gran divergencia estructural de las matrices impositivas de los distintitos tributos nacionales⁵. En cambio, si hubiese sido atinado seguir al proyecto en un cambio semántico de poca relevancia aparente, pero que resultaba clarificador de la relación vinculante que tiene la existencia de importe tributario impago en el ámbito de la ley penal tributaria. En efecto se cambiaba la frase “*monto evadido*” por “*monto de las obligaciones tributarias evadidas*”, lo que teniendo en cuenta que, desde el punto de vista del derecho tributario, la obligación surge cuando en el mundo fenoménico se ha verificado íntegramente, en todos sus aspectos, el hecho imponible previsto genérica y abstractamente en la norma, este último resulta imprescindible para iniciar el camino tendiente a comprobar la existencia de delito.

Estimamos que respecto de los montos en sí mismos considerados, es una cuestión que no debe ser objeto de mayor análisis ya que es una decisión que se agota en el marco de las facultades conferidas al Poder Legislativo. En este sentido, me parece acertado el criterio expresado por la Cámara Federal de Apelaciones de Rosario, que, ante un planteo formulado por la defensa tendiente a incorporar el efecto inflacionario sobre el umbral cuantitativo del art. 1 de la LPT,

⁴ Si bien no es el objetivo del presente abordar la temática de la naturaleza que cabe asignar a los montos previstos en la LPT, debemos indicar que participamos de la concepción de que dichos montos deben formar parte del aspecto objetivo del tipo penal, ya que de lo contrario, es decir adjudicándoles el rol de condición objetiva de punibilidad, se ingresa en el terreno de la responsabilidad penal objetiva ajena a nuestro programa constitucional que se condice con el principio de culpabilidad, que incluso recepta expresamente la ley 24.769 cuando en su artículo 14 supedita la sanción a los representantes de personas jurídicas en la medida que “hubiesen intervenido en el hecho punible”. Nos recuerda SOLAZ SOLAZ respecto de la realidad española que “*la doctrina jurisprudencial (STS Sala 2.ª, de 3 de diciembre de 1991, de 24 de febrero de 1993, de 25 de febrero de 1998, LA LEY JURIS 4221, 1998 y núm. 1807/2001 de 30 de octubre, LA LEY JURIS 8360, 2001) mayoritariamente se ha inclinado por su comprensión como elemento del tipo, fundamentándose en que el injusto penal debe concebirse como un «plus» de antijuridicidad respecto de la infracción administrativa, que se realizaría con el mero incumplimiento del deber sin necesidad de perjuicio adicional. Por ello no basta para fundamentar el injusto el mero incumplimiento del deber, sino que se requiere el desvalor cualificado del resultado*”, agregando que “*Las dificultades prácticas que suscita la exigencia de que el dolo se proyecte sobre la cuantía defraudada pueden ser solucionadas a través del dolo eventual, en el sentido de que aunque el autor desconozca con exactitud la cuantía de lo defraudado, acepta o consiente la cantidad defraudada, STS Sala 2.ª, de 10 de noviembre de 1993, rec. 342/93 (LA LEY JURIS 13550, 1993)*”. (Cf. SOLAZ SOLAZ, Estaban; “*El delito fiscal: aspectos conflictivos*”, publicado en La Ley Penal –España-, Nº 20, Sección Jurisprudencia aplicada a la práctica, Octubre 2005, Editorial LA LEY).

⁵ Así lo alertamos en comentario al proyecto. Cf. SCOPONI, Cristian Fernando, “*Breves consideraciones sobre el Proyecto de Reformas al Régimen Penal Tributario*”, publicado en el Suplemento de Derecho Tributario de elDial.com de fecha 16.06.2010. Cita: elDial.com - DC139E.

sostuvo que “El monto mínimo por el cual se estipula que una maniobra de evasión constituye delito penal es una cuestión de pura política legislativa y no corresponde revisar judicialmente su mérito, oportunidad o conveniencia. La ley vigente establece ese monto y éste es el que debe aplicarse para no incurrir en una indebida injerencia en el ámbito de otro poder del Estado”⁶. Por lo demás, la aducida utilización de la denuncia en materia penal tributaria como modo de coaccionar al pago del tributo, no puede tener solución por la vía del tipo penal y su cuantificación; veremos que ello se vincula fuertemente con el diseño procesal perfeñado en la LPT.

Finalmente, y respecto de algunas opiniones, generadas a partir del presunto problema que implica la cristalización del umbral cuantitativo, que sugieren que el monto previsto debería supeditarse a una “clausula de ajuste”, creo que ello no sería factible en nuestro sistema, ya que no podría excluirse del juego del ajuste del monto la garantía constitucional de la ley penal más benigna⁷. Por solo tomar un ejemplo de este dislate jurídico, el derecho penal tributario venezolano apela a este mecanismo en materia de defraudación fiscal, la que supedita a una cantidad determinada de “unidades tributarias” reajustables. El respecto ha sostenido la autorizada pluma de WEFTE que “...la obligación legal del reajuste de la unidad tributaria, ex artículo 3 del Código Tributario Orgánico, implica la aplicación retroactiva del mayor valor de la unidad tributaria a los hechos defraudatorios ocurridos bajo la vigencia de un valor de la unidad tributaria menor...”⁸.

Tampoco es viable como alternativa el establecimiento de “porcentajes de evasión” respecto de la magnitud de la obligación tributaria determinada -tal como ocurría con ciertas figuras agravadas de la ley 23.771-, ya que, a mi criterio, el bien jurídico hacienda pública en sentido dinámico resulta lesionado a partir de determinado momento -lo que constituye una prerrogativa del legislador fijar- y con absoluta prescindencia de la entidad que representa el contribuyente. La capacidad contributiva del contribuyente no puede -ni debe- producir variaciones respecto del inicio del nivel de lesividad de la conducta y su resultado respecto del bien jurídico.

III.- Extensión de la tutela penal a las provincias y la CABA

Una gran novedad que trae la nueva ley es la ampliación expresa de la protección penal respecto de las haciendas públicas provinciales y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (CABA)⁹.

Entendemos que, siendo el bien jurídico protegido por la LPT la hacienda pública en sentido dinámico, en tanto proceso regular de obtención de recursos para la consecución de los fines del

⁶ Cámara Federal de Apelaciones de Rosario, Sala A *in re* “CEDEX SRL”, sentencia del 20.02.2009.

⁷ Descartamos como aval de esta posición el fallo “Bruno Hnos” de la CSJN (Fallos 315:923 de fecha 12.05.1992), -citado por alguna doctrina- en el cual dicho tribunal consideró que el artículo 10 de la Ley 21.898, que preveía la actualización de las multas administrativas o judiciales por infracciones aduaneras, no era inconstitucional. Debemos poner en evidencia la inidoneidad del decisorio para sustentar la tesis del ajuste periódico -amén de las notables disidencias de Levene y Boggiano por remisión a Fallos 304:849-, ya que en dicho pronunciamiento lo que resulta convalidado es el ajuste del monto de la sanción (multa) y no el monto que constituye la conducta prohibida (precepto); no permitiendo esto último, por ejemplo, que el autor se motive adecuadamente en la norma. Además, ello no resulta convalidado por el conocimiento previo de que el monto será variable ya que eso simplemente indica que “todos sabemos que no sabemos” [a partir de qué momento cometeremos delito].

⁸ Cf. WEFTE (H), Carlos E.; “*Garantismo y Derecho Penal Tributario en Venezuela*”, Caracas (Venezuela), Ed. Globe, 2010, pág. 262.

⁹ Desde un plano constitucional, entendemos que dicha ampliación no adolece de vicio alguno, ya que tratándose de una norma sustantiva y complementaria al Código Penal el legislador resulta claramente habilitado por el art. 75 inc. 12 de la CN. No pueden haber dudas al respecto y mucho menos ancladas en un poder muy diverso al punitivo cual es el poder de imposición. Ver en respaldo de la opinión expresada el buen trabajo de KRIVOCAPICH, Germán; *Aplicación del régimen tributario a los tributos locales. Un análisis normativo constitucional y comparado*, en URRESTI, Esteban J. y COMES, Fabiana L (Directores), *El Delito Fiscal*, 1ra. edición, Buenos Aires, Ed. Ad-Hoc, 2008, pág. 119 y siguientes, especialmente pág. 125/129.

Estado¹⁰, el mismo permanece inalterado luego de la reforma, que simplemente produce una ampliación respecto de los posibles titulares de dicho bien jurídico, y ello como consecuencia de incluir como objeto de la acción de evadir los tributos provinciales o de la CABA. La LPT representa un claro supuesto en donde no existe coincidencia material ni formal entre el objeto de la acción –tributos- y el bien jurídico penalmente tutelado –hacienda pública en sentido dinámico-. Esta técnica de legislar encuentra fundamento en que respecto a pocos y perfectamente determinados bienes jurídicos no es adecuada una normación del bien jurídico como objeto de la conducta, y por eso el legislador penaliza solo el menoscabo de un objeto de dicho bien que necesita ser precisado, pues el criterio de la adecuación carece de un momento limitador. Obviamente que el objeto de la acción se halla en una relación especial con el bien jurídico¹¹. Esta especificación puede ser útil en la praxis, ya que no se podrá concluir que hay varios delitos porque hay varios bienes jurídicos involucrados; en todo caso podrá haber varios resultados producto de existir varios titulares afectados.

En relación a las dificultades que apunta la doctrina en torno a la eventual convergencia de las distintas jurisdicciones frente a supuestos de pluralidad delictiva pendiente de juzgamiento en materia penal tributaria mediando identidad de imputado -partiendo de las previsiones del art. 22 de la LPT¹²- entendemos que ello encuentra adecuada solución normativa –mas allá de que en puntuales supuestos la praxis pueda demandar algún tipo de necesidad que exceda la previsión del legislador- en virtud de las siguientes pautas¹³:

a) Concurrencia jurisdiccional vertical: en el supuesto en que se encuentren pendientes de juzgamiento delitos tributarios por tributos nacionales y de alguna provincia o la CABA, encontramos que generalmente los Códigos Procesales Penales locales –a los que habrá que recurrir en todos los casos- establecen que se estará a lo que disponga la ley nacional dando preeminencia a esta última (art. 21 CPP de Santa Fe; art. 29 CPP de Córdoba; art. 16 CPP de Buenos Aires; etc.) que incluso prevén la sustanciación conjunta siempre que no implique restricción a garantía procesal alguna o implique obstáculos para el normal desenvolvimiento de los procesos (ejemplo de esto último podría estar constituido en relación a la disponibilidad del material probatorio).

La ley nacional remitida establece la primacía de la jurisdicción federal por sobre la jurisdicción local (aunque haciendo referencia a la jurisdicción nacional). En efecto el art. 19 del CPPN indica en su primer párrafo que *“si a una persona se le imputare un delito de jurisdicción nacional y otro de jurisdicción federal, será juzgado primero en la jurisdicción federal”*.

b) Concurrencia jurisdiccional horizontal: cuando en el caso descrito en el punto anterior, la concurrencia opere entre provincias o entre estas y la CABA, habrá que analizar los Códigos procesal penales de las jurisdicciones involucradas y aplicar los criterios expuestos en los mismos. En general de la lectura de los diversos códigos (art. 22 CPP de Santa Fe; art. 30 CPP de Córdoba; art. 17 CPP de Buenos Aires; etc.) surge que la pauta para atribuir prioridad de

¹⁰ Sobre las distintas consideraciones respecto del bien jurídico tutelado por la LPT ver CATANIA, Alejandro J.; *Régimen Penal Tributario. Estudios sobre la ley 24.769*, 1ra. Edición, Buenos Aires, Ed. Del Puerto, 2005, pág. 35 y ss.

¹¹ Cf. HEFENDEHL, Roland; *El bien jurídico como eje material de la norma penal*, en HEFENDEHL, Roland (ED.), *La Teoría del Bien Jurídico*, Madrid, Ed. Marcial Pons, 2007, pág. 180/1.

¹² Artículo 22: Respecto de los tributos nacionales para la aplicación de la presente ley en el ámbito de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, será competente la justicia nacional en lo penal tributario, manteniéndose la competencia del fuero en lo penal económico en las causas que se encuentren en trámite ante el mismo. En lo que respecta a las restantes jurisdicciones del país será competente la justicia federal.

Respecto de los tributos locales, serán competentes los respectivos jueces provinciales o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

¹³ Vale destacar que por el hecho de plantearse el problema entre distintos poderes jurisdiccionales, se descarta la solución vía acumulación por conexidad.

juzgamiento está constituida por la mayor gravedad del delito imputado. Cuando esta pauta no sea idónea, por haber identidad en la gravedad de los delitos, los códigos procesales norman diversas alternativas, entre las que se pueden considerar usuales las de otorgarle prioridad al juez o tribunal del delito que antes se haya cometido o bien al juez o tribunal que previno –es decir que primeramente comenzó a actuar-.

Ante la falta de uniformidad respecto de los criterios recogidos por los códigos procesales, es probable que emerja algún supuesto de concurrencia jurisdiccional horizontal que requiera una adecuada interpretación por parte de los magistrados involucrados, otorgando prevalencia en la solución a la plena vigencia de las garantías del imputado, dado el carácter limitador del poder punitivo que poseen los códigos procesales dado su indudable perfil de norma constitucional reglamentada. Estimamos que en todo caso, ante la falta de una solución razonable será la Corte Nacional quien deba intervenir para definir el conflicto (art. 24 inc. 7 Decreto Ley 1285/58).

Finalmente, en ambos supuestos de concurrencia jurisdiccional, y en base a que nuestro Código Penal recoge en su art. 58 el “principio de unidad de la reacción penal”¹⁴ que procura una racional y adecuada prevención especial –obviamente para el caso de arribar a múltiples sentencias condenatorias- corresponderá la unificación de condenas¹⁵ oficiosamente por parte del Juez o Tribunal que condeno en último término¹⁶, o, en su defecto y a pedido de parte, por el Juez o Tribunal que impuso la pena mayor o bien ante el que se haya efectuado el pedido en caso de paridad¹⁷ (art. 23 CPP de Santa Fe; art. 32 CPP de Córdoba; art. 18 CPP de Buenos Aires; art. 21 CPP de la Nación; etc.).

En otro orden de ideas, adherimos a las preocupaciones generadas a partir de las importantes divergencias estructurales en los procedimientos administrativos locales, ya que ello puede llevar a supuestos de abuso por parte de las administraciones en cuanto a la mecanización de denuncias en base a determinaciones carentes de una adecuada defensa por parte del contribuyente. De allí que en oportunidad de comentar el proyecto originario sugeríamos que *“...respecto de la evasión de tributos locales, es dable advertir que surgirán innumerables problemas basados en la heterogeneidad de los diferentes procedimientos administrativos tendientes a la determinación de las deudas tributarias. Creo que en este punto sería adecuado y prudente que el proyecto contenga pautas mínimas inderogables a las que las provincias y la CABA deberán adecuar sus legislaciones tributarias, dándoles un plazo razonable para que esto ocurra; plazo en el cual se tendría que disponer la vacancia de la ley respecto de la protección de las haciendas locales. Transcurrido dicho plazo, las haciendas que no hayan efectuado tal adecuación –en caso de ser necesaria- no entraran en el marco de protección del tipo de evasión. Entiendo que solo de este modo se logrará armonizar la protección de los intereses fiscales mediante la norma penal y el respeto por los derechos y garantías del contribuyente”*¹⁸. Es evidente que hoy solo resta esperar prudencia por parte de las administraciones tributarias, quienes no deberán ver en la LPT un elemento para fortalecer la recaudación tributaria sino una norma de última ratio; pauta a la que, vía el principio de mínima intervención, deberán plegarse los magistrados en sus resoluciones.

¹⁴ Cf. ZAFFARONI, Eugenio Raúl; *Tratado de Derecho Penal – Parte General*, Buenos Aires, Ed. EDIAR, 1988, Vol. V, pág. 392.

¹⁵ O bien, ante un supuesto de sucesión y no concurrencia, unificación de penas en caso de que se juzgue un delito cometido luego de una condena.

¹⁶ *Ibidem*, pág. 423.

¹⁷ *Ibidem*, pág. 425.

¹⁸ Cf. SCOPONI, Cristian Fernando, *“Breves consideraciones sobre el Proyecto de Reformas al Régimen Penal Tributario”*, publicado en el Suplemento de Derecho Tributario de elDial.com de fecha 16.06.2010. Cita: elDial.com - DC139E.

Finalmente quisiéramos sentar nuestra opinión sobre una conclusión casi generalizada en la reciente doctrina que ha tratado el tema, en relación a que en casos de contribuyentes del Convenio Multilateral (respecto del Impuesto Provincial sobre los Ingresos Brutos), deberán sumarse –a los efectos de satisfacer el umbral cuantitativo de la evasión- el monto defraudado respecto de todas las administraciones locales vinculadas. Ello me parece un claro error, en atención a que dicho convenio, en tanto norma de coordinación financiera horizontal, tiende –principalmente- a mitigar los efectos de múltiple imposición respecto de aquellos sujetos que realizan sus actividades en más de una provincia. Para ello la técnica utilizada es la distribución de base imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos entre los distintos fiscos locales intervinientes –mediante el sistema de doble índice ingresos-gastos-, quienes luego gravarán la misma de acuerdo a su legislación interna. Con ello es claro que no se produce una fusión de los distintos impuestos locales involucrados y la generación de uno nuevo a percibir por un ente supra provincial, sino que, por el contrario, las normas tributarias locales permanecen inalteradas en su matriz impositiva, incluidas obviamente sus diversas alícuotas. Lo único que se agrega es un proceso previo que exige la distribución de la materia a gravar. De allí que sea cual fuere el motivo de controversia, primeramente se deberá resolver -incluso verificación y Protocolo Adicional mediante- la cuestión de la correcta atribución de la base imponible y recién luego analizar si se satisfacen los umbrales cuantitativos de la evasión –además de la existencia de ardid o engaño- considerando a cada fisco local por separado. Así también parece entenderlo RIQUERT quien sostiene –en respuesta a una objeción que realizáramos- que *“frente a la objeción relativa a la falta de precisión sobre una eventual pretensión de sumar lo evadido sobre un mismo tributo a distintas provincias, creemos que el “cada” es referencia suficiente para el rechazo. Aún cuando tengamos en varias provincias tributos de idéntica denominación, por caso, ingresos brutos, no son el mismo impuesto en la medida que gravan una actividad económica propia de la jurisdicción en que se aplica. En caso de duda, por ejemplo, por mediar algún convenio, naturalmente, la interpretación que debe primar es la restrictiva a la habilitación de ejercicio de poder punitivo”*¹⁹. Obviamente que aquí se presentarán inconvenientes a nivel procesal en atención a que la determinación de oficio no es obstáculo para el avance del Juez Penal. Entendemos que sería adecuado, cuando el supuesto a dilucidar así lo requiera, dar participación dentro del proceso penal a la Comisión Arbitral.

IV.- Las agravantes: uso de facturas apócrifas.

La ley modifica parcialmente el art. 2 de la LPT adecuando los umbrales cuantitativos en los incisos a, b y c en el sentido apuntado en el acápite II del presente trabajo, e incorpora el inciso d) que prevé como supuesto agravado los casos en que *“hubiere mediado la utilización total o parcial de facturas o cualquier otro documento equivalente, ideológica o materialmente falsos”*.

La norma se aparta del proyecto que preveía la eliminación de las referencias cuantitativas como fundamentos de las agravantes del delito de evasión, siendo procedente las mismas en atención al medio empleado que, en síntesis, refería a los supuestos de evadir mediante persona interpuesta con el fin de ocultar la identidad del verdadero obligado, mediante la utilización fraudulenta de beneficios fiscales y a través de la utilización de factura apócrifas.

Lo llamativo de la ley es que recompone las referencias cuantitativas en relación a los tres primeros incisos, pero no incluye ninguna pauta respecto de la agravante por facturas apócrifas. Creemos que ello constituye una omisión poco atinada del legislador, ya que en la redacción actual cualquiera sea la incidencia que tengan las facturas apócrifas respecto del umbral

¹⁹ Cf. RIQUERT, Marcelo A.; *Algún aporte a la discusión sobre el nuevo proyecto de reforma al Régimen Penal Tributario*, publicado en elDial.com de fecha 29.06.2010.

cuantitativo tornará operativa la agravante; incluso la norma se encarga de incluir expresamente la utilización “parcial”. Obviamente que en todos los casos deberá superarse el umbral cuantitativo previsto por el tipo básico del artículo 1, en atención a la clara referencia que implica la frase “...cuando en el caso del artículo 1...”. En efecto señala JESCHECK²⁰ que “...estamos en presencia de modificaciones dependientes cuando a un delito básico se le añaden elementos que viene a conformar nuevos tipos penales y estos últimos aparecen como configuraciones especiales del tipo básico. Una condena en este caso presupone que el autor ha realizado tanto los elementos del tipo básico como aquellos que integran adicionalmente el tipo modificado”, al que, en este caso, en atención a que agrava cabrá denominar como tipo cualificado. De allí que en este caso no pueda interpretarse que para la operatividad de la agravante la incidencia de las facturas apócrifas deba ser superior a \$ 400.000.

Desde ya que nos parece atinada la interrogación de RIQUERT²¹ al poner en dudas que la utilización de facturas apócrifas constituya suficiente fundamento para la agravante, toda vez que se pregunta “¿estamos ante una complejidad realmente superadora de la posibilidad de impunidad de otros ardidés posibles?”; creemos que el supuesto es cuanto menos dudoso, ya que no basta para responder afirmativamente que su utilización sea usual por parte de quien pretende evadir tributos. A ello cabe agregar que el régimen creado en relación a las facturas apócrifas – incluidas las respectivas bases de datos- se sustenta en presunciones que son de notable incompatibilidad con los principios rectores del sistema penal²².

En nuestra opinión, cuando en un supuesto de evasión concurren parcialmente y por montos insignificantes facturas apócrifas, un posible camino correctivo, ante la indebida omisión legislativa, estará dado por la utilización de la teoría de la insignificancia respecto de la mayor intensidad de afectación que supone el desplazamiento hacia la figura agravada, que, como dijimos precedentemente, es un nuevo tipo penal. En consecuencia el supuesto resultará encuadrable en el art. 1 por atipicidad respecto del art. 2 inc. d). Claro está que los límites cuantitativos de la insignificancia será una cuestión que requerirá de la prudencia de los jueces en el caso.

V.- Incorporación del art. 12 bis

Se incorpora el art. 12 bis que sanciona con prisión de uno a cuatro años, el que “*modificare o adulterare los sistemas informáticos o equipos electrónicos suministrados u homologados por el Fisco Nacional, provincial o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, siempre y cuando dicha conducta fuere susceptible de provocar perjuicio y no resultare un delito más severamente penado*”.

Advertimos que se trata claramente de un delito de peligro concreto –en cuanto los indicios de peligrosidad no están fijados en la misma ley, sino que su advenimiento, como elemento del tipo, debe ser comprobado por el juez en el caso concreto²³.

Además la norma reviste carácter subsidiario al disponer que no debe resultar un delito más severamente penado (subsidiariedad relativa, ya que solo cede ante un tipo de mayor contenido

²⁰ Cf. JESCHECK, Hans-Heinrich y WEIGEND, Thomas; *Tratado de Derecho Penal. Parte General*; Tr. de Miguel Olmedo Cardenete, 5ta. Edición, Granada, Ed. Comares, 2002, pág. 288.

²¹ Cf. RIQUERT, Marcelo A, *op. cit.*

²² Ver, entre otros, los trabajos de GROSSO SHERIDAN, Walmyr H.; Facturas apócrifas y culpabilidad, publicado en DTE, Tomo XXXII, pág. 449, mayo/2011 o BELASIO, Alfredo; Proveedores apócrifos y economía informal: Un ejemplo de spendio jurisdiccional, publicado en DTE, Tomo XXXI, pág. 1132, diciembre/2010.

²³ Cf. JESCHECK, Hans-Heinrich y WEIGEND, Thomas; *op. cit.*, pág. 283.

de reacción punitiva), con lo cual si la alteración del controlador fiscal o aplicativo confluye en la generación del ardid o engaño respecto de una evasión que se consuma, la penalidad resulta desplazada hacia esta última, por resultar un supuesto de unidad de ley en relación de subsidiaridad. Ello nos permite aseverar, juntamente a una interpretación restrictiva de la norma penal, que el perjuicio potencial exigido –“*fuere susceptibile de provocar perjuicio*”, lo es en relación con la hacienda pública en sentido dinámico, pues –tal como asevera HONIG- la razón material de la subsidiariedad radica en que distintas preposiciones penales protegen el mismo bien jurídico a lo largo de los distintos estadios de ataque²⁴.

La presente norma intenta superar los conflictos que se generaban al pretender encuadrar en la figura de alteración dolosa de registros (art. 12 LPT) la modificación o adulteración de aplicativos y/o controladores fiscales. Recordemos que el inconveniente estaba anclado en que la propiedad de los “... *registros o soportes documentales o informáticos...*” en el marco del artículo 12 debe ser del Fisco Nacional, cosa que no es dable sostener respecto de los controladores fiscales²⁵.

VI.- Responsabilidad penal de las personas jurídicas

Una de las grandes innovaciones que trae la reforma, y que no estaba en el proyecto remitido por el Poder Ejecutivo, consiste en el agregado producido al art. 14 de la LPT en virtud del cual resultan sancionables penalmente las personas jurídicas, haciéndolo con idéntica redacción a la ley 26.683 (B.O. del 21.06.2011) que oportunamente incorporara, en materia de lavado de activos, el actual art. 304 del Código Penal.

Dicho agregado establece que: “*Cuando los hechos delictivos previstos en esta ley hubieren sido realizados en nombre o con la intervención, o en beneficio de una persona de existencia ideal, se impondrán a la entidad las siguientes sanciones conjunta o alternativamente:*

- 1. Multa de dos (2) a diez (10) veces de la deuda verificada.*
- 2. Suspensión total o parcial de actividades, que en ningún caso podrá exceder los cinco (5) años.*
- 3. Suspensión para participar en concursos o licitaciones estatales de obras o servicios públicos o en cualquier otra actividad vinculada con el Estado, que en ningún caso podrá exceder los cinco (5) años.*
- 4. Cancelación de la personería, cuando hubiese sido creada al solo efecto de la comisión del delito, o esos actos constituyan la principal actividad de la entidad.*
- 5. Pérdida o suspensión de los beneficios estatales que tuviere.*
- 6. Publicación de un extracto de la sentencia condenatoria a costa de la persona de existencia ideal.*

Para graduar estas sanciones, los jueces tendrán en cuenta el incumplimiento de reglas y procedimientos internos, la omisión de vigilancia sobre la actividad de los autores y partícipes, la extensión del daño causado, el monto de dinero involucrado en la comisión del delito, el tamaño, la naturaleza y la capacidad económica de la persona jurídica.

La controversia referente a si es posible aplicar o no sanciones penales a las personas jurídicas es de larga data, ya que desde la dogmática penal convergen posturas negatorias que toman como eje las nociones de acción, culpabilidad y fin de la pena, que no podrían ser satisfechas en relación a un ente distinto de la persona física. Dicha posición resulta refutable desde la propia

²⁴ Según cita de JESCHECK, Hans-Heinrich y WEIGEND, Thomas; op. cit., pág. 791.

²⁵ Señala CATANIA que “... con respecto a este punto, THOMAS indica que también constituyen objeto de este delito los mecanismos que el organismo recaudador instala en las cajas registradoras de los comercios; sin embargo, este no parece ser un caso distinto al de un registro particular, como por ejemplo algún libro obligatorio, pues a pesar de que estos sistemas deben estar habilitados por aquel organismo y éste puede tener un acceso especial, por esto no deja de ser un registro del contribuyente”. Cf. CATANIA, Alejandro; op. cit. pág. 208.

dogmatica²⁶, reconociendo el origen de la actual crisis experimentada por el principio *societas delinquere non potest*²⁷ en fundadas necesidades emergentes desde el plano político criminal, que es el que genera la búsqueda de nuevas respuestas ante el creciente fenómeno de la utilización de estructuras empresariales para facilitar la comisión e impunidad respecto de delitos vinculados principalmente a bienes jurídicos supraindividuales. Prueba de ello es la gran cantidad de documentos internacionales que aconsejan sancionar penalmente a la persona jurídica, pudiendo citar como prueba de ello la Convención de las Naciones Unidas contra la Delincuencia Organizada Transnacional²⁸ y el Corpus Juris Europeo²⁹, además de las numerosas legislaciones penales comparadas que han normativizado diversas respuestas punitivas en relación a las personas jurídicas. En el caso de la reforma que aquí se comenta, estamos en presencia de un hecho consumado que genera la necesidad de respuestas racionalizadoras ya que seguramente el régimen creado será operado por las diversas agencias estatales.

Siguiendo a DE RIVAS VERDES-MONTENEGRO³⁰, podemos indicar como argumentos que fundarían la necesidad de responsabilizar penalmente las personas jurídicas, al margen de los enunciados problemas dogmáticos, que: a) el no castigo de las personas jurídicas genera en el marco de las organizaciones, un incremento en la tendencia a cometer delitos al sentirse, los individuos integrantes, protegidos tras la estructura; b) evita la despreocupación del socio frente al

²⁶ ver el completo trabajo de ROBIGLIO, Carolina L. I.; *El reproche penal al ente de existencia ideal*, en ALTAMIRANO, Alejandro C. y RUBINSKA, Ramiro M.; *Derecho Penal Tributario*, 1. Ed., Buenos Aires, Ed. Marcial Pons de Argentina, 2008, Tomo II, pág. 947 y ss.

²⁷ Si bien anota DE URBANO CASTRILLO que “El clásico aforismo *societas delinquere non potest* está en tela de juicio desde hace tiempo, y por cierto parece desconocerse que, al menos entre los siglos XII al XVIII, rigió el opuesto: *universitas delinquere et puniri potest*, mediante el cual pudo castigarse a municipios, monasterios, asociaciones, sectas o ligas de los más diversos hechos delictivos. Delitos, por cierto, castigados con penas muy diversas: multas, confiscaciones, pérdidas de privilegios e incluso la «pena de muerte», como la destrucción de ciudades, así Troya y Cartago, pero, más próximamente, la confiscación del patrimonio de la ciudad de Toulouse, en 1331, acordada por el Parlamento de París, por las lesiones infligidas por un estudiante de Derecho a un Magistrado, hecho que, además, le costó la vida al ser decapitado al día siguiente de la sentencia, pese a que había apelado; o la destrucción en 1631 de Magdeburgo por rebelarse contra el Emperador germánico.

También sufrieron castigos penales ciudades como Montpellier o Burdeos, las cuales fueron sancionadas, entre otras penas, a soportar la demolición de sus murallas defensivas.”cf. DE URBANO CASTRILLO, Eduardo; *El impacto de la reforma del Código Penal, en relación a las personas jurídicas*, publicado en La Ley Penal, Nº 61, Sección Estudios, Junio 2009, pág. 26, Editorial LA LEY (España).

²⁸ Que en su art. 10 sobre “Responsabilidad de las personas jurídicas” dispone que: 1. Cada Estado Parte adoptará las medidas que sean necesarias, de conformidad con sus principios jurídicos, a fin de establecer la responsabilidad de personas jurídicas por participación en delitos graves en que esté involucrado un grupo delictivo organizado, así como por los delitos tipificados con arreglo a los artículos 5, 6, 8 y 23 de la presente Convención. 2. Con sujeción a los principios jurídicos del Estado Parte, la responsabilidad de las personas jurídicas podrá ser de índole penal, civil o administrativa. 3. Dicha responsabilidad existirá sin perjuicio de la responsabilidad penal que incumba a las personas naturales que hayan perpetrado los delitos. 4. Cada Estado Parte velará en particular por que se impongan sanciones penales o no penales eficaces, proporcionadas y disuasivas, incluidas sanciones monetarias, a las personas jurídicas consideradas responsables con arreglo al presente artículo.

²⁹ Que en su art. 13 sobre “ Responsabilidad penal de las agrupaciones”, dispone que: 1. Serán igualmente responsables de las infracciones definidas con anterioridad (arts. 1 a 8), las agrupaciones que tuvieran personalidad jurídica, así como las que tuvieran la calidad de sujeto de derecho y sean titulares de un patrimonio autónomo, cuando la infracción hubiera sido realizada por cuenta de la agrupación, por un órgano, un representante o por cualquier persona que hubiera actuado en nombre de la agrupación o que tenga poder de decisión de hecho o de derecho. 2. La responsabilidad penal de las agrupaciones no excluirá la de las personas físicas, autores, inductores o cómplices de los mismos hechos. Versión obtenida en fecha 31.01.2012 en http://ec.europa.eu/anti_fraud/green_paper/corpus/es-revise.pdf

³⁰ Cf. DE RIVAS VERDES-MONTENEGRO, Cesar; *La responsabilidad penal de las personas jurídicas: problemas dogmáticos y soluciones legislativas*, publicado en La Ley Penal, Nº 75, Sección Legislación aplicada a la práctica, Octubre 2010, Editorial LA LEY (España).

riesgo del administrador, ya que es probable que el socio tenga escaso temor a la sanción penal, que recaerá en el administrador, siendo posible incluso que si el comportamiento ilícito cometido por el administrador redunde en beneficio de la sociedad, los socios asuman el costo económico de la sanción o que el administrador reciba algún tipo de contraprestación. La sanción a la persona jurídica viene a equilibrar las relaciones entre socios y administradores desde la óptica del riesgo penal; c) en atención a que la comisión del delito implicará siempre un beneficio para la empresa frente a sus competidoras, la admisión de la responsabilidad penal del ente ideal suprimirá este beneficio o ahorro ilícitamente obtenido, y con ello restaurando el orden del sistema.

En relación con los efectos de la pena, se ha indicado como argumento obstaculizante de peso, que el sancionar a la persona jurídica provoca efectos respecto de socios que no han tenido vinculación alguna con el hecho ilícito y con ello se avasalla el principio de personalidad de la pena. Al respecto señala con certeza TIEDEMANN³¹ que *“...la injusticia que podría ocasionarse contra el propietario inocente de una empresa sancionada pecuniariamente, pues aquel sufriría las consecuencias de la infracción cometida por un administrador u otra persona; igualmente mediante una multa aplicada a una sociedad anónima, sería injustamente afectado el accionista inocente, quien incluso pudo haber votado en contra del administrador que incurrió en la infracción. Pero este defecto de la punición, de hecho, se produce también en el caso de una condena civil contra la empresa. Dichas hipótesis, por tanto, no pueden ser la base de una discusión sobre la responsabilidad penal de las agrupaciones”*.

Además en nuestro sistema y dada la jurisprudencia que nuestra Corte viene sosteniendo inveteradamente desde el *leading case* “Parafina del Plata”³² en orden a reconocer naturaleza penal a las infracciones fiscales, deviene impecable el razonamiento de RIGHI quien indica que *“...es contradictorio admitir que una persona jurídica pueda cometer infracciones administrativas y ser sancionada por ellas y negarlo respecto de los delitos, dada la diferencia no esencial entre delitos e infracciones”*³³.

En relación a la estructuración prevista, se recepta un sistema mixto de responsabilidad penal de las personas jurídicas, ya que la norma opta por el sistema de transferencia o vicario para la imputación objetiva respecto del ente, aunque con las importantes limitaciones establecidas en cuanto se requerirá indefectiblemente la condena previa a la persona física –en los términos del primer párrafo del art. 14- y la comprobación de que los hechos han sido ejecutados *“en nombre o con la intervención, o en beneficio”* del ente ideal y recoge el sistema de defecto de organización al solo efecto de la graduación de la sanción. Estimamos que lo que se adecua a nuestro sistema constitucional es el segundo sistema que debió ser utilizado para la imputación y no solo para la graduación de la sanción, ello ya que permite concretar la denominada culpabilidad de organización que se identifica con un momento de omisión en la vigilancia. De allí que tenemos nuestras serias dudas de que el sistema trasferencial, de neto corte objetivo, se adecue a los postulados constitucionales. Máxime si tenemos en cuenta que los entes colectivos son destinatarios de las garantías constitucionales, ya que, al decir de CORTI *“si bien en su literalidad las cláusulas internacionales pretranscriptas aluden a personas físicas, es de ponderar que las mismas no admiten una interpretación aislada sino sistemática con el resto del ordenamiento, en*

³¹ Cf. TIEDEMANN, Klaus; Poder económico y delito; Trad. de Amelia Mantilla Villegas, Barcelona (España), Ed. Ariel Derecho, 1985, pág. 156/7.

³² CSJN Fallos 271:297

³³ Cf. RIGHI, Esteban; *Derecho Penal Económico Comparado*; Madrid, Ed. Revista de Derecho Privado, pág. 260, citado en ROBIGLIO, Carolina; *Breves apuntes sobre la responsabilidad penal de las personas jurídicas en la ley penal tributaria reformada por la ley 26735*; Errepar – Segundo Envío Especial: Reforma de la Ley Penal Tributaria y Previsional - Doctrina Penal Tributaria y Económica - Nº 42 - 24/1/2012.

armonía con las "Normas de interpretación" adoptadas por el artículo 29 de la Convención Americana de Derechos Humanos, al prescribir que: Ninguna disposición de la presente Convención puede ser interpretada en sentido de... b) Limitar el goce y ejercicio de cualquier derecho o libertad que pueda estar reconocido de acuerdo con las leyes de cualquiera de los Estados partes o de acuerdo con otra convención en que sea parte uno de dichos Estados. En tales condiciones, la extensión a las personas jurídicas o colectivas de la garantía judicial en trato resulta de rigor en la República Argentina, habida cuenta que la Corte Suprema de Justicia de la Nación, intérprete final de la Constitución Nacional, reconoce derechos humanos en cabeza de las personas jurídicas³⁴.

Similar esquema ha seguido España³⁵, el que ha sido merecedor de serias objeciones, entre las que se destacan la de BACIGALUPO ZAPATER³⁶ quien sostiene, respecto del entonces proyecto, que "La responsabilidad penal solo puede derivar de un hecho propio. La responsabilidad por hecho ajeno está proscrita en Derecho penal, se opone al principio de culpabilidad, de rango constitucional. Si se interpreta el párrafo primero del artículo 31.bis.1 CP en el sentido de que basta el delito del directivo para que la persona jurídica responda penalmente (si aquel actuó en representación y en provecho de esta), si no se exigen más requisitos para condenar penalmente a la sociedad, si es irrelevante el dolo o la culpa «propios» de la empresa, si es indiferente que cuente con un buen plan de compliance o que carezca de él, ello equivaldría a hacer responder a un sujeto (la entidad) del delito de otro (el directivo), en contra del principio de culpabilidad, en concreto del principio de personalidad de la culpa. Como ese principio tiene rango constitucional, el precepto, al menos en la interpretación descrita (que conduce a la responsabilidad penal objetiva de la entidad), resultaría contrario a la Norma Fundamental". Frente a ello el autor propone una interpretación acorde a constitución de dicha norma consistente en la existencia de un requisito implícito y adicional para tornar operativa la responsabilidad penal del ente ideal, consistente en la acreditación de que la propia entidad es culpable. Creemos que podría ser una alternativa hermenéutica plenamente viable en nuestro medio.

Estimamos que al igual que lo ha hecho España mediante la ley 37/2011 del 10.10.2011, de *Medidas de Agilización Procesal*³⁷, es necesario sancionar un verdadero "estatuto procesal de las personas jurídicas", para aplicar sin mengua de garantías constitucionales los preceptos de la LPT –al igual que el previsto en el art. 304 del CP-, donde se deberá precisar básicamente por medio de quien comparece la persona jurídica al proceso penal, que mecanismo de sustitución se prevé para el caso de estar imputado el o los sujetos designados, lo relativo a medidas cautelares, como opera la posibilidad de arribar a un proceso abreviado, los efectos derivados de la rebeldía, etc.

Nos parece que uno de los modelos más interesantes en el cual el legislador argentino se podría inspirar para futuras correcciones y/o reformas del régimen relativo a la Responsabilidad Penal de

³⁴ Cf. CORTI, Arístides H. M.; *Acerca de la incidencia de los tratados internacionales en materia fiscal y penal fiscal a partir de la reforma constitucional Santa Fe-Paraná 1994*; publicado en DTE, Tomo XV, Año 1994.

³⁵ Que mediante la Ley Orgánica 5/2010 del 22.06.2010 incorporo la responsabilidad penal en una norma general prevista en el Código Penal, al cual incorporo el art. 31 bis y 310 bis en lo que aquí interesa. Cabe destacar que se previó adecuadamente un razonable plazo de vacancia de la ley de seis meses.

³⁶ Cf. BACIGALUPO ZAPATER, Enrique; *Responsabilidad penal y administrativa de las personas jurídicas y programas de «compliance» (A propósito del Proyecto de reformas del Código Penal de 2009)*. La Ley, n.º 7442, 9 de julio de 2010, Editorial LA LEY (España).

³⁷ Que utiliza la técnica legislativa incorporar lo normado mediante modificaciones y/o agregado a la Ley de Enjuiciamiento Criminal (art. 14 bis, 119, 120, 409 bis, 544 *quater*, 554, 746, 786 bis, 787 y 839 bis). Cabe destacar que en fecha 11 de octubre de 2011 el Juzgado Central de Instrucción Nº 6 de la Audiencia Nacional de España, ha dictado el primer Procesamiento respecto de Personas Jurídicas (procesa a seis personas físicas y cinco personas jurídicas) por el delito de tráfico de drogas, destacando que resuelve "ratificar la clausura y suspensión cautelar temporal por dos años de las actividades de las mercantiles".

las Personas Jurídicas, es el previsto en Chile mediante la Ley 20.393³⁸ que instaura dicho régimen en relación a los delitos de Lavado de Activos, Financiamiento del terrorismo y Cohecho. Las particularidades destacables son que es un sistema flexible respecto de los delitos aplicables, ya que eso lo fijan en su art. 1. Además se estructura en tres Títulos que regulan prolijamente tanto cuestiones sustanciales como procesales; de lo que destacamos, por su importancia, que regula la responsabilidad penal –autónoma- en base al sistema del defecto de organización ya que para responsabilizar a la persona jurídica se requiere “...*incumplimiento por parte de esta, de los deberes de dirección y supervisión*” (art. 3, primer párrafo), los que considera satisfechos cuando la empresa ha adoptado un Modelo de prevención o *Compliance Penal*, con los alcances que la propia ley fija en su art. 4.

VII.- Elimina la extinción por pago, creando la exención por pago espontaneo

Vía sustitución del art. 16 de la LPT, se deroga la posibilidad de extinguir la acción penal mediante el pago de los tributos evadidos, procedente hasta el momento de formularse el requerimiento fiscal de elevación a juicio respecto de los tipos de evasión simple (ya sea tributaria o respecto de los recursos de la seguridad social). En vez de ello se regula la exención de responsabilidad penal para el obligado que regularice espontáneamente su situación. El nuevo art. 16 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*”³⁹.

Es evidente que, más allá de la naturaleza a asignar, el dispositivo regulado constituye una causa legal –para la que el legislador está perfectamente habilitado- de retracción del sistema penal en virtud de una causa pos delictual fincada en criterios utilitarios de la pena. Nos enseña JESCHECK que “...*ciertamente que el alivio de las consecuencias materiales o inmateriales del delito no permiten disminuir la culpabilidad del mismo; sin embargo, por diferentes razones sí disminuye la necesidad de un castigo: a través de sus esfuerzos por reparar el daño el autor muestra el reconocimiento de su culpabilidad (y con ello la vigencia social de la norma antes infringida), de modo que ya no es necesaria la pena para la confirmación de la vigencia de la norma*”⁴⁰.

La norma despeja las dudas en torno a considerar como presupuesto para la exención de responsabilidad penal, solamente a la presentación espontanea en concordancia con lo dispuesto en el art. 113 de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y modif.), del cual reproduce parcialmente su texto en cuanto dispone que el límite temporal durante el cual opera la espontaneidad estará dado por la ausencia de “... *inspección iniciada, observación de parte de la repartición fiscalizadora o denuncia presentada, que se vincule directa o indirectamente con el responsable...*”. Respecto de

³⁸ Publicada y con vigencia desde el 2 de diciembre de 2009.

³⁹ La norma guarda cierta similitud con el art. 305.4 del Código Penal Español que establece: Quedará exento de responsabilidad penal el que regularice su situación tributaria, en relación con las deudas a que se refiere el apartado primero de este artículo, antes de que se le haya notificado por la Administración tributaria la iniciación de actuaciones de comprobación tendentes a la determinación de las deudas tributarias objeto de regularización, o en el caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, antes de que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración autonómica, foral o local de que se trate, interponga querrela o denuncia contra aquél dirigida, o cuando el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias. La exención de responsabilidad penal contemplada en el párrafo anterior alcanzará igualmente a dicho sujeto por las posibles irregularidades contables u otras falsedades instrumentales que, exclusivamente en relación a la deuda tributaria objeto de regularización, el mismo pudiera haber cometido con carácter previo a la regularización de su situación tributaria.

⁴⁰ Cf. JESCHECK, Hans-Heinrich y WEIGEND, Thomas; op. cit., pág. 965/6.

estos supuestos, coincidimos plenamente con lo expresado por BERTAZZA y MARCONI⁴¹ en cuanto que en los distintos supuestos lo relevante a los efectos de enervar la espontaneidad será la comunicación formal del acto de que se trate al contribuyente. Además, si bien la norma no lo aclara, es lógico pensar que la inspección, observación o denuncia que elimina la espontaneidad de la regularización será aquella que tenga conexión con los mismos tributos y períodos que se pretendan evadidos posteriormente. Además serán los tributos y períodos mencionados los que servirán para limitar la imprecisa referencia contenida en la última parte del artículo en cuanto refiere a la pérdida del beneficio cuando la causal obstativa se vincule “*directa o indirectamente con él*”, que en base a ello habrá de extenderse pero solo en la medida que se integre subjetivamente en el marco de la sujeción pasiva (art. 5 y ss. Ley 11.683 t.o. en 1998 y modif.).

En relación al alcance subjetivo del efecto de la exención me parecen acertadas y aplicables a nuestro régimen, las consideraciones efectuadas por SOLAZ SOLAZ, respecto de análoga norma española⁴², que “*la cuestión a dilucidar consiste en determinar si la regularización por parte del deudor tributario (que puede ser una persona jurídica) tendrá o no efectos excusantes para terceros (inductores, cooperadores o cómplices) que hayan podido participar en el delito. Una respuesta negativa supondría la paradoja de que el autor en sentido estricto quedaría relevado de pena, mientras que no lo estarían los partícipes secundarios, quebrando así el principio de accesoriedad que rige la materia de participación. Por otro lado, la excusa no excluye expresamente la extensión a terceros como ocurre, por ejemplo, con la contemplada en el art. 268 CP respecto de los delitos patrimoniales. La solución, ya contemplada en la Consulta 4/1997 de la Fiscalía General del Estado debe abogar por la aplicación de la exención a los partícipes que hayan cooperado de alguna forma, y no se hayan opuesto, a la regularización tributaria*”⁴³.

Respecto de que ha de entenderse por regularización, la Real Academia Española lo define como “*legalizar, adecuar a derecho una situación de hecho o irregular*”⁴⁴. Dicho esto y aun más allá de la significación literal del término, lo cierto es que no se podrá dudar de que implica regularización en los términos de la ley, el acogimiento a un plan de pagos, el que perfeccionará la exención al encontrarse cumplido⁴⁵.

Con la actual redacción sería correcto interpretar que la exención proyectada también alcanza al ámbito infraccional, incluso provincial –de indiscutida naturaleza penal-, ya que simplemente refiere a la “responsabilidad penal”; cuestión que estimamos absolutamente acertada desde la óptica de los principios constitucionales que gobiernan la materia, especialmente la prohibición de *bis in idem*, que implica la indivisibilidad del poder punitivo estatal⁴⁶.

⁴¹ BERTAZZA, Humberto J. y MARCONI, Norberto J. “Regularización de obligaciones tributarias y previsionales. La amnistía y la extinción de la acción punitiva”, ERREPAR - DTE - N° 263

⁴² Ver nota 39.

⁴³ Cf. SOLAZ SOLAZ, Esteban; *op. cit.*; punto V).

⁴⁴ Cf. http://buscon.rae.es/drael/SrvltConsulta?TIPO_BUS=3&LEMA=regularizar (Ingreso en fecha 01.02.2012).

⁴⁵ Así lo ha entendido la jurisprudencia española dominante respecto de la simple necesidad de “regularizar”, al sostener que “*si una persona defrauda a la Hacienda Pública eludiendo el pago de un impuesto, su situación tributaria sólo queda regularizada cuando, reconociendo la defraudación, satisface el impuesto eludido*» (STS Sala 2.ª, núm. 539/2003, de 30 de abril). Coincidimos con FRIDENBERG en cuanto a que “*...la norma no especifica esa forma de cancelación como requisito excluyente, admitiendo otras modalidades de cumplimiento de la obligación tributaria, como son la compensación, novación, etc.*” (FRIDENBERG, Juan P.; *La regularización espontánea de las obligaciones tributarias en la reforma a la ley penal tributaria*, publicado en La Ley Online). Sin embargo estimamos que la exención no operará en caso de prescripción tributaria, ya que es “*...evidente que las razones de utilidad que subyacen en la excusa absoluta de regularización tributaria –el favorecimiento o promoción del pago voluntario- no concurren cuando la extinción del crédito tributario se produce por causas ajenas al contribuyente*” (STS 1807/2001 del 30 de octubre).

⁴⁶ Ver sobre este principio nuestro trabajo: SCOPONI, Cristian F. y PERETTI, Mariano; *El non bis in idem en el ámbito penal tributario: comentarios a la luz de un fallo del Tribunal Europeo de Derechos Humanos*, publicado en el Periódico Económico Tributario, Año XIX, N° 481, del 22.12.2011, pág. 1 y ss.

Una cuestión que resta abordar, es que si bien la presente norma pretende, tal como lo indica el mensaje 379 del Poder Ejecutivo al anotar la sustitución del art. 16, *“acentuar la percepción de riesgo al eliminarse de la ley el instituto de la extinción de la acción penal –por única vez– mediante el pago del importe evadido”*, ello será realizable parcialmente, ya que muchas provincias recogen en sus códigos procesales el principio de oportunidad reglado en el ejercicio de la acción penal por parte del Ministerio Público –amén de su constitucionalidad frente al art. 71 del Código Penal-. Los criterios son múltiples y de variada redacción, por lo cual habrá que ver en cada caso si el supuesto de cumplimiento de la obligación –excediendo el marco previsto por el actual art. 16 de la LPT- se adecúa a alguna pauta de disponibilidad. Incluso cabría aquí visualizar una mayor amplitud objetiva, por la posibilidad de extenderse a delitos no aptos para la presentación espontánea como los delitos fiscales comunes. Lo que si observamos, es que en la gran mayoría de los códigos provinciales se erige como obstáculo a la aplicación de criterios de oportunidad –*prima facie* satisfechos- el compromiso de “intereses públicos”, dentro de los cuales cabe incluir el normal funcionamiento de la hacienda pública.

VIII.- Exclusión respecto de la suspensión del juicio a prueba

Se elimina como puerta alternativa a la imposición de una pena, la posibilidad de aplicar a los delitos previstos en la Ley Penal Tributaria -haciendo lo propio con los delitos aduaneros- la Suspensión del Juicio a Prueba mediante la exclusión expresa efectuada en virtud del agregado de un último párrafo al art. 76 bis del Código Penal que establece *“Tampoco procederá la suspensión del juicio a prueba respecto de los ilícitos reprimidos por las Leyes 22.415 y 24.769 y sus respectivas modificaciones”*⁴⁷. Esta última exclusión sin duda será objeto de innumerables ataques, debido principalmente a la interpretación amplia que ha hecho la Corte Nacional de este instituto en el fallo “Acosta”⁴⁸ y a la dudosa constitucionalidad de excluir de una alternativa procesal temprana a delitos determinados apriorísticamente y cuando aún, en el *iter* procesal, no se ha desvanecido el estado de presunción de inocencia. Máxime cuando recién ahora dicho instituto comenzaba a ser implementado sobre la materia penal tributaria de manera homogénea por los diferentes tribunales.

En efecto, creemos que dejar fuera de esta alternativa procesal a imputados en base a criterios de peligrosidad sustancial, guarda cierta analogía con la pretendida exclusión incorporada por la ley 24.410 al art. 316 del Código Procesal Penal de la Nación, respecto de negar la procedencia de la exención de prisión –y consecuentemente de la excarcelación- a quien se le imputara *“...alguno de los delitos previstos por los arts. 139, 139 bis y 146 del Código Penal...”*. Exclusión que fue reputada inconstitucional por nuestra Corte en el precedente “Napoli”, sosteniendo –en lo que aquí interesa- que *“...la ley 24.410 viola el derecho a la igualdad (art. 16 de la Constitución Nacional) ya que la priva del régimen general de excarcelación por la sola naturaleza del delito y con prescindencia de si con ello se frustra la acción de la justicia...”*⁴⁹, agregando que dicho criterio, vinculado con el estado de inocencia, constituye un verdadero anticipo de pena⁵⁰.

⁴⁷ Art. 19 de la ley 26.735.

⁴⁸ CSJN Fallos 331:858 donde estableció que *“El principio político criminal que caracteriza al derecho penal como la ultima ratio del ordenamiento jurídico, y con el principio pro homine que impone privilegiar la interpretación legal que más derechos acuerde al ser humano frente al poder estatal”*. Doctrina que reitera por remisión *in re* “Nanut” (sentencia recaída en la causa n° 7800, “Recurso de hecho deducido por el defensor oficial de Daniel Nanut —N.272.XLII—” sustanciada por infracción al art. 1° de la ley 24.769).

⁴⁹ CSJN Fallos 321:3630

⁵⁰ También vale citar como normativa viciada de la misma sin razón –jurídica válida- a la exclusión regulada en el art. 11 de la ley 24.390 en cuanto deja fuera de su ámbito a los imputados por delitos vinculados al tráfico de estupefacientes, siendo que la misma es reglamentaria del artículo 7°, punto 5°, de la Convención Americana sobre Derechos Humanos

La distinción resulta violatoria del derecho de igualdad –vía irrazonabilidad del medio elegido⁵¹- y coloca en estado de “coma normológico” a la presunción de inocencia.

IX.- Materia procesal: acertada derogación del artículo 19 y la pérdida de una oportunidad

En lo referente a las disposiciones de corte procesal contenidas en la LPT, si bien constituye un tema de notable profundidad y que exige un abordaje extenso que aquí no nos proponemos por cuestiones de espacio, no podemos dejar de resaltar brevemente dos cuestiones: la derogación del art. 19 y la errónea ratificación del sistema de vías paralelas⁵².

Se ha producido un gran acierto al derogar el art. 19 que contenía una norma que solo provocó el atiborramiento de los juzgados con denuncias carentes de todo viso de ardid o engaño. En efecto debido a la pesada carga que impone el segundo párrafo para el funcionario que no quiera efectuar denuncia penal por no detectar presencia delictiva, pese a estar excedidos los límites cuantitativos en los tipos que así lo exigen, el camino menos riesgoso era trasladar la *notitia criminis* y derivar la cuestión a sede judicial. Un ejemplo que ilustra acabadamente dicha práctica absurda, estuvo dado por las denuncias efectuadas respecto de aquellos contribuyentes que habían presentado las declaraciones juradas del impuesto a las ganancias con el correspondiente ajuste por inflación. El fisco estimaba no aplicable dicho mecanismo, con lo que realizaba la determinación y si el interés fiscal excedía el umbral cuantitativo radicaba la denuncia, la que carecía de toda viabilidad, ya que el origen del ajuste no era defraudatorio sino meramente técnico –basado en la interpretación de una norma-, es decir no había ocultamiento o distorsión de la materia imponible que se encontraba expuesta en forma total⁵³. Es claro que en muchos casos se denunciaban penalmente deudas tributarias.

Ello fue visualizado tempranamente por MACCHI quien sostuvo que el art. 19 de la LPT “es una norma sobreabundante, confusa, que no debería haber sido escrita (...) Lo que se pergeño como un acto para otorgar transparencia a la actividad administrativa llevará seguramente, en la práctica, al hedonismo de deducir la *notitia criminis* en todos los casos, a efectos de salvaguardar

(art. 10). Cf. RUSCONI, Maximiliano A. “Prisión preventiva y límites del poder penal del Estado en el sistema de enjuiciamiento”, publicado en LA LEY 1997-E, 1363.

⁵¹ Al respecto se debe tener en cuenta que “las leyes que regulan derechos fundamentales deben ser razonables, y también debe ser razonable la interpretación que se hace de esas leyes... La máxima o principio de razonabilidad o proporcionalidad posee tres dimensiones o subprincipios: de adecuación, necesidad y razonabilidad o proporcionalidad en sentido estricto. De acuerdo con el primero, la ley en examen debe ser idónea para alcanzar la finalidad que el legislador se propuso con su dictado. Según el segundo, la medida adoptada debe ser la menos restrictiva de entre las que tengan un grado similar de eficacia. El último juicio, por su parte, permite controlar que el legislador haya hecho un balance adecuado de los beneficios y los costos de la norma, y se abre y requiere, además, un análisis acerca de si se ha respetado el contenido esencial del derecho afectado por la regulación” (cf. CIANCIARDO, Juan “Los fundamentos de la exigencia de razonabilidad”, publicado en La Ley 2009-B, 1249).

⁵² A lo que cabría agregar una insustancial modificación al art. 18 en cuanto extiende de noventa a ciento veinte días hábiles administrativos el plazo para que la Administración dicte el acto de determinación de oficio en caso de denuncias efectuadas por terceros. Recordemos que ello en la práctica no generaba ningún inconveniente ya que operaban –y seguirán operando- sucesivas prórrogas.

⁵³ Al respecto sostuvo el JNPT N° 2 que “corresponde sobreseer totalmente a los directores de una sociedad anónima del ilícito previsto en el art. 1° de la ley 24.769, por la presunta declaración engañosa del Impuesto a las Ganancias, al haber aplicado el ajuste por inflación impositivo, pues el hecho investigado no constituye delito, por cuanto aun cuando se entienda que dicho ajuste ha sido computado en forma improcedente a la luz de la normativa vigente, debe considerarse que los imputados se han visto inmersos en un error sobre la posibilidad de su aplicación, motivado en la realidad social y debate público sobre el proceso inflacionario acontecido e incluso en sentencias entonces dictadas por tribunales vernáculos, por lo que no puede razonablemente entenderse que hayan actuado con el dolo requerido por la norma citada” (Sentencia de fecha 5.12.2006 publicada en La Ley Online, cita: AR/JUR/10855/2006)

posibles responsabilidades penales y administrativas, por la omisión de denunciar⁵⁴. En otros términos pero con la misma contundencia CATANIA observa que se trata de “...una excepción a ningún principio”⁵⁵.

Con el esquema actual solo pesará sobre el funcionario el deber genérico de denunciar (art. 177 del CPP de la Nación y sus similares provinciales)⁵⁶, con lo cual es dable pensar que aumentará notablemente la calidad de los supuestos que la Administración Tributaria traslade a los jueces penales, constituyendo una oportunidad de morigerar el carácter simbólico que en esta área signa al derecho penal.

Respecto de la articulación entre el proceso penal y el procedimiento administrativo, creemos que se ha perdido una oportunidad de dotar de coherencia al sistema. Incluso se agrava la problemática al reafirmar el paralelismo de vías, ya que, mediante la sustitución del art. 20 de la LPT, se impide expresamente “suspender” las sustanciación y –agrega- dictado de “resoluciones” respecto de los procedimientos tendientes a la determinación y ejecución de la deuda. En lo referente a la cuestión penal –delictual e infraccional-, ratifica la prejudicialidad delictual, sin mayores innovaciones.

Sin dudas que el legislador de la 24.769 con el objetivo de favorecer la recaudación -cosa que surge claramente del debate parlamentario-, superando el sistema de la ley 23.771 que impedía el dictado de la resolución determinativa hasta tanto la sentencia penal no se encontrare firme⁵⁷, pensó en una determinación de oficio fuerte, con la esperanza de que, aún sin constituir una cuestión prejudicial, el debate penal no abarcara cuestiones ya decididas por el “juez” administrativo, basándose incluso en ello. Esta perspectiva resulto desbordada en la práctica debido a dos cuestiones: en primer lugar se sitúa la correcta interpretación del art. 18 LPT, en cuanto que el mandato de su primer párrafo constituye una directiva para la administración tributaria pero de ningún modo condiciona el desenvolvimiento del proceso penal⁵⁸, ya que, además de no encontrarse firme, la misma es declarativa mas no constitutiva de la obligación tributaria evadida que surge concomitantemente con la realización del hecho imponible de acuerdo al verdadero contenido económico captado. Con lo dicho precedentemente, y dada la importancia de la cuota tributaria en el delito de evasión, es indudable que no puede ser un ámbito vedado al Juez penal la valoración de cuestiones vinculadas al Derecho Tributario Sustancial (sobre todo si tenemos en cuenta que sin hecho imponible y tributo devengado no hay hecho punible)⁵⁹. Mucho menos aún puede restringirse de dicho modo el derecho de defensa del imputado. Dice con maestría MACCHI que si aceptáramos que el monto de la determinación de oficio no puede ser controvertido “prácticamente sobre todo el proceso penal, y con él las garantías del imputado”⁶⁰. Sobre el punto se constituye en un valioso precedente el fallo “Liberman”⁶¹ donde, ante un planteo del Organismo Fiscal respecto de la imposibilidad del Juez penal de discrepar con la determinación de oficio, quedando las cuestiones relativas al derecho

⁵⁴ Cf. MACCHI, Miguel Ángel; *Sistema Penal Tributario y de la Seguridad Social*, Buenos Aires, Ed. Ábaco, 1998, pág. 324/5.

⁵⁵ Cf. CATANIA, Alejandro J.; op. cit., pág. 293.

⁵⁶ Actuando en los amplios y responsables márgenes previstos por el encubrimiento (art. 277 CP) y la falsa denuncia (art. 245 CP).

⁵⁷ Cabe destacar que ante la denuncia el Juez requería al Organismo la expedición un informe técnico (art. 16 Ley 23.771).

⁵⁸ Vgr. Fallo “Asbon” de la CNAPEcon. Sala A del 7.5.2002. Ver al respecto el valioso trabajo de LÓPEZ BISCAYART, Javier y DECARLI, Enrique; *Determinación de oficio y proceso penal*, en *Derecho Penal Tributario – Cuestiones Críticas*; 1ra. ed., Santa Fe, Ed. Rubinzal Culzoni, 2006.

⁵⁹ Cf. GALVÁN GREENWAY, Juan P.; *El impuesto evadido*, publicado en *Práctica Profesional* 2005-3, 01/01/2005, 48.

⁶⁰ Cf. MACCHI, Miguel Ángel; op. cit., pág. 318.

⁶¹ CNAPEcon. Sala B del 31.08.2006.

tributario sustancial exclusivamente en manos de la administración, rechaza el planteo por carecer de sustento legal y, además, ser una necesidad del juez penal analizar dichos aspectos dada la importancia que tiene en orden al tipo penal de evasión. Desde ya que esto no implica negar importancia a la determinación de oficio, muy por el contrario, se erige en un elemento probatorio de gran importancia, sobre todo siendo realizada sobre base cierta.

Es en virtud de dichas –acertadas- interpretaciones que queda latente la posibilidad de escándalo jurídico, tal como lo avizoraba el Diputado Aramburu en el debate parlamentario. En efecto la determinación de oficio puede arrojar un interés fiscal superior a los 100.000 y una vez radicada la denuncia por evasión, el Juez penal sobresee debido a que, pericia mediante, determina que la obligación tributaria no alcanzó dicha magnitud, el hecho imponible no se perfecciona o bien tiene por aplicable determinada exención. La pregunta es, qué valor tendrá esta sentencia del juez penal –pasada en autoridad de cosa juzgada- para los Jueces del Tribunal Fiscal de la Nación (en adelante TFN) o de la Cámara en lo Contencioso Administrativo.

Al respecto pueden citarse numerosos precedentes en los cuales el imputado por intermedio de su defensa alego como hecho nuevo, con copia certificada de la sentencia penal, lo ocurrido en dicha sede respecto de la existencia o magnitud de la obligación tributaria, dándose preeminencia a lo allí resuelto, es decir instaurando un sistema de prejudicialidad penal sobre la cuota tributaria. Uno de los casos señeros en la materia, ya que su doctrina es seguida por numerosos fallos, es el decisorio “Almeida” de la Sala B del TFN⁶², donde se sostuvo que *“una prudente exégesis del Art. 20 de la ley 24.769 determina que no resulta jurídicamente posible que este Tribunal se aparte de la hechos probados y acreditados en la causa penal (cosa juzgada), en pos de evitar un eventual escándalo jurídico”*, postura que es ratificada por la Cámara⁶³, quien al confirmar el fallo sienta como doctrina propia que *“Si bien en las normas de la ley 24769 citadas se descarta el sometimiento de la cuestión tributaria a los resultados alcanzados en sede penal, ello no impide a que se debe impedir la existencia de una posible contradicción sobre aspectos esenciales de los presupuestos fácticos comunes a ambos, pues se caería en un inaceptable escándalo jurídico, riesgo que se superará, encontrándose en discusión la obligación impositiva, condicionando la apreciación de los hechos a las conclusiones arribadas en el proceso penal”*. Incluso se sostuvo en “Agroferia”⁶⁴ que *“resulta imposible desatender declaraciones de hechos contenidas en la sentencia penal. Una solución contraria a la aquí propiciada transformaría el efecto de la sentencia penal tributaria en una expresión meramente declarativa (...) en franca violación a la intención preclara del legislador de mantener la coherencia respecto de la plataforma fáctica común al proceso penal tributario y al procedimiento administrativo de determinación del tributo”*.

A la clara jurisprudencia reseñada, que tiende a reparar el escándalo jurídico, vale agregar el precedente “Ingeniería Ronza”⁶⁵, que se destaca por operar de modo preventivo, debido a que la Cámara oficia, como medida para mejor proveer, al Juez penal quien informa que aun está investigando, con lo cual, a los efectos de evitar un “escándalo jurídico”, decide suspender la resolución del recurso hasta tanto el juez penal dicte sentencia, haciéndolo con invocación del art. 1101 del Código Civil sobre prejudicialidad penal. Esta alternativa es también considerada por el

⁶² Del 23.11.2004, doctrina seguida en –entre otros- “Apartur” (TFN, Sala C del 30.03.2006), “Inflex”(TFN, Sala B del 5.10.2006).

⁶³ CNACAdm.Fed., Sala V del 15.03.2006. doctrina seguida en –entre otros- “Procesamiento Industrial Laminado Argentina” (CNACAdm.Fed., Sala III del 13.10.2006), “Casas” (CNACAdm.Fed., Sala II del 10.07.2008), “Tecson” (TFN, Sala C del 6.03.2009)

⁶⁴ CNACAdm.Fed., Sala V, del 15.07.2008, voto del Dr. Morán.

⁶⁵ CNACAdm.Fed., Sala II del 10.06.2008.

voto del Juez Alemany en el ya mencionado fallo “Agroferia”⁶⁶. Es claro que esta última posición es la que motiva la inclusión del término “suspensión” en el primer párrafo del art. 20 de la LPT. En coincidencia con la jurisprudencia citada, pensamos que el camino correcto es instaurar la prejudicialidad penal absoluta⁶⁷, y no solo respecto de la cuestión penal como establece el segundo párrafo de la norma actual. Suele esgrimirse en contra de este sistema que afecta la recaudación por cuanto el contribuyente llega a supuestos de autodenuncia para dilatar el pago, tal como ocurrió con la ley 23.771. Pensamos que ello es solucionable disminuyendo el carácter simbólico del derecho penal tributario, el que además es erosionado en sus bases ejemplares por leyes como la 26.476 y, sobre todo, mejorando la calidad de las denuncias efectuadas por la administración, cosa a la que seguramente contribuirá la comentada derogación del art. 19 de la LPT. Asimismo, con el objeto de dotar de seriedad al mecanismo y eliminar todo temor por el supuesto de autodenuncia, proponemos que la suspensión de los procedimientos administrativos se supedite a la recepción por parte del Juez penal de la respectiva declaración indagatoria, que supone un estado de sospecha bastante respecto de la posible existencia de delito. Es que en un Estado de derecho no es posible admitir sin más la posibilidad de “escándalo jurídico” que, como indica VÉLEZ SARFIELD en su extensa nota a los artículos 1102 y 1103 del Código Civil, es “*contrario a la razón y a la verdad que deben suponerse en los juicios concluidos*”.

X.- Sobre la aplicación de la ley penal más benigna

No será esta modificación de la LPT ajena a los arduos problemas que genera el denominado Derecho Transitorio y sus imprecisos contornos. En efecto numerosas serán las situaciones que requerirán un detenido análisis en orden a pronunciarse por la mayor benignidad de una u otra norma, sobre todo teniendo en cuenta que nuestro sistema no tolera la conformación de una *lex tertia*. A título de ejemplo podríamos pensar en un sujeto que antes de la reforma haya estado imputado por evadir Impuesto a las ganancias por un período anual determinado –art. 1 LPT- por una suma de \$ 480.000. Es indudable que aquí no habrá atipicidad por el nuevo monto, ya que de todos modos seguirá conformando el umbral cuantitativo, ahora será de suma importancia analizar el estado del proceso penal, ya que si el mismo se encuentra en fase de instrucción será factible utilizar el art. 16 de la LPT antes de la reforma operada, pagar y extinguir la acción, cosa que no ocurrirá si la causa ya se encuentra elevada a juicio, en cuyo caso cabrá analizar la aplicación de la suspensión del juicio a prueba. Como se advierte, la casuística resulta casi ilimitada.

Lo que si creemos vale analizar en este momento es lo relativo a si opera el principio de ley penal más benigna respecto de las modificaciones sobre los umbrales cuantitativos, ya que existen criterios encontrados al respecto⁶⁸. Además recordemos que el proyecto remitido por el Poder Ejecutivo pretendía incorporar a la LPT el inefable art. 17 *bis* que preceptuaba “*El aumento del monto fijado como condición objetiva de punibilidad en los distintos ilícitos contemplados en la presente, no dará lugar a la aplicación del principio de ley penal más benigna. En los hechos cometidos con anterioridad resultarán aplicables los montos vigentes a la fecha de su respectiva comisión*”. Esta norma constituía un intento vano por evitar que, con la conversión en ley del

⁶⁶ Citado en nota 64.

⁶⁷ En dicho sentido art. 180 inciso 1 de la Ley General Tributaria Española (58/2003).

⁶⁸ Por solo citar los trabajos más recientes sobre el tema, se pronuncian por la vigencia del principio LITVIN, Cesar R. y CORNEJO COSTAS (h), Emilio; *Aumento de los montos de la Ley Penal Tributaria y aplicación de la ley penal más benigna*, publicado en Suplemento Especial de La Ley - Nuevo Régimen Penal Tributario del 16.01.2012, pág. 80 y ss.; y en sentido opuesto BONZON RAFART, Juan Carlos; *Ley penal más benigna en su relación con los montos dinerarios previstos por la ley 24.769 y su reciente modificación legal*, publicado en Práctica Profesional del 25.01.2012, Ed. La Ley, pág. 14 y ss.

proyecto, todas las causas en trámite o las que se pudieren iniciar por hechos cometidos antes de que la ley tuviere vigencia terminen con una resolución favorable al contribuyente por no alcanzar el nuevo monto, ya sea vía sobreseimiento o recurso de revisión.

Ello resultaría a todas luces un dislate jurídico, ya que el derecho de toda persona a que en caso de modificación de la norma penal se le aplique la ley que resulte más benigna, encuentra consagración expresa en el art. 9 del Pacto de San José de Costa Rica⁶⁹ y el art. 15 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos –que poseen rango constitucional- además de la previsión contenida en el art. 2 del Código Penal, con lo cual el legislador ordinario no puede suspender una garantía de raigambre constitucional, más allá de los propósitos que lo motivan.

Nuestro Tribunal Címero en un supuesto de absoluta identidad al que aquí analizamos, se ha pronunciado por la aplicación de la norma más benigna, aun cuando se trate de una modificación simplemente cuantitativa. En efecto ha considerado que la reforma operada sobre el art. 9 de la ley LPT en virtud de la ley 26.063 que elevo de 5.000 a 10.000 pesos el límite a partir del cual es punible la apropiación indebida de recursos de la seguridad social, debía aplicarse a aquellos supuestos en curso y desvincular del proceso penal a los delitos que no llegaran a el nuevo umbral. Sostuvo textualmente que *“... resulta aplicable al caso en forma retroactiva esta ley que ha resultado más benigna para el recurrente de acuerdo a lo normado por el art. 2 del Código Penal, en tanto que la modificación introducida importó la desincriminación de aquellas retenciones mensuales menores a dicha cifra, entre las que se incluyen las que conformaron el marco fáctico original de la pena impuesta al apelante que, de ser mantenida, importaría vulnerar aquel principio receptado en los tratados internacionales con jerarquía constitucional a las que se ha hecho mención...”*⁷⁰.

Análoga ha sido la opinión de la Cámara Nacional de Casación Penal en relación al aumento cuantitativo operado respecto de los delitos aduaneros, toda vez que entendió que *“El cambio sustancial ocurrido en el art. 947 del Cód. Aduanero en virtud de lo dispuesto por la ley 25.986 (Adla, LXV-A, 46), en cuanto elevó el valor por debajo del cual las importaciones clandestinas no constituyen delito sino simple infracción aduanera, excede la mera actualización del monto respectivo por la devaluación operada, con lo cual es improcedente sostener que dicha circunstancia no sea más beneficiosa y de retroactiva aplicación en su ineludible condición de ley penal más benigna”*⁷¹.

Sobre la ley penal más benigna, y la interpretación que habrá de guiar su aplicación, hemos sostenido en anterior trabajo que *“... como bien sostiene SOLER: “... el art. 2° no hace referencia solamente a las variaciones que pueda haber en el monto y calidad de la pena, sino a variaciones contenidas en la ley, es decir, que habrá lugar a la retroactividad de la ley posterior, o a la ultraactividad de la ley derogada, según sea el resultado de la comparación, no de las penas, sino de las leyes mismas. Esa comparación debe, pues, ser hecha con referencia a todo el contenido de la ley, partiendo de la pena, de los elementos constitutivos de la figura delictiva, de las circunstancias agravantes o atenuantes de la infracción, y tomar en cuenta también las demás situaciones que influyen en la ejecución de la pena, en su suspensión, prescripción, perdón, liberación, etc.”(SOLER, Sebastián, "Derecho penal argentino", ed. La Ley, Buenos Aires, 1945,*

⁶⁹ El que, según la Corte Interamericana de Derechos Humanos, debe ser interpretado ampliamente, sobre la base de que *“si a una situación son aplicables dos normas distintas, debe prevalecer la norma más favorable a la persona humana”* (caso Canese vs. Paraguay, del 31 de agosto de 2004, consideración N° 181).

⁷⁰ CSJN Fallos 330:4544 (caso Palero de fecha 23.10.2007). Al que podrían sumarse, en materia penal cambiaria, por identidad Cristalux (Fallos 329:1053) y Docuprint (del 28.07.2009).

⁷¹ Sala III *in re* “C., J. M. s/rec. de casación”, sentencia del 21.12.2006, publicada en la La Ley Online, cita: AR/JUR/9954/2006.

tomo I, pág. 211). Es así que en materia de benignidad de normas, cabe la distinción entre los supuestos de abolitio criminis (donde, a raíz de la eliminación del tipo penal, la mayor benignidad se constata fácilmente) y las hipótesis de novatio legis in mellius (supuesto más amplio, representativo de la norma que beneficia de cualquier forma al sujeto). Ambas excepciones al regit tempus actum, encuentran su mayor diferencia en cuanto a la dificultad que se puede presentar para detectar, a veces, la presencia de una novatio legis in mellius. La mayoría de los autores mencionados reconocen este problema y difieren la solución para el momento de la ponderación por el juez en el caso concreto. Sin embargo CARRARA, aun cuando coincide con ello, sostiene que los principios generales que gobiernan esta materia se inspiran en la prevalencia de la benignidad, a la que eleva al rango de absoluta (CARRARA, Francesco, "Programa del curso de derecho criminal. Parte general", traducción de Sebastián Soler, ed. Depalma, Buenos Aires, 1944; § 761). Podrán ser muchas las alternativas a evaluar respecto de la aplicación de una u otra ley al caso sometido a juzgamiento, pero en todo caso se deberá prestar absoluta observancia a la precitada regla, la cual concuerda con el principio pro homine, indicativo de que siempre se debe acudir a la norma más amplia o a la interpretación más extensiva cuando se trate de reconocer derechos protegidos..."⁷².

Asiste razón a LITVIN y CORNEJO COSTAS en cuanto sostiene, respecto del alcance del art. 2 del CP, que "difícilmente pueda el tenor literal del presente artículo aceptar diversas interpretaciones, menos aún en contra del imputado. Cuando el Código Penal menciona la ley vigente, no hace distinciones, y por lo tanto si los montos pertenecen al tipo penal o están fuera de él por ser una condición objetiva de punibilidad, constituyen una cuestión dogmática de absoluta intrascendencia en relación a éste punto, pues como quiera que sea, es indiscutible que los montos son parte de la ley penal"⁷³. Agregamos que es fundamental tener en cuenta que el aumento del umbral cuantitativo no constituye un supuesto de norma extra penal –en el cual cabe quizás un análisis distinto aún cuando pueda llegarse al mismo resultado- sino que es un cambio operado en la misma norma penal.

En última instancia y a mayor abundamiento respecto de aquel lector que aun aloje alguna incertidumbre respecto de la posición que aquí abonamos, la duda en la interpretación debe inclinarse a favor del imputado en virtud del principio *favor rei* que, en palabras de FERRAJOLI, "...inspira además del principio *in dubio pro reo* en la valoración de las pruebas a los fines de la decisión sobre la verdad fáctica, también las máximas equitativas sobre la benignidad de la interpretación de las leyes a los fines de la decisión sobre la verdad jurídica"⁷⁴.

X.1.- Recientes manifestaciones sobre el principio

No podemos cerrar el análisis relativo a la ley penal más benigna, sin abordar sintéticamente el cuadro de situación generado a partir del reciente Dictamen 5/2012⁷⁵ emitido por el Procurador General de la Nación -en ejercicio de su facultad de instruir a los integrantes del Ministerio Público Fiscal, art. 33 inc. d) Ley 24.946- mediante el cual resuelve en su artículo 1 "instruir a los señores fiscales con competencia en materia penal tributaria para que adopten la interpretación señalada en el considerando V y, en consecuencia, se opongán a la aplicación retroactiva de la ley 26.735 por aplicación de los artículos 9 de la Convención Americana de Derechos Humanos y 15 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos".

⁷² Cf. SCOPONI, Cristian Fernando; *Proyecciones de la ley de regularización impositiva sobre los ilícitos tributarios, a la luz del principio de prevalencia de la benignidad*, publicado en el Periódico Económico Tributario (La Ley) 2009 (setiembre-427), 3.

⁷³ Cf. LITVIN, Cesar R. y CORNEJO COSTAS (h), Emilio; *op. cit.*, punto III.

⁷⁴ Cf. FERRAJOLI, Luigi; *op. cit.*, Nota 125, pág. 203.

⁷⁵ Del 8.03.2012.

La finalidad de dicha instrucción tiende, en palabras del PGN, a contrarrestar “una expectativa de impunidad entre los imputados (...) que se funda en una lectura desafortunada” hecha del fallo de la CSJN “Palero” –citado en nota 70- evitando que, respecto del mismo, se proceda a “una aplicación mecánica y ciega” (considerando I)⁷⁶.

Para arribar a dicha conclusión, el PGN basa su razonamiento en que la modificación de los montos de la ley penal tributaria solo tiene por fin una mera adecuación de tipo económica “para compensar la depreciación sufrida por la moneda” (considerando IV, último párrafo). Ello lo lleva a sostener que en el caso no opera la retroactividad de la ley penal más benigna por cuanto la modificación analizada “no traduce un cambio en la reprobación social del hecho” (considerando II, con remisión a lo dictaminado en Fallos 330:5158), lo que se requeriría para que la disposición resultase más favorable al imputado. Frente a ello justifica que esto si haya ocurrido en “Palero” en virtud de que “la modificación del monto del art. 9 que introdujo la ley 26.063 no estuvo dirigida a actualizar la suma original para compensar el efecto de una depreciación monetaria. O al menos no hay ninguna indicación en los antecedentes legislativos de esa norma que autoricen una interpretación distinta” (considerando V, primer párrafo). Finalmente decide aplicable al supuesto bajo análisis la doctrina de la Corte emergente de Fallos 315:923, respecto de actualizaciones de sumas previstas como pena de multas.

Es evidente nuestra absoluta oposición al razonamiento vertido por el PGN, lo que se deduce fácilmente de la lectura de nuestra posición expresada en el acápite anterior. No obstante ello, creemos necesario puntualizar que: 1.- el dictamen colisiona con la amplitud que cabe asignar al principio de aplicación retroactiva de la ley penal más benigna, en base a la opinión precedentemente citada de la Corte Interamericana –conf. nota 69 de este trabajo-, el principio *pro homine*, el principio de mínima intervención y la plena operatividad del principio *favor rei*, ya que si algo tiene esta cuestión es precisamente la de generar, cuanto menos, algún margen de duda jurídica (conf. último párrafo del acápite precedente en opinión de FERRAJOLI). 2.- no es idóneo el argumento por el cual la ley 26.063 habría estado exenta de criterios de actualización monetaria, ya que, tal como lo demuestra PAMPLIEGA, dicha necesidad habría sido sostenida por la Diputada Romero en el respectivo debate⁷⁷. Además, debemos destacar que no es posible elevar la voluntad del legislador al nivel de la norma interpretada, ya que se estará, en todo caso, ante una integración *in malam partem*, no autorizada por nuestro derecho penal liberal. 3.- no nos parece aplicable la doctrina emergente del precedente “Bruno Hnos” (Fallos 315:923), por los argumentos apuntados, respecto de similar supuesto, en la nota 7 del presente trabajo, a la que remitimos.

Creemos que frente a la adecuada interpretación esgrimida por algunos tribunales en la corta aplicación de la ley 26.735⁷⁸, el dictamen analizado solo producirá un innecesario dispendio jurisdiccional, debido a que la oposición instruida se terminará transformando en decenas de recursos contra resoluciones que acojan favorablemente la aplicación retroactiva de los nuevos umbrales de la ley penal tributaria.

⁷⁶ Vale aclarar que sería bueno conocer el origen o fuente de emanación de la mentada “expectativa de impunidad”.

⁷⁷ Cf. PAMPLIEGA, Ignacio M.; *Ley Penal más benigna e inflación. A propósito de la Resolución 5/12 de la P.G.N.*, publicado en DTE, Tomo XXXIII, Año 2012, punto IV *in fine*.

⁷⁸ A título de ejemplo, se han expresado favorablemente a la aplicación de los nuevos montos, la Cámara Federal de Apelaciones de Rosario, Sala B in re “P., A. G.” y “Agropecuaria Ravillani”, ambos del 17.02.2012; la Cámara Federal de Apelaciones de Bahía Blanca, Sala I in re “S., D. A.” del 23.02.2012 y la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, Sala B in re “G., J. R.” del 24.02.2012.

