

LV ENCUENTRO DE INSTITUTOS DE DERECHO COMERCIAL DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES.

Ponentes: GUILLERMO ANDRES MARCOS Y MERCEDES GIL DONNARI

TITULO: RESPONSABILIDAD PENAL DE LAS PERSONAS JURÍDICAS EN LA LEY PENAL TRIBUTARIA. Cuestiones procesales.

Ponencia: Proponemos una reforma a la Ley 24.769, que incorpore normas que aseguren el resguardo del debido proceso y del derecho de defensa en los casos en que resulte imputada una persona de existencia ideal.

La ley 26.735, publicada en el BO el 28-12-11 ha reformado la Ley Penal Tributaria nro. 24.769. La reforma obedece a un cambio de la dirección de la política criminal en la materia ya que además de actualizar los montos fijados como condición objetiva de punibilidad de las distintas figuras que prevé, se han incorporado reformas sustanciales, tales como la eliminación del instituto de la suspensión del juicio a prueba, la sustitución de la extinción de la acción penal por pago y su reemplazo por la regularización espontánea, el agravante por el uso de facturas apócrifas y la responsabilidad penal de las personas jurídicas. Con las reformas introducidas se pretende lograr un efecto disuasorio aumentando los casos que lleguen a juicio oral como las condenas de cumplimiento efectivo, evitando las salidas alternativas del proceso.

Entre las reformas trascendentales se encuentra la incorporación de un nuevo párrafo agregado al art. 14 de la citada ley, que prevé la aplicación de sanciones a la persona jurídica en un proceso penal, lo cual implicaría atribuirle responsabilidad criminal.

Procuraremos analizar la conveniencia de someter a proceso penal a una persona jurídica, teniendo en cuenta las normas que regulan la materia en el resto del ordenamiento jurídico vigente, dando cuenta de las dificultades procesales que se presentan.

La situación anterior a la reforma: Tanto en la ley de Procedimiento Tributario 11683 (arts. 6 y ss.), como en el Cód. Fiscal de la Pcia. de Buenos Aires (arts 21 y 24) se prevé la responsabilidad por deuda ajena, haciendo responsables a los directores, gerentes, síndicos, miembros del consejo de vigilancia, etc. por las obligaciones tributarias incumplidas de la persona de existencia ideal que representan, siendo esta responsabilidad personal y solidaria. Por su parte la Ley 24.769, antes de la reforma que comentamos, preveía la aplicación de la pena de prisión a los integrantes de los órganos sociales, cuando los delitos

previstos en la misma hubieren sido cometidos en nombre, con la ayuda o en beneficio de una persona de existencia ideal.

Es decir entonces que, hasta la sanción de la ley 26.735, cuando una persona jurídica cometía un ilícito tributario eran sancionados solidariamente en sede administrativa sus directores, gerentes, etc., y en sede penal la pena de prisión prevista para la figura se aplicaba a esos administradores, quienes quedaban sometidos a proceso en forma personal, es decir en causa propia.

Nueva redacción del art. 14 de la ley 24769. Responsabilidad penal tributaria de las personas jurídicas.

El art.14 de la Ley 24.769 ha quedado redactado en los siguientes términos: *“Cuando alguno de los hechos previstos en esta ley hubiere sido ejecutado en nombre, con la ayuda o en beneficio de una persona de existencia ideal, una mera asociación de hecho o un ente que a pesar de no tener calidad de sujeto de derecho las normas le atribuyen la condición de obligado, la pena de prisión se aplicará a los directores, gerentes, síndicos, miembros del Consejo de Vigilancia, administradores, mandatarios, representantes o autorizados que hubiesen intervenido en el hecho punible inclusive cuando el acto que hubiera servido de fundamento a la representación sea ineficaz.*

Quando 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.(Párrafo incorporado por la ley 26.735)*

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. (Párrafo incorporado pro al ley 26735)

Cuando fuere indispensable mantener la continuidad operativa de la entidad o de una obra o de un servicio en particular, no serán aplicables las sanciones previstas por el inciso 2 y el inciso 4.”.(Párrafo incorporado por la ley 26.735).

El primer párrafo del artículo, es decir, el texto del artículo no modificado por la reforma, prevé la responsabilidad por el “actuar por otro”, es decir, cuando la persona física ejecutó el hecho en nombre, con la ayuda o en beneficio de una persona de existencia ideal, la ley prevé que se corra el velo societario y se imponga la pena a la persona física que cometió el hecho. Este primer párrafo podríamos asimilarlo a las previsiones contenidas en el art. 54 de la Ley de Sociedades que prevé la desestimación de la personalidad jurídica societaria, con la salvedad de que –como veremos- esta norma puede producir un detrimento patrimonial en el ente y, en cambio, en el primer párrafo del art. 14, la persona jurídica resultaba indemne.

En la segunda parte del artículo 14 incorporado por la ley 26.735 se prevé la imposición de diversas sanciones a la persona jurídica a aplicar en forma conjunta o alternada, cuando los hechos hubiesen sido realizados en nombre, con la intervención o en beneficio de una persona de existencia ideal. Estas sanciones tienen características penales y más allá de la distinción que la ley efectúa entre “penas” cuando se refiere a personas físicas y “sanciones” cuando se refiere a personas jurídicas; las mismas son impuestas en un proceso penal, en ejercicio del *‘ius puniendi’* estatal e importan atribuir responsabilidad penal a la persona jurídica.

No es pacífica la doctrina en este tema ya que una parte de ella sostiene que la responsabilidad penal de las personas jurídicas no existe¹, no obstante lo cual en el derecho penal económico dicha responsabilidad es aceptada en distintos regímenes especiales. Así se encuentra prevista en el Código Aduanero (art. 887), en el Régimen Penal Cambiario, en la Ley 26.683 (BO 21-6-2011) de “Prevención de lavado de activos de origen delictivo” que incorpora al Código Penal el art. 304 , cuya redacción es idéntica al párrafo agregado al art. 14 por la ley 26.735, entre muchos otros. Actualmente es común la utilización de figuras societarias para ejecutar hechos delictivos y tales ilícitos, en el campo del derecho tributario, solamente tenían como destinatarias de la sanción a las personas físicas.

Para poder responsabilizar penalmente a una persona jurídica debemos siempre recurrir a ficciones a fin de salvar los obstáculos que se presentan tanto desde el punto de vista del derecho penal de fondo como también desde el derecho procesal penal.

Quienes se oponen a reconocer responsabilidad penal a los entes ideales parten de la base de que el delito es una “acción típicamente antijurídica y culpable”. Es decir que la base del concepto de delito está dado por la acción, es decir por la conducta humana, derivado del postulado constitucional “*nullum*

¹ Ver voto del Dr. Zaffaroni en “Fly Machine SRL”, fallo de la CSJN, 30/05/2006, LL 2006-D, 523; Nota de Vélez al art. 43 del Código Civil; Enrique Aftalion, La Ley 37-281.

crimen sine conducta". Es por ello que el Estado puede ejercer el '*ius puniendi*' solo contra las personas físicas. Desde esta perspectiva, las personas jurídicas carecerían de capacidad de acción ya que se valen de personas físicas para actuar; por ello, si no pueden realizar acciones tampoco podrían cometer delitos².

Otro inconveniente que presenta es el principio de culpabilidad, es decir la relación subjetiva del individuo con el hecho. Al no tener capacidad de acción y de autodeterminación, no es posible exigirle a la persona jurídica que realice el juicio de disvalor, es decir que decida no comportarse conforme a la norma pudiendo hacerlo. Agregan que tampoco se condice esta responsabilidad con el principio de personalidad de la pena en virtud del cual la pena debe aplicarse a quien ejecutó la acción. En caso de imponer una sanción penal a una persona jurídica se aplicaría una pena extensiva a personas que no han intervenido en el hecho, violentando el principio de personalidad de la pena.

No obstante ello, buena parte de la doctrina se muestra a favor de responsabilizar penalmente a las personas jurídicas, recurriendo a distintas interpretaciones para salvar los escollos antes detallados. Reconocen que el concepto clásico de acción de la teoría del delito no puede aplicarse a las personas jurídicas. Sostienen que siempre las personas jurídicas actúan a través de personas físicas cuyos actos les son imputables, por lo que entienden que es como si actuara la persona jurídica. Efectúan una distinta interpretación del juicio de reproche, se habla de culpabilidad por defecto de organización, por sustitución de control, extensión de autoría a través de una "*transferencia*" de las cualidades del sujeto a la persona jurídica, etc., siempre recurriendo a ficciones para justificar la imputación penal a una persona jurídica.

Entendemos que seguir sosteniendo hoy la vigencia del principio "*societas delinquere non potest*" es un modo de interpretar el derecho de manera segmentada, sin advertir que el sistema jurídico resulta único y apoyado en los principios jurídicos que provienen de la Constitución Nacional. La admisión de la personalidad de los entes ideales no es más que una herramienta destinada a dotar a los emprendimientos grupales de los elementos imprescindibles para actuar en el mundo de los negocios como un centro de imputación diverso de las personas físicas que lo componen (arts. 33 y 45 del Código Civil y 2 de la L. 19.550). Pero bajo ningún punto de vista puede convertirse en una valla protectoria de hechos criminales ni ser instrumento de tales injustos.

La vieja polémica teórico-doctrinaria en torno a si las personas jurídicas pueden ser procesadas en causa criminal, ha sido superada en los hechos por la ley y la jurisprudencia, pues ambas han terminado por admitir que la persona jurídica puede ser responsabilizada penalmente en determinados casos³.

La reforma que comentamos ha terminado con las disputas doctrinarias al establecer la responsabilidad penal tributaria de los entes ideales. Compartimos el principio de política criminal que ha finalizado con la incongruen-

² Nuevamente, voto de Zaffaroni en "Fly Machine SRL".

³ Cámara Federal de Bahía Blanca, 21/03/69, "Rostan, Juan D.", La Ley 136-358, cita online: AR/JUR/60/1969.

cia que significaba que si bien las infracciones contra el orden tributario conllevaban sanciones penales a los dirigentes de los entes asociativos, los titulares de las acciones podían aprovechar el producido de los ilícitos que incrementaban el patrimonio social ya que éste no sufría –en sede penal-, mengua alguna.

Cuestiones derivadas de la responsabilidad penal.

Se nos presentan algunas dificultades procesales al pensar en una sociedad sometida a proceso. La reforma nada dice respecto de las garantías constitucionales que deben asegurarse en el proceso a la persona jurídica imputada de un delito, a fin de lograr una condena válida.

En primer lugar respecto de la declaración indagatoria, pilar esencial del derecho de defensa, nos preguntamos quien podrá válidamente prestarla en representación del ente ideal sin que se afecte su derecho de defensa. Los códigos de procedimiento penal, al estar diseñados para personas físicas no nos solucionan este problema. En principio deberíamos pensar que la declaración indagatoria, debería ser prestada por los representantes estatutarios o legales. Pero probablemente tales funcionarios sean los que cometieron el hecho ilícito lo cual habría provocado que se encuentren sometidos a proceso a su vez en causa propia y posiblemente sus intereses resulten contrapuestos con los de la entidad. Por otra parte, también resulta dudoso que el representante actual pueda ser indagado por hechos anteriores a su mandato, tal vez desconocidos por él. En este supuesto veríamos seriamente afectada la defensa de la persona jurídica que comparece a proceso a través de un sujeto que no intervino en los hechos que se le imputan. Podría presentarse el supuesto que resulte procesado a título personal quien se desempeñaba como director al momento de los hechos imputados y el actual director en representación de la sociedad, entre quienes podrían existir intereses contrapuestos.

Cabría analizar, en este mismo aspecto, ante la posibilidad de intereses contrapuestos, en la posibilidad de que la persona jurídica designara un declarante *'ad-hoc'*, ya por tratarse de una persona fuera de sospecha o por poseer las condiciones técnicas apropiadas para tal deposición.

En segundo lugar debería explorarse la vinculación entre el actuar del representante o apoderado y la imputación de esos actos al ente. Cabría tal vez pensar en la identificación de esta representación con la que define el art. 58 de la Ley de Sociedades, o sea, será penalmente vinculante siempre que el acto no resulte notoriamente extraño al objeto social. Y también habría que extremar la observación respecto de aquellos hechos que son cometidos por un representante en violación a la organización plural y que, en principio no comprometerían a la sociedad, salvo que fueren realizados en los modos excepcionales previstos en la norma (títulos valores, contratos entre ausentes, de adhesión o concluidos mediante formularios). En nuestra opinión, salvo el caso inusitado en que el ilícito fuera cometido mediante formularios, tampoco quedaría comprometida la responsabilidad penal del ente (art. 58 L.S.). En otras palabras pensamos que, a falta de norma expresa, debería haber una identificación entre la eficacia de la representación comercial y la responsabilidad criminal.

Por último, tampoco puede desdeñarse que la punibilidad de las personas de existencia ideal se asocia con sanciones que seguramente impactarán patrimonialmente en el ente, ya sea en el caso de multa, suspensión parcial o total de actividades, suspensión para participar en concursos o licitaciones, pérdida o suspensión de los beneficios estatales y, ni hablar del supuesto de cancelación de la personería.

En ese caso, la punición excederá el interés social para castigar también el patrimonio de todos los socios, incluidos los inocentes y también aquellos que han carecido de la posibilidad de decidir, no solamente acerca de los actos delictivos, sino también en la elección de los representantes autores de los ilícitos. Una vez más veríamos en este caso violentado el principio de personalidad de la pena.

No creemos que ello sea un argumento a favor de la no punición ya que el mismo riesgo corre el socio que carece del control respecto de malas decisiones empresarias que, en definitiva, terminarán deteriorando el patrimonio y, con ello, el valor de la participación de cada integrante. Como se podrá advertir, los socios inocentes no participarán del proceso penal, destinado exclusivamente a deslindar la responsabilidad penal de la persona jurídica. Posiblemente sólo adquieran –a partir de la condena- la legitimación para reclamar de los administradores por las vías reparatorias específicas previstas en la ley societaria.

Normas que regulan el normal funcionamiento de las personas jurídicas:

El ordenamiento societario ha previsto en normas sustanciales determinadas sanciones a las sociedades cuando éstas no han sido constituidas con fines lícitos o cuando no desarrollen sinceramente el fin para el cual fueron creadas y que debe coincidir con la fórmula del art. 1° L.S. o sea la producción o intercambio de bienes o servicios.

El art. 54 de la ley 19.550 prescribe que la actuación de la sociedad que encubra la consecución de fines extrasocietarios, constituya un mero recurso para violar la ley, el orden público o la buena fe, o para frustrar derechos de terceros, se imputará directamente a los socios o a los controlantes que la hicieron posible, quienes responderán solidaria e ilimitadamente por los perjuicios causados.

Su fundamento es que no puede permitirse que un grupo de personas utilicen la personalidad jurídica en contra de los fines recién mencionados. Es decir, se parte del reconocimiento de quienes están detrás de la máscara societaria, que son en definitiva personas de existencia real que constituyen sujetos de imputación jurídica. Para acceder a los verdaderos responsables corresponde penetrar en la organización y descubrir a las personas de existencia visible que utilizan a la persona ideal para consumir sus ilícitos. Se trata, indudablemente de una sanción, que tiene la particularidad de operar el quebranto de la personalidad

societaria, desestimándola mediante el mecanismo de imputar los actos objeto de censura a los socios o a los controlantes⁴.

La doctrina ha estimado, de modo unánime, que el procedimiento para la aplicación de la norma que venimos comentando requiere de modo inexcusable la intervención de la sociedad y también la de los socios o controlantes autores de los hechos reprochados a los fines de la preservación de la garantía constitucional del debido proceso (Nissen, Ricardo; Ley de Sociedades Comerciales, Tomo 1, pág. 76, Editorial Abaco, Buenos Aires, octubre de 1996).

Por otra parte, en el ámbito de la Provincia de Buenos Aires, el Decreto Ley 8671/76 regula la legitimación, registración, fiscalización y disolución de sociedades comerciales, de economía mixta, asociaciones civiles, fundaciones, cooperativas, mutualidades y demás formas asociativas reconocidas por la legislación de fondo.

El órgano de aplicación de estas normas, que según el art. 1° del Decreto reglamentario 284/77 es la Dirección Provincial de Personas Jurídicas, tiene a su cargo la legitimación, la fiscalización y el registro y autorización. A tal fin, el Decreto 8671/76 le ha conferido facultades sancionatorias (art. 7°), que consisten en apercibimiento, multa y retiro de la personería jurídica. Estas sanciones podrán ser aplicadas conjunta o exclusivamente a los directores, administradores y fiscalizadores y a los responsables de las sociedades irregulares y de hecho (art. 8°).

Estamos de acuerdo con la responsabilización penal tributaria de las personas jurídicas ya que existe ahora, una coherencia entre el tratamiento de la ley penal, de la ley de sociedades y de las normas reglamentarias que regulan localmente el funcionamiento de los entes ideales en cuanto a que, cuando los ilícitos son cometidos utilizando de modo desviado la personalidad diferenciada de los entes ideales, corresponde un castigo tanto a las personas físicas como a las jurídicas.

Ha desaparecido la incongruencia que significaba, en el ámbito tributario, el castigo de las personas físicas y el resguardo del incremento patrimonial determinado por esos mismos delitos.

Proponemos una reforma a la Ley que incorpore normas que aseguren el resguardo del debido proceso y del derecho de defensa en los casos en que resulte imputada una persona de existencia ideal, a fin de evitar arbitrariedades judiciales y sentencias nulas.

⁴ Farina, Juan M., "Tratado de Sociedades Comerciales", p. 175/182, Editorial Zeus, Rosario, 1980; Molina Sandoval, Carlos, "La desestimación de la personalidad jurídica", Editorial Abaco, Buenos Aires, octubre de 2002.