propio Organismo de Aplicación confecciona y publica para ser utilizado como referencia al momento de cada operación. Ya la jurisprudencia se ha encargado de corregir los supuestos de denuncias a sujetos que obraron de buena fe en este aspecto, por ello hubiera sido recomendable que se legisle en tal sentido. Como está previsto, implica -para los supuestos señalados- la penalización por el hecho de un tercero en total violación al principio de culpabilidad y de personalidad de la pena y además contradice la seguridad jurídica y la buena fe que se espera del estado. Al respecto, la CNFed. Cont. Adm. en "Tradigrain" (18/10/2006) ha resuelto: *"(...) es la propia AFIP la que tiene como función ese contralor y para ello cuenta con facultades que le reconoce la legislación (...) Si no se lo entiende así, para garantizar el ejercicio de los derechos del contribuyente (...) deberá modificarse la legislación y requerirse que en cada operación que se realice intervenga un funcionario público o un escribano den fe de ella (...)"*.

Por su parte recientemente, la Procuración General de la Nación ha dictaminado y la CSJN ha resuelto que: *"En primer, lugar equivale a constituir al contribuyente en una suerte de responsable del cumplimiento de la obligación sustantiva de otros, sin norma legal que así lo establezca. Y, en segundo término, lleva a que el Fisco se vea liberado de su inexcusable deber de verificar, fiscalizar y cobrar las sumas adeudadas por los contribuyentes, mediante la transferencia de esa responsabilidad hacia un tercero, como dije, sin ley que así lo autorice"*. ("Bildown SA" - CSJN - 27/12/2011). Por otra parte, hasta la propia AFIP ha sostenido este criterio, en dictamen 93/1996 de la DAT. Consideró que la evasión agravada del artículo 2, inciso d), referida a la utilización de facturación apócrifa debe aplicarse en consonancia con lo resuelto recientemente por el Máximo Tribunal de la Nación en la causa citada.

Se advierte también que pueden generarse discusiones acerca de cómo juega tal agravante en el caso que se puedan sumar diversas operaciones -y por ende tributos- en un mismo ejercicio anual cuando sólo respecto de alguna de ellas aparezca esta modalidad de facturación apócrifa sin que en forma autónoma dicho tributo -el de la operación- supere el monto mínimo de punibilidad puesto que dice "utilización total o parcial". Al decir el tipo penal "parcial" parece indicar que frente a una evasión que supere los $ 400.000 ya que este artículo establece: *"cuando en el caso del artículo 1 se verificare cualquiera de los siguientes supuestos"* y

dentro del artículo 1 aparece el umbral de punición de los $ 400.000, bastará la utilización de una factura apócrifa para que se configure la figura agravada.

En el análisis de esta nueva figura agravada resulta importante recordar la resolución (PGN) 149/2009 que regula un protocolo de actuación para los fiscales en la comprobación de delitos tributarios por utilización de facturas apócrifas.

También genera críticas respecto del principio de legalidad del tipo la introducción de la posible falsedad ideológica la que solamente puede sustentarse respecto de un instrumento público que tiene autoridad fedataria.

Puede advertirse que el tipo penal se refiere también a "cualquier otro documento" para precisar su alcance habrá que recurrir a la ley 26733 que integrando la legislación penal lo define.

VI - LA RESPONSABILIDAD PENAL DE LA PERSONA JURÍDICA(16)

La reforma a diferencia del proyecto originario del PEN y siguiendo en este punto el dictamen de la mayoría -y seguramente por imposiciones del GAFFI en consonancia con el art. 303 y ss. del CPN- establece responsabilidad penal a los entes ideales si bien no figura entre las posibles sanciones la de auditoría periódica que sí preveía el Dictamen de las Comisiones intervinientes.

Asimismo, se tiene también conocimiento de otro proyecto presentado durante el año 2011, que tuvo origen en la Cámara de Senadores (Expte. 1347/11) y que preveía la modificación del artículo 14 de la ley 24769 incorporando a las personas jurídicas como penalmente responsables. En sus fundamentos invoca destacada doctrina y, afirma: *"(...) para palear el crimen organizado es necesario implementar un sistema diferente, que mantenga la responsabilidad individual de los agentes pero a su vez determine la responsabilidad penal de las personas jurídicas"*.

(16) Ver por más en este punto, Robiglio, Carolina: "Breves apuntes sobre la responsabilidad penal de las personas jurídicas en la ley penal tributaria reformada por la ley 26735" - ERREPAR - DPTyE - Nº 22 - Edición especial - febrero/2012 - pág. 107; y Pérez, Daniel: "La crisis del principio *societas delinquere non potest* a la luz del nuevo artículo 14 de la ley penal tributaria" - ERREPAR - DPTyE - Nº 22 - Edición especial - febrero/2012 - pág. 127

En el presente se expondrán algunas consideraciones respecto de la temática de la penalización de la persona jurídica. En efecto, el dictamen de mayoría citado, sigue la línea del Anteproyecto Penal de la Nación y de la reciente reforma al Código Penal en materia de lavado de activos, ley 26683 (en este sentido lo sostuvo en el debate parlamentario el diputado Albrieu -www.diputados.gov.ar- y el senador Sáenz - www.senado.gov.ar), y de otro proyecto de modificación a la ley penal tributaria presentado durante el año 2011 en curso que se menciona en el presente. Si bien incorpora la atribución de responsabilidad penal a las personas jurídicas deja subsistente la vigente referida al representante del ente ideal que hubiere participado en el hecho. Opta entonces por la atribución subjetiva-objetiva, lo que se denomina la doble vía.

Hay opiniones divergentes respecto de la admisión de la penalización de las personas jurídicas más allá de ello, lo que también se cuestiona en este punto es que la modificación propuesta no prevé -a diferencia del Anteproyecto del Código Penal- garantizarle al ente ideal el derecho de defensa frente a sanciones tan severas (también lo destaca en el debate el diputado Carranza - www.diputados.gov.ar).

Por otra parte, no puede dejar de advertirse que la inclusión de esta penalización a la persona de existencia ideal en la ley penal tributaria y previsional implica además, modificar las leyes de procedimientos fiscales y previsionales nacionales, provinciales y de CABA en materia sancionatoria. O bien se desprenden diversos cuestionamientos relacionados con el artículo 17 de esta misma ley y la posibilidad de una punición múltiple a la persona jurídica. Al respecto, comenta Corti[17] que *"el Anteproyecto importa la derogación total de la ley 24769 de delitos tributarios y previsionales, y parcialmente de la ley 11683 (referida a infracciones tributarias nacionales) y de los códigos fiscales provinciales y municipales -en cuanto actualmente prevén sanciones patrimoniales a personas colectivas que, por constituir delitos, el anteproyecto reprime con las penas indicadas en el párrafo anterior-; y con el mismo alcance las infracciones previsionales descriptas y reprimidas por la ley 17250. De esta forma, deviene superada la solución arbitrada por los artículos 17 y 20 de la ley 24769 que en materia de delitos tributarios*

(17) Corti, Arístides: "Acerca del capítulo penal tributario y previsional del anteproyecto del Código Penal de la Nación" - www.aduananews.com.ar - 2/10/2006

y previsionales tiene establecido la sustanciación de un proceso penal a los efectos de aplicar pena privativa de la libertad a los dirigentes de la persona colectiva y, una vez mediando sentencia pasada en autoridad de cosa juzgada, recién entonces, la aplicación de sanciones patrimoniales a la persona colectiva, más allá de la suspensión del curso de la prescripción de la acción penal para aplicarla, le hacía perder su función principal: herirla en su patrimonio societario".

Esta problemática bien podría resolverse con la aplicación del artículo 54 del CP referido a las reglas del concurso ideal que establece que cuando un hecho cayera bajo más de una sanción penal se aplicará solamente la que fijare una pena mayor.[18]

Asimismo, los que se oponen a atribuir responsabilidad penal -y, por ello, sancionar a las personas jurídicas- consideran que se ponen en jaque los principios de culpabilidad y de personalidad de la pena en materia penal, más allá de la importancia de lograr con ello la finalidad de herir el patrimonio societario.

Respecto de la penalización de la persona jurídica, existen posturas divergentes[19]. Esta cuestión ha sido tratada por la jurisprudencia ("Peugeot Citroen Argentina SA" - CN Casación Penal - 16/11/2001; "Suitis SA" - CN Casación Penal - Sala III - 24/9/2009; "Fly Machine SRL" - CSJN - 30/5/2006).

Los fundamentos respecto de la negativa a atribuir responsabilidad penal a la persona ideal se desprenden con gran claridad del voto del Ministro Zaffaroni en CSJN "Fly Machine SRL" (2006) y pueden sintetizarse en base a que los entes ideales no tienen dominio de sus actos, capacidad para delinquir, *societas non delinque potestas* tal como lo consideraba el derecho romano, que afecta principio de culpabilidad y personalidad de la pena, viola el *nullum crimen sine conducta* (arts. 18 y 19, CN) y por otra parte que no puede haber daño estimable penalmente sin conducta.

Por su parte, en la causa "Peugeot Citroen Argentina SA" (CN Casación Penal - 16/11/2011, del voto del doctor Riggi, se desprenden todas las posturas al respecto y de las leyes que contemplan

(18) Ver al respecto el trabajo de García Vizcaíno, Catalina: "Características procesales de la reforma a la ley 24769" - ERREPAR - DPTYE - Nº 22 - Edición especial - febrero/2012 - págs. 182/3

(19) Para un mayor desarrollo se recomienda, de Rivas Verdes y Montenegro, César: "La responsabilidad penal de las personas jurídicas: problemas dogmáticos y soluciones legislativas" - LL - Nº 76 - Sección Legislación - octubre/2010

penalizaciones a la persona jurídica. Asimismo, también se detallan en el mismo todos los decisorios de la Corte Nacional y de la CN Casación Penal que han admito como jurisprudencia constante la adjudicación de responsabilidad penal a las personas jurídicas en materia aduanera (CSJN, Fallos: 52:371; 99:231; 99:317; 126:163; 135:197; 216:397; 289:432; 298:693). Y se efectúa un completo desarrollo acerca de un elemento esencial para la validez de la atribución de responsabilidad penal de las personas jurídicas que consiste en garantizarles el derecho de defensa como sucede con las personas físicas con la declaración indagatoria. Debiendo ser en ese caso prestada por los representantes del ente ideal[20], lo que no garantiza la ley 26735 modificatoria de la ley 24769.

En la causa "Suitis SA", en el voto del Dr. Riggi[21], se efectúa también un extenso desarrollo acerca de los antecedentes en el derecho comparado en relación a la penalización de las personas jurídicas.

Como se manifestó, respecto de la penalización de las personas de existencia ideal debe garantizárseles el derecho de defensa dado que surge el interrogante de cómo compatibilizar la misma en la regulación procesal penal. Por su parte, entre las razones que justifican la necesidad de incorporar esta responsabilidad objetiva junto a la subjetiva en este tipo de delitos. Así afirma Mazzón, Mariela[22], *"teniendo en cuenta que en este ámbito es donde los entes colectivos despliegan su esplendor, dado que las grandes maniobras tributarias y previsionales siempre se llevan a cabo mediante su actuación y en su beneficio"*.

(20) Puede consultarse la tesis de Baigún, del sistema denominado "de la doble imputación penal", en el que reconoce la coexistencia de dos vías de imputación cuando la conducta disvaliosa es cometida por un ente colectivo: una de ellas se dirige a la persona jurídica y la otra a las personas físicas que la integran. Baigún, David: "Naturaleza de la acción institucional en el sistema de la doble imputación", "Responsabilidad penal de las personas jurídicas" - Ed. Depalma - Bs. As. - 1997

(21) La cuestión a resolver en la presente causa -referida a cuál es la pena que debe tomarse en consideración a los efectos del art. 63, inc. 2), CP, en los casos en que una persona jurídica resulte imputada del delito de contrabando- guarda sustancial analogía con la que fuera materia de conocimiento y decisión por parte de esta Sala en la causa Nº 9604 caratulada "Kreutzer, Guillermo Oscar s/recurso de casación" (reg. 1564, del 10/12/2008), por lo que corresponde remitirse a lo allí resuelto

(22) Mazzón, Mariela: "Derecho procesal Penal y persona jurídica" - Ed. Abeledo Perrot - Revista de derecho penal y procesal penal - Nº 2 - febrero/2009 - pág. 280. Se recomienda este trabajo en punto al desarrollo de los argumentos a favor de su admisión y refutando el criterio expuesto por el ministro Zaffaroni en la causa "Fly Mashine SRL"

La ley vigente agrega como una pena a la persona jurídica la publicación de la sentencia de condena. Esto en principio -más allá de lo dicho respecto de la garantía de defensa- no merece crítica alguna puesto que lo que se publica es la condena a diferencia del artículo 101 de la ley 11683 que permite la publicación de los denunciados. Esta incorporación a la ley penal tributaria implica un claro reconocimiento del carácter de pena a la publicación y ratifica la inconstitucional del artículo 101 de la ley citada y sin duda, por la vinculación con la temática penal tributaria, hubiera sido una buena oportunidad para la modificación de dicho artículo de la ley 11683 en punto a la posibilidad que tiene la AFIP de dar a publicidad la nómina de los denunciados penalmente por ella. Todo por ser esta una verdadera sanción encubierta que pesa actualmente sobre los sujetos denunciados la que se aplica sin juicio previo y que viola la presunción de inocencia prevista en el artículo 18 de la Constitución Nacional ocasionando un irreparable daño moral al destinatario (conf. "Promofilm SA c/AFIP s/amparo" - JFed. - 8/10/2003, Dr. Guglielmino).

Más allá de la conveniencia que se busca de la penalización de las personas jurídicas por el efecto que genera frente a la posibilidad de poner en riesgo el patrimonio de la misma, no puede olvidarse que es una figura importada en especial del derecho anglosajón o americano en el que se admite que al corporación pueda dilinquir lo que no ocurre en el derecho argentino en el que el delito implica conducta y por ello humana.

VII - LA ELIMINACIÓN DE "LA BALA DE PLATA" Y LA IMPRECISIÓN DE LA EXENCIÓN DE PRISIÓN (ART. 16)

Como puede advertirse, la ley 26735 tal como lo preveía el proyecto del PEN, elimina en este artículo la posibilidad de la extinción de la acción penal por pago. Seguramente, esto se relaciona con la desvinculación de la punición con finalidades recaudatorias que postulaba el mensaje del anteproyecto del PEN.

En cambio, en este artículo se contempla el caso del contribuyente que regulariza espontáneamente su situación y cumple con sus obligaciones evadidas. En ese supuesto, queda exento de responsabilidad penal siempre que tal regularización no sea consecuencia de una inspección u observación del Fisco o de una denuncia presentada que se vincule directa o indirectamente a él. Si bien tal inclusión es importante, puesto que viene a dar solución a una grave falencia del actual régimen que impide, a quien advierte

errores en sus declaraciones, rectificarlas puesto que siempre corre el riesgo de una denuncia penal -esto al superar el umbral cuantitativo de punición-, subsiste dicha violación constitucional en supuestos de rectificar a instancias de la inspección y asimismo, su redacción puede generar las mismas controversias que suscitó el término "espontaneidad" en muchas oportunidades y, además, es muy impreciso en punto al momento que postula. Tampoco hay certeza de que el sujeto quede exento de pena cuando rectifica espontáneamente pero existen denuncias a terceros presentadas -aunque el sujeto que regulariza no haya tomado conocimiento de ello- que se vinculen "indirectamente" con él, esto por la terminología de la ley. Por ello hay que ser cauteloso en la utilización de esta norma y en su interpretación.

En punto a la naturaleza jurídica de la figura, se presenta como una excusa absolutoria que por la reparación ulterior elimina la trascendencia penal del hecho y que claramente ha sido tomada en forma casi textual del artículo 305 del Código Penal español[23] y siguientes. El Magistrado español José Luis Seoane Spiegelberg[24] comenta que *"El antecedente judicial de la reforma, por lo que a Europa se refiere está en la STS alemán del 11/11/1958, en la idea de*

(23) Título XIV. De los delitos contra la hacienda pública y contra la seguridad social. Art. 305 - *"1. El que, por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta de retribuciones en especie obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de ciento veinte mil euros, será castigado con la pena de prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía. (...) 4. 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 querella 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. (...)"*

(24) Seoane Spiegelberg, José L.: "El delito de defraudación fiscal" - Temas de Derecho Penal Tributario - (Coords. García, Novoa, César y López Díaz, Antonio) - Ed. Marcial Pons - Madrid - 2000 - pág. 106

garantizar la no punibilidad cuando el infractor, corrigiendo o complementando sus declaraciones, se sitúa ante las autoridades fiscales de la misma manera que si hubiera declarado formalmente desde el principio. Como señala el STS del caso 'Filesa' (STS de 28/10/1977): 'Esas cláusulas de exención de responsabilidad responden a la necesidad de soslayar cualquier clase de inseguridad jurídica aunando las fórmulas de equilibrio judicial con las exigencias recaudatorias de la Administración Tributaria, pero evitando en cualquier caso que el Derecho Penal se convierta en un instrumento de recaudación fiscal'".

También puede tratarse de un obstáculo a la punibilidad. La redacción es muy imprecisa y por ende, afecta la legalidad penal. Además, esta figura puede colisionar con ordenamientos procesales penales provinciales que establecen el principio de oportunidad o disponibilidad de la acción penal.[25]

VIII - LA INEXORABLE DENUNCIA EN TODOS LOS CASOS POR LOS FUNCIONARIOS PÚBLICOS

La ley 26735 deroga el artículo 19 que establecía la posibilidad de que no se formule denuncia penal si el Fisco -con la intervención de la PTN- arribaba a la convicción administrativa de la inexistencia de ilícito; esto merece algunas críticas. Si bien en el mensaje del PEN se sostiene que de este modo se equipara la obligación de los funcionarios del organismo a la que recae sobre el resto de los funcionarios públicos del Estado Nacional al ser sabedores de hechos ilícitos, derogó de la ley una importante herramienta de política criminal la que también hubiera sido de gran utilidad para los funcionarios públicos de los organismos fiscales de las provincias y de la CABA para evitar denunciar en todos los casos en los que se superen los umbrales de punción. En este punto sin embargo, el doctor Corti[26] formula una interesante reflexión al sostener que, a su juicio, la eliminación *"no ofrece reparos en la inteligencia de que mediando dicha convicción la AFIP tampoco formulará denuncia quedando su actuación sujeta a los controles de auditoría interna y externa".*

(25) Resulta muy interesante consultar en este punto a Nercellas, Marta: "Algunas consideraciones sobre la reforma a la ley 24769" - ERREPAR - DPTyE - Nº 22 - Edición especial - febrero/2012 - págs. 37/38

(26) Corti, Arístides, Horacio M.: "Breves anotaciones acerca de la reforma de la ley penal tributaria" - LL - IMP - 2010-12,10

IX - EL ORGANISMO DE APLICACIÓN COMO QUERELLANTE. LA IMPOSIBILIDAD DE LA *PROBATION*. IMPLICANCIA EN LAS LEGISLACIONES PROVINCIALES

El artículo 23 establece que *"El Organismo Recaudador podrá asumir, en el proceso penal, la función de querellante particular a través de funcionarios designados para que asuman su representación"*.

Como puede observarse, este artículo también se mantiene sin modificación alguna. Por ello nada cambia respecto de la posibilidad del Organismo Recaudador Nacional de constituirse en querellante por los delitos tributarios y previsionales; sin embargo, también podrán hacerlo los organismos recaudadores provinciales y de CABA, conforme la legislación procesal penal local de cada uno de ellos. Sin embargo, esta norma debe compatibilizarse con las normas procesales penales locales. En este punto resulta importante la cita de lo resuelto por la PGN en la causa "Litográfica San Luis" (7/6/2012) que admitió la facultad de que la AFIP constituida como querellante, apele en forma autónoma el sobreseimiento consentido por el fiscal; debe aguardarse lo que finalmente resuelva la CSJN en esta causa.

Finalmente, el artículo 19 de la ley 26735 establece: *"Agréguese como último párrafo del artículo 76 bis del Código Penal de la Nación el siguiente:*

Artículo 76 bis (...)

Tampoco procederá la suspensión del juicio a prueba respecto de los ilícitos reprimidos por las leyes 22415 y 24769 y sus respectivas modificaciones".

Esta norma modifica el Código Penal de la Nación y contradice una extensa y valiosa jurisprudencia que reconoce en forma expresa la aplicación de este instituto a los delitos tributarios, ratificada por la CSJN ("Acosta, Alejandro" y "Nanut, Daniel", ambos del 2008) y recientemente -incluso con oposición de la AFIP como querellante- por la CN Casación Penal ("Kreimer, Carlos Alberto" - 2009). Asimismo, con la modificación propuesta se aparta del verdadero propósito de la ley 24316 referido a la rehabilitación del delincuente del estigma de la pena.

Por otra parte, esta norma también se pone en jaque frente a la autonomía de las normas procesales penales locales que regulan este instituto.

X - EPÍLOGO

En el presente se han expuesto algunas cuestiones de la reforma operada a la ley penal tributaria y previsional como disparadores para iniciar la profundización. Quizá la aplicación de la misma y la labor de la jurisprudencia coadyuven en las respuestas.

Quizá el andar de esta ley con todas sus debilidades y/o fortalezas, no nos permita -por su corta vida- una mayor evaluación o reflexión puesto que mientras se publica el presente artículo se está trabajando en una reforma integral al Código Penal de la Nación, conforme se desprende del decreto 678/2012 (BO: 8/5/2012). Reforma que sin duda y en buena hora abarcará la penalización tributaria evitando la cantidad de leyes especiales existentes que van en contra de la sistematización y certeza que requiere la legislación penal.

Este trabajo simplemente pretende ser una colaboración para el presente aún sin futuro, sea para aclarar o generar más inquietudes, mejorar, reflexionar, o como parte de un comentario histórico.