

Maldini, Soledad Fernanda

*El proceso penal contra una persona jurídica
en el régimen penal tributario y previsional*

**Trabajo Final Integrador
Maestría en Derecho Tributario
Facultad de Derecho**

Este documento está disponible en la Biblioteca Digital de la Universidad Católica Argentina, repositorio institucional desarrollado por la Biblioteca Central “San Benito Abad”. Su objetivo es difundir y preservar la producción intelectual de la Institución.

La Biblioteca posee la autorización del autor para su divulgación en línea.

Cómo citar el documento:

Maldini, S. F. (2016). *El proceso penal contra una persona jurídica en el régimen penal tributario y previsional* [en línea]. Trabajo Final Integrador de Maestría en Derecho Tributario. Universidad Católica Argentina, Facultad de Derecho. Disponible en:
<http://bibliotecadigital.uca.edu.ar/repositorio/tesis/proceso-penal-contra-persona-maldini.pdf> [Fecha de consulta:]

ABREVIATURAS

CC	Código Civil
CN	Constitución Nacional
PJ	Persona Jurídica
p.	página
art.	Artículo
CNCP	Cámara Nacional de Casación Penal
S/	sobre
Rev.	Revista
Arg.	Argentina
CNPE	Cámara Nacional en lo Penal Económico
JPBA	Jurisprudencia Penal de Buenos Aires
CUIT	Clave Única de Identificación Tributaria
Reg.	Registro
LL	La Ley
JA	Jurisprudencia Argentina
ED	El Derecho
Ss.	Subsiguientes
Cfr.	Confrontar
CPPN	Código Procesal Penal de la Nación
Nº	Número
CSJN	Corte Suprema de Justicia de la Nación
CA	Código Aduanero
CP	Código Penal
Dr.	Doctor
Carat.	Caratulada

1. PREFACIO

Entiendo que el tema a analizar resulta de suma importancia ya que la reforma de la ley n° 24769 mediante la ley n° 26735, vigente desde el mes de enero de 2012, produjo cambios en el art. 14 que nos impone analizar, a la luz de dicha reforma, la responsabilidad penal de la Persona Jurídica (en adelante PJ) en el ámbito del Régimen Penal Tributario y Previsional. Cabe resaltar que, en su mayoría, los contribuyentes investigados en las causas penales tributarias son personas de existencia ideal, los cuales hasta la reforma sólo podían sufrir la prisión de alguna de las personas físicas que los representaban, pero ahora, a partir de la nueva gama de sanciones que surgen del art. 14 mencionado, debemos analizar si nos encontramos ante una imputación directa de responsabilidad penal a las PJ y su verdadero alcance. La finalidad de este trabajo, ante este nuevo escenario de imputación penal, es intentar dar respuesta a cada uno de los contratiempos y circunstancias que se habrán de sortear en el marco de un proceso penal contra una PJ por su relación directa en la comisión del delito.

A través del presente trabajo pretendo responder los interrogantes que surgen a partir de la aplicación del nuevo párrafo del 14 de la ley 24.769, focalizándome en el análisis sobre el trámite de una causa que se instruye contra una PJ en el fuero penal tributario y la forma en que tendríamos que sortear las distintas cuestiones de índole formal que se irían dando en el desarrollo del proceso penal. Dicho análisis, intentará concluir sobre la procedibilidad o no de la acción penal, pero llegando a esa conclusión a través de la práctica, trascendiendo ya, en cuanto fuere posible de la discusión si existe o no la responsabilidad penal de las personas jurídicas.

Mi análisis parte de la base de la existencia de la responsabilidad penal de las personas jurídicas, así como de su pertinencia y necesidad en las relaciones jurídicas de las sociedades actuales.

Dicha premisa no sólo obedece a su existencia positiva en el articulado del Régimen Penal Tributario y Previsional sino también en otras normas penales. En este sentido, con más desarrollo jurisprudencial y doctrinario podemos nombrar el Derecho Aduanero y sus artículos 887 y 888, entre otros, del Código Aduanero.

Sobre mucha, por no decir toda, jurisprudencia surgida de los artículos anteriores y su consecuente aplicación habré de basar más de una conclusión sobre los distintos actos procesales que más adelante analizaré.

Pero, para ir introduciéndonos en el trabajo que pretendo llevar a cabo, en primer término habré de poner bajo un paraguas de protección normativa a mis futuros razonamientos. O sea, voy a intentar buscar distintas herramientas del derecho procesal penal para dar respuesta a las inquietudes y cuestionamientos que se presenten al momento de llevar a proceso a una persona de existencia ideal.

El hecho de poder nutrirme de otras normas procesales al momento de interpretar y analizar las cuestiones traídas a estudio, sólo es posible en tanto existe la permisión de **aplicar analógicamente** ciertas reglas a casos para los cuales no fueron específicamente pensados. O sea, utilizaré la analogía como recurso para poder aplicar extensivamente la ley procesal.

“La ley procesal, adversamente, admite aplicación analógica..., salvo que ella implique coartar un derecho otorgado por el Código o que no coincida claramente con la ley, esto es cuando finalmente derive en una aplicación in malam partem.”¹

¹ Guillermo Rafael NAVARRO, Roberto Raúl DARAY, “Código Procesal Penal de la Nación. Análisis doctrinal y Jurisprudencial”, Tomo 1, Editorial Hammurabi S.R.L., 2013, p. 74.

“La analogía, recurso lícito en muchas ocasiones (CC,16), está vedada en otras, por ej., en el Derecho penal y en contra del imputado (CN, 18: principio de legalidad). En el Derecho procesal penal se prohíbe recurrir a la analogía, como consecuencia del mandato de interpretar restrictivamente la ley, en los mismos casos designados inmediatamente antes: reglas que restringen a la libertad del imputado o que limitan el ejercicio de una facultad que la ley confiere, y reglas que limitan un poder concedido a cualquiera de los intervinientes en el procedimiento. Sin embargo, la analogía no está prohibida en general, sino, lógicamente, como excepción: por ej., rige la regla general que admite la analogía, aún en los casos designados, cuando la ley se aplica in bonam partem.”²

Sobre este punto no podemos dejar de mencionar el fallo “Peugeot Citroën Argentina S.A. s/ Recurso de Casación”³ de la Sala III de la Cámara Nacional de Casación Penal de fecha 16 de noviembre de 2001. Este fallo nos nutrirá a lo largo de todo el trabajo pero aquí lo veremos en cuanto a la utilización de la analogía en tanto refiere:

“...la analogía consiste en aplicar a una situación no prevista, una norma establecida por otra situación análoga, y que ésta puede ser homogénea en sentido estricto, homogénea en sentido amplio o heterogénea, según se trate de una norma extraída del ordenamiento procesal penal, del ordenamiento procesal no penal o de un texto legal no procesal. Siendo ello así, lo cierto y evidente es que prevista la responsabilidad penal de los entes ideales, la utilización de los preceptos por los que se regula el instituto de la declaración indagatoria en el Código Procesal Penal de la Nación aparece como la única vía para garantizar a la persona jurídica el ejercicio de tan inalienable derecho.”

1.2 Las personas de existencia ideal en el Régimen Penal Tributario y Previsional.

Redacción anterior. Art. 14 de la ley 24.769:

“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 atribuyan 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.”

Este artículo se supone que venía a solucionar el problema referente a que para cometer el delito de evasión se necesita una cualidad propia y particular como es la de “obligado”, siendo en la mayoría de los casos, el protagonista de la relación tributaria una persona de existencia ideal, por lo tanto, las personas físicas componentes de las misma que fueron quienes en forma individual o mancomunada, realizaron aquellas acciones necesarias para cometer el ilícito no poseían la cualidad especial requerida por el tipo penal para ser autores, y quien sí la tenía, o sea la PJ, no podía ser considerado quien realizó ni directa ni mediadamente el hecho⁴

Esta situación se intentó subsanar en el entendimiento que mediante este artículo se regula “el actuar en lugar de otro”, o sea, para poder aplicar las penas de prisión surgidas en los distintos artículos de la ley en análisis, se interpretó que las personas físicas

² Julio B. J. MAIER, “Derecho Procesal Penal Tomo I. Fundamentos”, Editores del Puerto s.r.l., Buenos Aires, 2012, 2ª edición, 4ª reimpresión, p. 236.

³ CNCP “Peugeot Citroën Argentina S.A. s/ Recurso de Casación”, Sala III, 16/11/ 2001

⁴ Alejandro, CATANIA, *Régimen Penal Tributario, Estudio sobre la ley 24.769*, Editores del puerto S.R.L., Buenos Aires, 2007, 260.

actuaban en lugar de otro, esto es, de la PJ, o en beneficio de la misma, para poder penar a estos autores que sin ser los protagonistas de la relación tributaria son los que accionaron para que el delito de evasión se concrete.

*“Es por ello, que el “actuar en lugar” de otros es la herramienta dogmática-penal más apta para resolver el problema de autoría que presentan los delitos especiales cuando quienes actúan no reúnen en sí mismos las cualidades, condiciones y características típicas para ser autores del delito, las que sí están presentes en la persona en cuyo nombre se actúa.”*⁵

Sin embargo, debe quedar claro, previo a ingresar a la reforma del art. 14 que esta herramienta utilizada en los casos en que el que acciona como representante no posee los elementos necesarios para ser el autor del delito, mientras que el representado que no lleva a cabo al acción típica si los reúne, nada tiene que ver con dotar o no de responsabilidad penal a la PJ.

*“Es decir, el actuar en lugar de otro no tiene que ver sustancialmente con la cuestión de la responsabilidad penal de las personas de existencia ideal, sino con un cuestionamiento más general. Sin embargo, es preciso reconocer que la actuación en el marco de personas jurídicas constituye estadísticamente la principal manifestación del problema general que intenta resolver la actuación en lugar de otro (de hecho nuestro legislador en las diversas y dispersas cláusulas de actuación en nombre de otro hace referencia expresamente a conductas cometidas en nombre de una persona de existencia ideal)...En definitiva, el actuar en lugar de otro es un problema de responsabilidad de personas individuales...”*⁶ independientemente que se admita o no la capacidad delictiva de las personas jurídicas.

Redacción actual. Art. 14 de la ley 24.769 y su modificatoria 26.735:

“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 atribuyan 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.

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. (Párrafo incorporado por art. 13 de la Ley N° 26.735 B.O. 28/12/2011)*

⁵Juan María, RODRIGUEZ ESTEVEZ, “Las formas de actuar en lugar de otro en materia tributaria: autoría y participación”. Rev. Arg. De Derecho Tributario, 2003, pag.913

⁶ Ídem cita 2.

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 por art. 13 de la Ley N° 26.735 B.O. 28/12/2011).

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 art. 13 de la Ley N° 26.735 B.O. 28/12/2011)”

Según parte de la doctrina éste segundo párrafo agregado nos lleva repensar el primero y ya no verlo más como una forma de salvaguardar el principio de legalidad a través de la extensión de la clausula de “actuar en el lugar del otro”, en tanto que, con el agregado ya se estaría estableciendo la responsabilidad penal de la PJ en forma directa. Sin embargo, otros opinan que nos daría pautas para determinar la imputación de las personas físicas en el marco de las estructuras organizadas, y por el otro valorar el accionar de aquellas personas físicas que pueden con su conducta dar lugar a la responsabilidad de la PJ.⁷

Por mi parte, entiendo que el segundo párrafo nos desplaza del primero y su responsabilidad vicaria del “actuar en lugar del otro” y nos dirige directamente ante la responsabilidad penal de la PJ.

Sin embargo, dicho esto como una aproximación del tema penal tributario, debemos aclarar que tal vez exista una necesidad político criminal de entender a las personas jurídicas como sujetos pasibles de cometer delitos, sin embargo, de su instrumentación y compatibilidad con los principios dogmáticos del derecho penal todavía existen voces enfrentadas apoyando y rechazando dicha posibilidad, no obstante ello, intentaré dirigir éste trabajo al escenario actual, ante la reforma de la ley 24.769 y su nuevo artículo 14 y cómo tramitaríamos el proceso respecto de una PJ en el marco de una causa penal tributaria.

⁷ Mariano H. BORINSKY, Juan P. GALVAN....., *Régimen Penal Tributario y Previsional, Ley 24.769 con las reformas de la ley 26.735*, Rubinzal-Culzoni Editores, Buenos Aires, 2012, p. 191.

2. INTRODUCCIÓN AL OBJETO DE ANALISIS

Ahora bien, mediante la presente introducción pretendo demarcar los principales conflictos teóricos que presenta el tema a desarrollar. Adelantando el resultado al cual arribaré en los distintos acápite donde se analizan cada una de las etapas del proceso penal.

Entiendo la viabilidad de la prosecución penal de la PJ en el Régimen Penal Tributario y Previsional y por ello habré de llevar adelante este trabajo.

Elegí como una doble vía para presentar el vasto tema de la responsabilidad penal de la PJ los dos pronunciamientos más importantes sobre el tema desde el punto de vista jurisprudencial. Por un lado, el del fallo Peugeot⁸ y por el otro el voto en disidencia del ex juez Zafaronni en Fly Machine⁹, ambos caminos regados de doctrina brillante fundando una y otra postura. Desde el fallo Peugeot en adelante no hemos tenido otro pronunciamiento de la Casación y respecto del voto en disidencia del cortesano, ya analizaremos su opinión, en particular en lo que respecta al principio de personalidad de la pena. Sin embargo, también sabemos que lo dictaminado por el Jurista no se volverá a dar en el marco de nuestro Máximo Tribunal, por lo que la opinión de la CSJN sigue siendo una incógnita.

En medio de ésta situación jurisprudencial y doctrinal, nos encontramos con un Código Penal regado de normativa que, tal vez no con la mejor redacción, responsabiliza penalmente a las personas jurídicas¹⁰. En lo que aquí nos ocupa, desde el punto de vista penal tributario y previsional.

Me ha resultado imposible cumplir con mi intención de abordar este tema sin recurrir al análisis dogmático de si les cabe o no responsabilidad penal a los entes ideales, por lo que necesito de la pluma del fallo vigente, “Peugeot...”, para concluir algunas cuestiones, ya que a lo largo del mismo nos encontramos con cada una de las respuestas positivas que confrontan a los sostenedores del principio “*societas delinquiré non potest*”¹¹. Los magistrados W. Gustavo Mitchell, Eduardo Rafael Riggi y Guillermo José Tragant realizaron un análisis que conllevaría otro trabajo integrador.

Tal cual concluiré en cada uno de los acápite que proceden, me encuentro convencida de la posibilidad de llevar a proceso penal a una PJ en el marco de la nueva ley penal tributaria. Que la metodología normativa mediante la cual surge esta posibilidad no sea la mejor, creo que es algo inobjetable. Ahora bien, esa forma tan poco clara de promover a la PJ como sujeto imputable en forma directa de una acción penal por el delito de evasión impositiva no es casual sino que obedece a la complejidad del tema.

Vale traer a colación, la reforma del Código Penal Español mediante la Ley Orgánica 5 del 22 de junio del 2010, a partir de la cual se encuentra regulada la imputación penal de la PJ. Dicha reforma, al igual que en nuestro país, no se acompañó con cambio procesal alguno las nuevas imputaciones, en este sentido cabe citar al Profesor de Derecho

⁸ CNCP, Sala III, “Peugeot Citroen Argentina S.A. s/ Recurso de Casación” 16.11.2001 .

⁹ CNCP, Sala I, causa 4951, “Fly Machine s/recurso de casación, 28/11/03.

¹⁰ Las últimas solamente, a modo de ejemplo, Ley de lavado de dinero 26.683, la de delitos bursátiles 26.733 y la ley 26.735 que reformó la ley 24.769.

¹¹ Entre otros, los maestros Savigny, Freitas, Vélez Sarsfield, Carrara, Pesina, Feuerbach, Mancini, Florian, Binding, de la Huerta, Soler, Gómez y Jiménez de Asúa, tal cual cita el fallo y yo le sumo, Zaffaroni, Alagia y Slokar.

Penal de la Universidad de Sevilla, Juan Burgos Ladrón de Guevara¹², quien nos acerca los principales problemas de índole procesal que observa para poder implementar dicho cambio. Recordemos que el legislador español se inclinó por una doble vía de imputación, por un lado los delitos que realizan las personas físicas que ostentan el poder de representación de las personas jurídicas y por el otro la responsabilidad penal de aquellas infracciones acontecidas por no haber ejercido la PJ el debido control.

Se reconoce entonces la responsabilidad de la PJ con independencia que se pueda o no individualizar a la persona física y se agregan al catálogo que ya tenía el código español de consecuencias accesorias, en su art. 129¹³, la multa, la inhabilitación para obtener subvenciones y ayudas públicas, para contratar con el servicio público y para gozar de beneficios e incentivos fiscales o de la seguridad social. Así como la imposición adicional de otras medidas más gravosas para los supuestos calificados del art. 66 bis¹⁴. Y por último, se regularon como atenuantes de la responsabilidad de las personas jurídicas, las siguientes situaciones: *confesión de la infracción a las autoridades, reparación del daño, colaboración con la investigación del hecho aportando pruebas, medidas eficaces para prevenir y descubrir los hechos antes del comienzo del juicio oral.*

Sin embargo, la complejidad del tema no creo que tenga que ver con las objeciones típicas realizadas a aquellos que pretenden fundar positivamente la responsabilidad, siendo estas generalmente: la incapacidad de acción por parte de la PJ, la incapacidad de culpabilidad de la PJ y la imposibilidad de aplicación de una pena a la PJ. Extremos estos que iremos desarrollando colateralmente cada vez que veamos una etapa procesal. Existen ríos de tinta que desarrollan teorías completas que contra argumentan y hacen decaer cada uno de los fundamentos negativos sobre la procedencia de responsabilidad.

¹² Juan BURGOS LADRÓN DE GUEVARA, “La responsabilidad penal de las personas jurídicas: aspectos procesales”, Derecho Penal Contemporáneo, Revista Internacional, Bogotá, Colombia, 2012, pag. 45/66.

¹³ **Artículo 129 1.** En caso de delitos o faltas cometidos en el seno, con la colaboración, a través o por medio de empresas, organizaciones, grupos o cualquier otra clase de entidades o agrupaciones de personas que, por carecer de personalidad jurídica, no estén comprendidas en el artículo 31 bis de este Código, el Juez o Tribunal podrá imponer motivadamente a dichas empresas, organizaciones, grupos, entidades o agrupaciones una o varias consecuencias accesorias a la pena que corresponda al autor del delito, con el contenido previsto en los apartados c) a g) del artículo 33.7. Podrá también acordar la prohibición definitiva de llevar a cabo cualquier actividad, aunque sea lícita.

2. Las consecuencias accesorias a las que se refiere en el apartado anterior sólo podrán aplicarse a las empresas, organizaciones, grupos o entidades o agrupaciones en él mencionados cuando este Código lo prevea expresamente, o cuando se trate de alguno de los delitos o faltas por los que el mismo permite exigir responsabilidad penal a las personas jurídicas.

3. La clausura temporal de los locales o establecimientos, la suspensión de las actividades sociales y la intervención judicial podrán ser acordadas también por el Juez Instructor como medida cautelar durante la instrucción de la causa a los efectos establecidos en este artículo y con los límites señalados en el artículo 33.7.

¹⁴ **Artículo 66 bis** En la aplicación de las penas impuestas a las personas jurídicas se estará a lo dispuesto en las reglas 1ª a 4ª y 6ª a 8ª del primer número del artículo 66, así como a las siguientes:

1ª. En los supuestos en los que vengan establecidas por las disposiciones del Libro II, para decidir sobre la imposición y la extensión de las penas previstas en las letras b) a g) del apartado 7 del artículo 33 habrá de tenerse en cuenta:

a) Su necesidad para prevenir la continuidad de la actividad delictiva o de sus efectos.
b) Sus consecuencias económicas y sociales, y especialmente los efectos para los trabajadores.
c) El puesto que en la estructura de la persona jurídica ocupa la persona física u órgano que incumplió el deber de control.

2ª. Cuando las penas previstas en las letras c) a g) del apartado 7 del artículo 33 se impongan con una duración limitada, ésta no podrá exceder la duración máxima de la pena privativa de libertad prevista para el caso de que el delito fuera cometido por persona física.

Para la imposición de las sanciones previstas en las letras c) a g) por un plazo superior a dos años será necesario que se dé alguna de las dos circunstancias siguientes:

a) Que la persona jurídica sea reincidente.
b) Que la persona jurídica se utilice instrumentalmente para la comisión de ilícitos penales. Se entenderá que se está ante este último supuesto siempre que la actividad legal de la persona jurídica sea menos relevante que su actividad ilegal.

Para la imposición con carácter permanente de las sanciones previstas en las letras b) y e), y para la imposición por un plazo superior a cinco años de las previstas en las letras e) y f) del apartado 7 del artículo 33, será necesario que se dé alguna de las dos circunstancias siguientes:

a) Que se esté ante el supuesto de hecho previsto en la regla 5ª del primer número del artículo 66.
b) Que la persona jurídica se utilice instrumentalmente para la comisión de ilícitos penales. Se entenderá que se está ante este último supuesto siempre que la actividad legal de la persona jurídica sea menos relevante que su actividad ilegal.

Respecto de la capacidad de acción de la PJ, podemos citar desde el desarrollo del elemento subjetivo de la sociedad (confr. Ley 26994) como entes susceptibles de adquirir derechos y contraer obligaciones, con discernimiento, intención y libertad, o sea voluntad, surgiendo de esas mismas normas la posibilidad de las personas ideales de actuar con dolo.¹⁵ Y aquí me sirvo del desarrollo del elemento cognitivo del dolo de las entidades, desarrollado por el Maestro David Baigún¹⁶ el cual llama “*información construida*” y lo considero directamente a el mismo –el dolo– como elemento subjetivo de la empresa y no de sus representantes. Hasta el análisis y el reconocimiento de la culpabilidad de la PJ, donde no podemos dejar de mencionar a Hirsch¹⁷ cuando distingue la culpabilidad de la corporación de la de sus miembros, en tanto refiere que puede haberse dado una decisión del órgano actuante en contra de la voluntad de los socios o de una minoría (culpabilidad individual) pero que dicha decisión se da en forma paralela a la culpabilidad de la asociación y que las asociaciones de personas son formas de organizaciones humanas que constituyen sujetos autónomos, en la realidad de la vida social, con independencia de la variación de sus socios.

Más allá va Tiedemann quien sostiene una culpabilidad propia de la PJ denominada “culpabilidad por defecto de organización”. El defecto de organización de la empresa que sería la omisión de la adopción de medidas de precaución para evitar la comisión de delitos en el correr mismo de la actividad de la empresa sería el hecho basal de la culpabilidad de la propia PJ, o sea, funda la culpabilidad y la pena no en el hecho lesivo propiamente dicho sino en la falta de medidas de precaución para evitar que ese hecho suceda. Sosteniendo además que dichos deberes de organización son exigibles a la agrupación como tal para garantizar un desarrollo ordenado y legal de la actividad de la empresa. Exigencia basada en un deber moral de la empresa como tal que debe ser requerido por la sociedad toda teniendo en cuenta la importancia y la posibilidad de daño cierto y de afectación a la sociedad que tienen las personas ideales.¹⁸

La “culpabilidad de organización” se relaciona con el concepto de “buen ciudadano corporativo” del Derecho norteamericano, entendido como “*corporación que cumple con el derecho*” o sea, que ha institucionalizado una cultura corporativa acorde con el derecho vigente.¹⁹

En este sentido, resulta de interés y se encuentra en plena etapa evolutiva en nuestro país la figura del “*compliance officer*”²⁰, sobre el cual no nos vamos a detener pero si vale nombrarlo en tanto se relaciona con la idea del deber de cuidado que debe tener la firma para impedir delitos que surjan de la empresa por parte de sus miembros. Sin embargo, sólo como inquietud, debo decir que merece ser una figura analizada extensamente ya que podría ser, de no regularse y controlarse eficazmente, el denominado coloquialmente “chivo expiatorio” de las firmas para descargar su responsabilidad en las personas físicas.²¹

¹⁵ Ídem cita 5.

¹⁶ David BAIGUN, “La responsabilidad penal de las personas jurídicas”, Ed. Depalma, Buenos Aires, 2000, pag. 80.

¹⁷ Hans Joachim HIRSCH, Derecho Penal. Obras Completas, Rubinzal Culzoni, Santa Fe 2002, t. III, p.115 y 123

¹⁸ Klaus TIEDEMANN, in Neue Juristische Wochenschrift (NJW), 1988, p. 1170 y ss.perso.unifr.ch/derechopenal/assets/files/anuario/an_1996_07.pdf

¹⁹ Enrique BACIGALUPO, “Responsabilidad Penal de las Personas Jurídicas y Prevención de los Riesgos de su Responsabilidad”, Revista Derecho Penal, Instituto de Ciencias Penales, pag. 45.

²⁰ Las funciones básicas del “compliance-officer son vigilar, asesorar, advertir y evaluar los riesgos legales de la gestión, cumpliendo con la ley, los reglamentos internos y con los estándares internacionales de conductas establecidos.

²¹ ROBLES PLANAS Ricardo, “Estudios de Dogmática Jurídico-Penal, Fundamentos, Teoría del Delito y Derecho Penal Económico”, Editorial B de F, 2015, pag. 271 y ssgtes..

Por otro lado, respecto de las penas, la consecuencia misma de esa reprochabilidad surgida en la “culpabilidad de la organización”, va de la mano de una idea de retribución por su incumplimiento, lo cual nos lleva a analizar la finalidad de la pena, Tiedemann vislumbra, en principio, un especie de triunfo en el sentido de una prevención general resultante de la intimidación que produciría la condena criminal a la PJ, que reforzará en los demás una mentalidad de obediencia a las normas jurídicas. Y por otro lado, una prevención de índole especial, en cuanto a que la empresa condenada sería intimidada para no reincidir.

Tal vez, no estoy muy de acuerdo sobre el optimista pensamiento del autor mencionado, sobre todo respecto de la prevención general, no sólo porque creo que se encuentra en crisis consuetudinariamente dicha validación de la pena, sino que además lo creo especialmente en lo que respecta a los delitos tributarios. En este sentido, creo que es primordial analizar el efecto que producen en la mentalidad de los evasores, que es el ámbito criminal que nos ocupa, la existencia de moratorias y planes de pago que conllevan, dentro de sus beneficios, la caducidad de las causas criminales en trámite.

A mi criterio, este tipo de normas contravienen y debilitan hasta casi aniquilar la pretensión preventiva general de las leyes penales tributarias. Resulta innecesario analizar lo que sucede en cuanto a la pena como retribución. Ya que directamente la elimina. No sólo eso sino que coarta de antemano la posibilidad de conocer la verdad histórica de los hechos, lo que también veda la posibilidad de analizar las maniobras delictivas con fines preventivos para la investigación de nuevas modalidades de evasión, ya que, como fuera en los casos de las últimas moratorias vigentes en el país, directamente se suspendía el trámite de la causa y una vez abonado el monto evadido se extinguía la acción penal.

Otro punto a analizar interesante resulta la inconsistencia de considerar a la PJs como pasibles de ser sancionadas administrativamente y no penalmente, cuando doctrinariamente se encuentra superada la discusión sobre la naturaleza penal de las sanciones administrativas. En palabras del Dr. Esteban Righi²² resulta contradictorio sostener que una PJ puede cometer infracciones administrativas y ser sancionada, y negarlo respecto de los delitos, y sostener al mismo tiempo que la distinción entre delitos e infracción no es esencial sino simplemente cualitativa. Por lo tanto, si la contravención administrativa es en esencia igual al delito, porqué no utilizar los presupuestos que condicionan la sanción de una infracción, para imponer una pena criminal a la corporación²³.

Sobre las sanciones administrativas y el ámbito penal, resulta no menos que interesante la conclusión del doctrinario García Caveró²⁴, en cuanto sostiene:

“La imposición de sanciones administrativas a la persona jurídica no ha encontrado mayores objeciones, centrándose su fundamento en torno a la idea de prevención general de riesgo que casualmente también tiene un reconocimiento legítimo en el Derecho Penal. En el trasfondo de esta argumentación puede apreciarse sin mayor dificultad el criterio cuantitativo de diferenciación entre el Derecho Penal y el Derecho Administrativo sancionador, defendido por la doctrina dominante. Para evitar, sin embargo, que esta equivalencia funcional diluya la identidad del Derecho Penal, se recurre a la idea de culpabilidad por el hecho como criterio específico de la imputación penal. Con la identidad funcional del Derecho Penal y el Derecho Administrativo sancionador se abre la posibilidad de dar entrada a soluciones

²² Esteban RIGHI, Los delitos económicos, Ad Hoc, Buenos Aires, 2000, p. 137

²³ Rafael BERRUEZO, La responsabilidad penal de las personas jurídicas en el Código Penal y en la Ley 24.769, Revista de Derecho Penal, Instituto Ciencias Penales, Buenos Aires, p.41

²⁴ Percy GARCIA CAVERO, La persona jurídica como sujeto penalmente responsable, en Derecho Penal Empresario, dir. Por Yacobucci, BdeF, 2010, p. 68.

administrativas equivalentes a las del Derecho Penal, que no necesariamente desnaturalizarían los principios rectores de este último ámbito del Derecho....El punto de partida que toma como suficiente la imposición de sanciones administrativas a las personas jurídicas no resulta admisible, pues se sustenta en una equivalencia funcional de la sanción administrativa y la sanción penal para la prevención de riesgos. Desde nuestra perspectiva, el Derecho Penal cumple una función de reestabilización de expectativas sociales esenciales defraudadas, que el Derecho Administrativo no puede solventar por sí mismo. En efecto, al Derecho Administrativo sancionador le corresponde asegurar simplemente el orden general de determinados sectores parciales, de manera que en sus criterios de imputación no se atiende a la subjetividad de las unidades sancionadas. La muestra más clara de esta afirmación es el hecho de que las sanciones administrativas se impongan no sólo a personas jurídicas, sino sobre todo a consorcios y unidades económicas. Por lo tanto, la sanción administrativa no se aplica a la persona jurídica en atención a su culpabilidad, pues la culpabilidad es un aspecto que no es esencial en el Derecho Administrativo sancionador. El fundamento se encuentra, más bien, en la necesidad de ordenar el funcionamiento de un sector global de la economía. A partir de lo dicho, puede concluirse que la responsabilidad penal de la persona jurídica es un problema totalmente ajeno a la posibilidad de aplicar sanciones administrativas a las personas jurídicas, de manera que el manejo conjunto de los mecanismos de reacción penal y administrativos no depende de consideraciones dogmáticas, sino de una decisión de política legislativa.”

A modo de prefacio y para sustentar jurisprudencialmente mi postura, cabe citar la causa “Wakin, Miguel Angel”²⁵ donde se sostuvo que:

“Corresponde responsabilizar a las personas jurídicas por el delito de contrabando, en consecuencia de su voluntad y accionar independiente, aunque no física, si se demuestra la existencia del ilícito y que el mismo se produjo en nombre de la persona jurídica”. Y que: “Respecto a la responsabilidad de las personas jurídicas en relación al delito de contrabando, la ley ha tenido en cuenta la realidad económica de la actividad de las sociedades frente a la cual el Estado sería impotente y cuya responsabilidad quedaría a salvo con la existencia de un “hombre de paja” en su dirección. La única forma de evitar la responsabilidad de la sociedad sería que el resto de los órganos societarios impugnaran, en su momento, el hecho ilícito que pretendieron cometer o cometieron sus directores.” Asimismo, concluyó que: *“Es necesario para responsabilizar a una persona jurídica por el delito de contrabando, que sus representantes tengan mandato legal o autoridad suficiente para obligarlas y que asimismo obtenga la sociedad un beneficio de la actividad ilícita.”*

Por otro lado, en los autos “Loussinian, Eduardo y Otra”²⁶ se sostuvo que:

“...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 jurídicamente en determinados casos”

Asimismo, el fallo dictado en la causa “Sevel Argentina S.A.”²⁷, la Cámara Penal Económico, Sala “B” dispuso confirmar el procesamiento de la PJ “Sevel S.A.” y entre sus fundamentos desestimó el supuesto planteado por la incidentista que sostenía que:

“...el Poder Legislativo no ha resuelto aún el problema (de la responsabilidad penal de las personas de existencia ideal), ni se ha optado por un sistema de imputación ni de proceso penal que habilite una condena penal a una persona jurídica...” argumentando que: *“...en cuanto se vincula con el delito que se investiga en el expediente principal –contrabando-, es precisamente opuesta la invocada por el apelante...”,* toda vez que *“...en el Código Aduanero existen numerosas disposiciones legales de las que surge, inequívocamente, no sólo la*

²⁵ CNPE “WAKIN, MIGUEL ANGEL, y ots. s/Av. Contrabando”, Sala I, (sentencia N° 293 del 31/10/1989).

²⁶ “Loussinian, Eduardo y Otra s/ Averiguación de Contrabando” LL, 1988 B, p 118/119.

²⁷ CNPE, “Incidente de falta de Acción interpuesto por la defensa de la empresa “Sevel Argentina” S.A.”, Sala B, en causa N° 4020, carat.: “Marenghi, Alfredo y otros s/Av. Contrabando”

posibilidad de responsabilizar penalmente por un delito a una persona de existencia ideal y, consecuentemente, de aplicarle las sanciones específicamente previstas, sino que de aquellas disposiciones surge también que, ante aquella posible responsabilidad penal, corresponde someter a aquella persona jurídica a un proceso penal.” .

Cabe recordar que éste es el fallo antecedente al pronunciamiento de la Casación en la causa “Peugeot” que confirmó el criterio de responsabilizar penalmente a las personas jurídicas.

Hasta aquí un repaso de los pronunciamientos que sostienen la postura a la que adhiero, ahora en cuanto a la capacidad procesal para instrumentar un proceso contra la PJ, debemos citar una vez más el fallo Peugeot cuando resolvió, ante la supuesta inobservancia de normas procesales y la vulneración a la garantía del artículo 2 del Código Procesal Penal de la Nación en tanto se sostenía que se estaba utilizando un sistema procesal “adaptado”²⁸ ya que la declaración indagatoria, por ejemplo, fue pensada para una persona física, que cabe reiterar, una vez más, **que la prohibición constitucional –de aplicar la analogía- en tal sentido sólo abarcaba a las normas penales sustantivas y no a las procesales, tanto más cuando dicha interpretación se hacía en beneficio del procesado y no en su contra.**

Es más, no se puede desconocer que hay artículos dentro del Código Procesal Penal que están dirigidos a la persona física, sin embargo, esta observación no puede hacernos pensar sin más que todo el régimen procesal está orientado de la misma forma y además, nuevamente repetimos, si utilizamos esas normas **analógicamente** para aplicar el proceso penal a una entidad ideal, no estamos violentando ninguna prohibición constitucional.

En este sentido resulta esclarecedor lo dicho por, Mario A. Oderigo, citado en el fallo Peugeot, cuando señala que:

*“El problema de la integración de la ley procesal consiste en determinar la solución aplicable a las cuestiones de orden formal que se plantean en el proceso, cuando no exista disposición legal que las resuelva (...) Difiere, por consiguiente, de la aplicación y de la interpretación, en que éstas presuponen la existencia de una norma, cuyos ámbito y sentido procuran establecer; mientras que la integración presupone la inexistencia de normas referentes al caso”.*²⁹

Señala además que:

*“Todo ello nos lleva a concluir que –aún cuando pudiera afirmarse que el instituto previsto en los artículos 294 y siguientes del rito penal fue concebido únicamente para regular la declaración de las personas de existencia visible en el proceso penal-, evidentemente esas normas son las únicas que pueden regular el acto cuando se trate de entes ideales, pues así corresponde conforme lo expuesto ut supra por “integración procesal homogénea en sentido estricto”, habida cuenta que sólo así se satisface acabadamente el derecho de defensa en juicio, de raigambre constitucional.”*³⁰

Lo transcripto precedentemente no hace más que adunar los criterios que ya expuse en el acápite anterior, en cuanto a la defensa de la analogía como instrumento de análisis, y volveremos cuando tratemos el tema de la Indagatoria.

Por último, respecto del mentado fallo Peugeot, hay un párrafo con el cual identifico mi postura, en tanto señala una contradicción que siempre rodea, a aquellos que cuestionan la responsabilidad de las personas jurídicas, en tanto reza:

²⁸ Ídem cita 5.

²⁹ Mario ODERIGO, “Derecho Procesal Penal”, Ed. Depalma, Buenos Aires, 1975, Tomo I, pág. 28, citado por la CNCP “in re”: “Peugeot Citroën S.A. s/rec. De casación”, cit.

³⁰ Ídem cita 5.

“Por nuestra parte, somos de la opinión que el daño actual o potencial a la economía nacional considerada en su conjunto es el verdadero fundamento del derecho penal económico, y donde radica la esencia de los bienes jurídicos tutelados. Y apreciamos que quienes argumentan contra la necesidad de brindar protección penal a esos bienes jurídicos, de algún modo pareciera que encubren o cierran sus ojos frente a la asocialidad y el daltonismo moral de los autores de estos delitos, a quienes no preocupa la lesión artera que infringen al conjunto de la economía y, por ende, a los ciudadanos y a la economía en general. “

Por otro lado, creo que otra vía de análisis que nos impone el comenzar a responsabilizar penalmente a las personas jurídicas en forma directa y de la cual debemos hacernos cargo, ya que no serán pocas sus objeciones y críticas, es el desplazamiento de la intención punitiva del Estado desde el individuo, ya sea el director o presidente de la sociedad, hacia la PJ, quien en realidad es la que generalmente se beneficia con las maniobras del Régimen Penal Tributario y Previsional y la que posee una capacidad de daño mayor al bien jurídico protegido que el individuo.

Nótese que en lo que hace al delito de evasión entendemos al bien jurídico protegido como la hacienda pública, o sea, la actividad financiera que desarrolla el Estado a fin de obtener los recursos necesarios para responder a los egresos que debe afrontar para cumplir con los objetivos que le vienen impuestos por la normativa constitucional. La importancia de los fondos a los cuales nos referimos es vital, literalmente, vital para todo lo que debe sostener el Estado con sus fondos, educación, salud, infraestructura, seguridad etc.. Por ello, a mi criterio, resulta más provechoso el lograr una multa proporcional a lo evadido que llevar al director de la firma a prisión. Más cuando la firma podría seguir cometiendo los mismos delitos con componentes societarios distintos y seguir dañando así el equilibrio económico necesario del país.

En este sentido:

“...los presupuestos de imputación penal a las personas físicas mantienen el peso de una sistemática históricamente adecuada sólo al castigo de comportamientos individuales y singulares que sólo con evidentes forzamientos de estructura han podido adaptarse malamente para intentar abarcar comportamientos colectivos”.

“La atribución de responsabilidad penal a las personas jurídicas en el marco de una paralela renuncia a imputar a las personas físicas puede ser un camino adecuado para compatibilizar la pretensión de castigar comportamientos económicos socialmente lesivos y el respeto de la Constitución.”³¹

Creo que comenzar a pensar esta realidad de la que todo se ha escrito donde los delitos económicos están vinculados generalmente a grandes corporaciones y correr la visión primaria del derecho penal en cuanto a la imagen del individuo preso, mientras que existe una ceguera provocada respecto del daño que producen al bienestar de los seres humanos las grandes corporaciones que cometen delitos, sería un muy buen comienzo para desarrollar una herramienta de imputación válida a los entes ideales.

Como ya dijera, he concluido sobre la viabilidad del proceso contra la PJ en el marco del art. 14 de la ley 24.769. No obstante ello, no niego la necesidad de un nuevo sistema de imputación que allane el camino en tal sentido. Sin embargo también creo, que el actual sistema resulta plenamente viable y no contraviene, a mi criterio, ninguna de las normas fundamentales que guían el sistema jurídico del Estado de Derecho, por lo tanto, creo que lo necesario es la voluntad y la decisión de visualizar a las verdaderas víctimas y victimarios de la realidad que hoy nos ocupa. Así, como parte del sistema judicial, considero obligatorio dicho ejercicio, siendo necesario además un compromiso de todos los que directa o indirectamente forman parte del mundo de las leyes de comportarnos como *“corporaciones, asesores, magistrados, docentes, contadores, ciudadanos etc. que cumplen con el derecho”.*

³¹ VIRGOLINI, Julio y SILVESTRONI, Mariano, “Derecho Penal Tributario”, Hammurabi, 2014, pag. 293.

Ahora sí, habré de analizar cada etapa procesal que deberá sortear la PJ en el marco de un proceso penal por la comisión de alguno de los delitos tipificados y reprimidos en el Régimen Penal Tributario y Previsional.

3. ETAPAS DEL PROCESO

3.1. Denuncia

En este primer acápite de las etapas del proceso penal analizaremos la denuncia penal de una PJ y sus implicancias. El caso de un contribuyente PJ con una CUIT determinada, en un período fiscal establecido. Ante dicho escenario, cabe interrogarse, entre otros aspectos, si la falta de precisión en la denuncia por parte de un particular puede afectar la eficacia de la noticia criminal.

El Código Procesal Penal de la Nación a través de su art. 176³² regula lo que debería ser el contenido de una denuncia penal. Lógicamente expresa que dichos requisitos deben ser cumplidos, *en cuanto fuere posible*, sin imponer la ineficacia de dicho acto por el faltante de precisión sobre alguno de los datos aportados.

Sin embargo, debemos analizar ahora la particular modalidad de las denuncias que generalmente se realizan en el marco del Régimen Penal Tributario y Previsional. En general, las mismas son realizadas por el organismo recaudador y revisten una especificidad y cantidad de datos que distan significativamente de las denuncias que realizan los particulares sobre otros delitos, e inclusive sobre delitos de índole tributaria también.

El organismo recaudador en sus denuncias suele identificar a la contribuyente denunciada con todos los datos con que cuenta en las bases informáticas a las cuales tiene acceso. Tanto cuando es una persona física como cuando es una PJ, en el último de los casos, señala la composición de las mismas, informa el nombre y apellido de su presidente o de toda aquella persona física que surgiere de sus registros. Asimismo, informa si el ente presentó alguna denuncia penal anterior contra el denunciado, si hizo uso de los beneficios de alguna moratoria y demás datos de interés que permiten identificar a la PJ y sus componentes.

Ahora bien, debemos señalar cuáles serían los elementos necesarios para identificar a la PJ.

A mi entender, bastará con la CUIT y/o la razón social, no creo que sea posible requerir que se identifique a la PJ con todos los datos de su inscripción, por ejemplo ante la Inspección General de Justicia, ya que si nos remitimos al artículo 14 mentado, el mismo nos dice: ***“una mera asociación de hecho o un ente que a pesar de no tener calidad de sujeto de derecho las normas le atribuyen condición de obligado...”***. Por lo tanto, entiendo que la ley no exige que la PJ deba encontrarse formalmente inscrita, sin embargo, ***sí debemos atenernos a la exigencia de la condición de obligada tributariamente de la misma.***

En el caso, el concepto de obligado resulta sumamente útil para el análisis que nos ocupa, nótese que no es un concepto nuevo, ya que en las causa de evasión es un requisito típico a analizar. Esto tiene su fundamento en que el sujeto activo de delito, en principio, es el obligado o sea el sujeto pasivo de la relación tributaria. En general la clasificación es: contribuyentes, sustitutos y responsables solidarios.

No obstante no debemos olvidar los tipos agravados de los artículos números 2 y 8, ambos en sus incisos “b”, de la ley 24.769, donde se intenta dar con el verdadero obligado, desplazando a las personas interpuesta a fin de ocultarlo.

³² Art. 176. - La denuncia deberá contener, en cuanto fuere posible, la relación del hecho, con las circunstancias del lugar, tiempo y modo de ejecución, y la indicación de sus partícipes, damnificados, testigos y demás elementos que puedan conducir a su comprobación y calificación legal

Por el artículo 1° de la ley 24.769 se reprime con pena de prisión al **obligado**. Al respecto, la doctrina ha sostenido que: “*La terminología del artículo 1 de la ley 24.769 al hablar de “obligado” indica que pueden ser objeto de punición por este ilícito todos los sujetos pasivos tributarios indicados por la ley 11.683³³ o por las leyes que regulan tributos nacionales en particular*”³⁴

³³ LEY 11683

ARTICULO 5° — Están obligados a pagar el tributo al Fisco en la forma y oportunidad debidas, personalmente o por medio de sus representantes legales, como responsables del cumplimiento de su deuda tributaria: los que sean contribuyentes según las leyes respectivas; sus herederos y legatarios con arreglo a las disposiciones del Código Civil, sin perjuicio, con respecto a estos últimos, de la situación prevista en el artículo 8°, inciso d). Son contribuyentes, en tanto se verifique a su respecto el hecho imponible que les atribuyen las respectivas leyes tributarias, en la medida y condiciones necesarias que éstas prevén para que surja la obligación tributaria: a) Las personas de existencia visible, capaces o incapaces según el derecho común. b) Las personas jurídicas del Código Civil y las sociedades, asociaciones y entidades a las que el derecho privado reconoce la calidad de sujetos de derecho. c) Las sociedades, asociaciones, entidades y empresas que no tengan las calidades previstas en el inciso anterior, y aún los patrimonios destinados a un fin determinado, cuando unas y otros sean considerados por las leyes tributarias como unidades económicas para la atribución del hecho imponible. d) Las sucesiones indivisas, cuando las leyes tributarias las consideren como sujetos para la atribución del hecho imponible, en las condiciones previstas en la ley respectiva. Las reparticiones centralizadas, descentralizadas o autárquicas del Estado Nacional, provincial o municipal, así como las empresas estatales y mixtas, están sujetas a los tributos (impuestos, tasas y contribuciones), regidos por esta ley y a los restantes tributos nacionales (impuestos, tasas y contribuciones), incluidos los aduaneros, estando, en consecuencia, obligadas a su pago, salvo exención expresa.

ARTICULO 6° — Están obligados a pagar el tributo al Fisco, con los recursos que administran, perciben o que disponen, como responsables del cumplimiento de la deuda tributaria de sus representados, mandantes, acreedores, titulares de los bienes administrados o en liquidación, etc., en la forma y oportunidad que rijan para aquéllos o que especialmente se fijen para tales responsables bajo pena de las sanciones de esta ley: a) El cónyuge que percibe y dispone de todos los réditos propios del otro. b) Los padres, tutores y curadores de los incapaces. c) Los síndicos y liquidadores de las quiebras, representantes de las sociedades en liquidación, los administradores legales o judiciales de las sucesiones y, a falta de éstos, el cónyuge supérstite y los herederos. d) Los directores, gerentes y demás representantes de las personas jurídicas, sociedades, asociaciones, entidades, empresas y patrimonios a que se refiere el artículo 5° en sus incisos b) y c). e) Los administradores de patrimonios, empresas o bienes que en ejercicio de sus funciones puedan determinar íntegramente la materia imponible que gravan las respectivas leyes tributarias con relación a los titulares de aquéllos y pagar el gravamen correspondiente; y, en las mismas condiciones, los mandatarios con facultad de percibir dinero. f) Los agentes de retención y los de percepción de los impuestos. Asimismo, están obligados a pagar el tributo al Fisco los responsables sustitutos, en la forma y oportunidad en que, para cada caso, se estipule en las respectivas normas de aplicación. (*Párrafo incorporado por art. 1°, punto I de la Ley N° 25.795 B.O. 17/11/2003. Vigencia: a partir del día de su publicación en el Boletín Oficial.*)

ARTICULO 7° — Las personas mencionadas en los incisos a), b) y c) del artículo anterior tienen que cumplir por cuenta de los representados y titulares de los bienes que administran o liquidan, los deberes que esta ley y las leyes impositivas imponen a los contribuyentes en general para los fines de la determinación, verificación y fiscalización de los impuestos. Las personas mencionadas en los incisos d) y e) de dicho artículo tienen que cumplir los mismos deberes que para esos fines incumben también a las personas, entidades, etc., con que ellas se vinculan. Responsables en forma personal y solidaria con los deudores

ARTICULO 8° — Responden con sus bienes propios y solidariamente con los deudores del tributo y, si los hubiere, con otros responsables del mismo gravamen, sin perjuicio de las sanciones correspondientes a las infracciones cometidas: a) Todos los responsables enumerados en los primeros CINCO (5) incisos del artículo 6° cuando, por incumplimiento de sus deberes tributarios, no abonaran oportunamente el debido tributo, si los deudores no cumplen la intimación administrativa de pago para regularizar su situación fiscal dentro del plazo fijado por el segundo párrafo del artículo 17. No existirá, sin embargo, esta responsabilidad personal y solidaria con respecto a quienes demuestren debidamente a la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS que sus representados, mandantes, etc., los han colocado en la imposibilidad de cumplir correcta y oportunamente con sus deberes fiscales. (*Inciso sustituido por Título XV art. 18 inciso 1) de la Ley N° 25.239 B.O. 31/12/1999*) En las mismas condiciones del párrafo anterior, los socios de sociedades irregulares o de hecho. También serán responsables, en su caso, los socios solidariamente responsables de acuerdo con el derecho común, respecto de las obligaciones fiscales que correspondan a las sociedades o personas jurídicas que los mismos representen o integren. (*Párrafo incorporado a continuación del inciso a) por art. 1° pto. IV de la Ley N° 26.044 B.O. 6/7/2005. Vigencia: a partir del día de su publicación en el Boletín Oficial*) b) Sin perjuicio de lo dispuesto en el inciso anterior y con carácter general, los síndicos de los concursos preventivos y de las quiebras que no hicieren las gestiones necesarias para la determinación y ulterior ingreso de los tributos adeudados por los responsables respecto de los períodos anteriores y posteriores a la apertura del concurso o auto de quiebra, según el caso; en particular, si dentro de los QUINCE (15) días corridos de aceptado el cargo en el expediente judicial, no hubieran requerido a la Administración Federal de Ingresos Públicos las constancias de las respectivas deudas tributarias, en la forma y condiciones que establezca dicho organismo. (*Inciso sustituido por art. 1° pto. V de la Ley N° 26.044 B.O. 6/7/2005. Vigencia: a partir del día de su publicación en el Boletín Oficial*) c) Los agentes de retención por el tributo que omitieron retener o que, retenido, dejaron de pagar a la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS dentro de los QUINCE (15) días siguientes a aquél en que correspondía efectuar la retención, si no acreditaren que los contribuyentes han pagado el gravamen, y sin perjuicio de la obligación solidaria que para abonarlo existe a cargo de éstos desde el vencimiento del plazo señalado; y los agentes de percepción por el tributo que dejaron de percibir o que percibido dejaron de ingresar a la ADMINISTRACION FEDERAL en la forma y tiempo que establezcan las leyes respectivas. La ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS, podrá fijar otros plazos de ingreso cuando las circunstancias lo hicieran conveniente a los fines de la recaudación o del control de la deuda. d) Los sucesores a título particular en el activo y pasivo de empresas o explotaciones que las leyes tributarias consideran como una unidad económica susceptible de generar íntegramente el hecho imponible, con relación a sus propietarios o titulares, si los contribuyentes no hubiesen cumplido la intimación administrativa de pago del tributo adeudado. La responsabilidad del adquirente, en cuanto a la deuda fiscal no determinada, caducará: 1. A los TRES (3) meses de efectuada la transferencia, si con

Sin embargo, la importancia del concepto de **obligado**, en el marco del análisis que nos ocupa, va más allá de su descripción como tal a partir de la ley 11.683. A mi criterio, cumple una doble función, por un lado denotar la requerida especial calidad del autor en el delito de evasión y por el otro, la de enmarcar a una mera asociación como una PJ pasible de ser imputada por alguno de los delitos tipificados y reprimidos por la ley 24769. Lo cual no hace más que reafirmar la presencia constante de los métodos de interpretación y del principio de realidad económica de la ley 11.683 junto a una armónica convivencia con la búsqueda de la verdad material del derecho penal.

Si el artículo 14 de la ley 24.769 no refiriese: “...*una mera asociación de hecho o un ente que a pesar de no tener calidad de sujeto de derecho las normas le atribuyen condición de obligado...*” podrían haber quedado fuera de la norma penal asociaciones que a la luz tributaria revisten calidad de sujetos pasivos de los impuestos.

Por otro lado, volviendo a los requisitos de la denuncia resulta certero recordar que, ante este tipo de delitos cuya especificidad y complejidad suele apabullar y nublar a los mismísimos operadores del derecho, pedirle a un particular que al momento de realizar una denuncia por alguno de los delitos tipificados y reprimidos en la ley 24769 describa e individualice las maniobras que pretende noticiar es no menos que irresponsable por parte de quien recibe la denuncia. De hecho, nótese que la misma ley penal tributaria brinda la posibilidad de dar intervención a la AFIP en el marco del artículo 18 cuando la denuncia fuere realizada por un particular.

Las imprecisiones al momento de la denuncia, aún en relación al **hecho** denunciado, no deben concluir sin más en un rechazo de la denuncia, en su caso:

“Será labor del juez y del fiscal apreciar si la relatividad en la descripción del hecho impide efectivamente la iniciación de la pesquisa o si, adversamente, aunque de modo deficiente, puede encauzarse la investigación para actuar en consecuencia.”³⁵

Sin embargo no podemos soslayar, como ya dijera, la diferencia entre una persona particular que intenta noticiar sobre un hecho de evasión y el ente recaudador u otros organismos que tienen conocimiento y manejo de la materia tributaria ante el escrutinio de la denuncia, en su caso se deberá requerir al denunciante, al cual podríamos llamar “calificado” que aporte y detalle con mayor precisión la noticia criminal.

antelación de QUINCE (15) días ésta hubiera sido denunciada a la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS. 2. En cualquier momento en que la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS reconozca como suficiente la solvencia del cedente con relación al tributo que pudiera adeudarse, o en que acepte la garantía que éste ofrezca a ese efecto. e) Los terceros que, aún cuando no tuvieran deberes tributarios a su cargo, faciliten por su culpa o dolo la evasión del tributo. f) Los cedentes de créditos tributarios respecto de la deuda tributaria de sus cesionarios y hasta la concurrencia del importe aplicado a la cancelación de la misma, si se impugnara la existencia o legitimidad de tales créditos y los deudores no cumplieren con la intimación administrativa de pago. g) Cualesquiera de los integrantes de una unión transitoria de empresas o de un agrupamiento de colaboración empresaria, respecto de las obligaciones tributarias generadas por el agrupamiento como tal y hasta el monto de las mismas. (Inciso incorporado por art. 1º, punto II de la [Ley N° 25.795](#) B.O. 17/11/2003. Vigencia: a partir del día de su publicación en el Boletín Oficial.) h) Los contribuyentes que por sus compras o locaciones reciban facturas o documentos equivalentes, apócrifos o no autorizados, cuando estuvieren obligados a constatar su adecuación, conforme las disposiciones del artículo sin número incorporado a continuación del artículo 33 de la presente ley. En este caso responderán por los impuestos adeudados por el emisor, emergentes de la respectiva operación y hasta el monto generado por la misma, siempre que no puedan acreditar la existencia y veracidad del hecho imponible. (Inciso incorporado por art. 1º, punto II de la [Ley N° 25.795](#) B.O. 17/11/2003. Vigencia: a partir del día de su publicación en el Boletín Oficial.)

ARTICULO 9º — Los obligados y responsables de acuerdo con las disposiciones de esta ley, lo son también por las consecuencias del hecho u omisión de sus factores, agentes o dependientes, incluyendo las sanciones y gastos consiguientes.

³⁴ Héctor Belisario VILLEGAS, “*Régimen Penal Tributario Argentino*”, Editorial Depalma, 1998, p. 274. En similar sentido, Alejandro CATANIA, ob. cit., página 94; Miguel BAJO FERNANDEZ, Silvina BACIGALUPO, “*Delitos tributarios y previsionales*”, Editorial Hammurabi, 2001, página 85; Carlos Alberto CHIARA DÍAZ, “*Ley penal tributaria y previsional N° 24.769*”. Editorial Rubinzal-Culzoni, 1997, página 252).

³⁵ Guillermo Rafael NAVARRO, Roberto Raúl DARAY, “*Código Procesal Penal de la Nación. Análisis doctrinal y Jurisprudencial*”, Tomo 2, Editorial Hammurabi S.R.L., 2013, p. 54.

Otra cuestión a analizar resulta, en el caso de que nos encontremos ante una denuncia contra una sociedad anónima por el delito de evasión, cuyo representante, directorio y socios han variado en la actualidad, es definir respecto de quienes voy a dirigir la misma.

Adelanto desde ya mi respuesta que habrá de ser un hilo conductor a lo largo de mi análisis, la denunciada es la PJ como entidad autónoma de sus componentes. En el caso de que alguna de las personas físicas en particular hubiere cometido algún delito también se lo denunciará por su propia conducta y no como componente de la persona ideal. Es más creo que es posible realizar dentro de una misma denuncia las correspondientes escisiones de conductas y responsabilidades entre la PJ y la persona física. Por lo tanto el cambio de composición no obsta ni resulta condicionante para denunciar a una PJ.

Para el caso, los actuales componentes deberán procurarse la prueba y buscaran como consideren corresponda las respuestas o la colaboración de aquellas personas que hayan formado parte de la sociedad al momento de los hechos, pero la obligación de conservar la documentación contable o la prueba que se considere pertinente es de la contribuyente, que en este caso es una PJ.

Sostener lo contrario implicaría consentir, por ejemplo, que en el caso de las personas físicas, la contribuyente imputada X argumente que es imposible que ella se pueda defender porque todo lo hizo y lo definía su contador, que la documentación la tenía él y que nunca se la devolvió. Lo dicho, que ha sido escuchado en más de una oportunidad, nos lleva a recordarle a la imputada que la responsabilidad de conservar los libros contables y la obligatoriedad de veracidad sobre las autodeclaraciones juradas es de ella. Sin olvidar además que la principal beneficiada con la maniobra de evasión también es ella.

Asimismo, tal cual surge del Régimen Penal Tributario y Previsional, también se podrá analizar la participación del contador ante el ilícito, al igual que el síndico y demás protagonistas posibles en una maniobra de evasión, pero dicho análisis será siempre en el marco de la colaboración que le puedan haber prestado a la autora del delito que sería la contribuyente.

En ambos escenarios, en el de la PJ cuyos componentes han variado a lo largo de los años y en el de la persona física que descarga su responsabilidad sobre su ex contador, la realidad que subyace es que las obligadas y responsables de la comisión del presunto delito de evasión siguen siendo ambas contribuyentes y que la investigación resulta plenamente viable sobre ambas sin soslayar ni agraviar el derecho constitucional de defensa de ninguna de ellas.

Debo aclarar, que este último análisis de precaria y simplísima dogmática penal es al sólo efecto de responder a la pregunta disparadora del principio, intentando llegar a una respuesta práctica mediante la comparación de dos escenarios similares en cuanto a las variables argumentales que pueden alegar los imputados, ya sean personas físicas o jurídicas.

A mi criterio el considerar una imposibilidad para denunciar a una PJ el hecho que su composición societaria haya cambiado, resulta un argumento no menos que endeble, el cual aceptado sin más, lleva al absurdo del caso de la persona física X, o sea, a la supresión del sujeto responsable contribuyente, sea una persona física o jurídica, desconociendo la capacidad de acción de la misma y escondiéndola detrás de quienes pueden haber participado pero perdiéndonos de vista a los verdaderos beneficiarios de la evasión. Extremo éste último utilizado en muchas oportunidades para negar **directamente** la responsabilidad penal de la PJ desde el punto de vista dogmático.

3.2 Requerimiento de Instrucción

En esta acápite deberemos analizar si se cumplen los requisitos del art. 188 del Código Procesal Penal de la Nación³⁶ con la imputación a la PJ.

“El requerimiento de instrucción será pieza continente del hecho delictivo que lo motiva.” La descripción del hecho puede o no ir acompañada de la identificación de las personas imputadas y de las pruebas que hagan a la comprobación del mismo. Sin embargo, la descripción del hecho es pieza fundamental:

“...será esencial para la eficacia del pronunciamiento, pues su omisión impedirá la legal iniciación de la instrucción, ante la imposibilidad del órgano jurisdiccional de actuar oficiosamente y desconocerse, consecuentemente, cual habrá de ser su objeto...”³⁷

Ahora bien, como adelantáramos al momento de hablar sobre los requisitos de la denuncia, debemos atenernos a las circunstancias ya mencionadas en cuanto a las características especiales de los delitos penales tributarios, extremos que debemos analizar también a la luz del estado embrionario del proceso en el que el requerimiento de instrucción es protagonista.

Tal vez la casuística que me viene a la cabeza resulta en su mayoría requerimientos de instrucción basados en denuncias realizadas por el organismo recaudador, las cuales sin dejar de evidenciar falencias o diferencias de criterios con el Ministerio Público Fiscal o con el Poder Judicial, poseen, en su mayoría, descripciones de los hechos claras y contundentes, basadas generalmente, en determinaciones de oficio o en informes finales de inspección que vienen precedidas de un procedimiento administrativo reglado cuyo análisis arroja un hecho a denunciar ya identificado, con impuestos, períodos fiscales y maniobras determinadas.

Previo a continuar debo aclarar, que lo dicho no obsta ni limita, ni al Fiscal ni al Juez a compartir sin más las conclusiones a las que arribara el organismo recaudador.

Ahora sí, continuando con mi análisis anterior, debo decir que en general las denuncias que poseen las características mencionadas, como ya se sostuviera en otros acápites, suelen no presentar falencias en cuanto a la descripción del hecho, ya sea una denuncia contra una persona física o jurídica la imputada.

El problema radica en las denuncias sobre temas penales tributarios por parte de las personas particulares, qué, aunque poseamos la figura del art. 18 de la ley 24.769, dicha medida sólo puede ser tomada una vez que la causa ya fue impulsada por el Fiscal y siempre y cuando el juez no hubiese rechazado dicho requerimiento. Por lo tanto éste artículo no resulta una herramienta apta para esta incipiente etapa procesal.

Creo que sobre estas deficiencias una posibilidad de subsanación surgiría a través de la realización de Investigaciones Preliminares por parte de las Procuradurías especializadas del Ministerio Público Fiscal, las cuales podrían colaborar en la tecnicidad requerida en este tipo de investigaciones desde su génesis. Aportando y colaborando con el

³⁶Art. 188. - El agente fiscal requerirá al juez competente la instrucción, cuando la denuncia de un delito de acción pública se formule directamente ante el magistrado o la policía y las fuerzas de seguridad, y aquél no decidiera hacer uso de la facultad que le acuerda el primer párrafo del artículo 196.

En los casos en que la denuncia de un delito de acción pública fuera receptada directamente por el agente fiscal o éste promoviera la acción penal de oficio, si el juez de instrucción, conforme a lo establecido en el segundo párrafo del artículo 196, decidiera tomar a su cargo la investigación, el agente fiscal deberá así requerirla.

El requerimiento de instrucción contendrá:

1°) Las condiciones personales del imputado, o, si se ignoraren, las señas o datos que mejor puedan darlo a conocer.

2°) La relación circunstanciada del hecho con indicación, si fuere posible, del lugar, tiempo y modo de ejecución.

3°) La indicación de las diligencias útiles a la averiguación de la verdad.

³⁷ Guillermo Rafael NAVARRO, Roberto Raúl DARAY, *“Código Procesal Penal de la Nación. Análisis doctrinal y Jurisprudencial”*, Tomo 2, Editorial Hammurabi S.R.L., 2013, p. 133.

denunciante particular en la viabilidad o no del hecho significado como presunto delito, para luego arribar, en su caso, a una denuncia penal consistente.

Ahora bien, en cuanto a los requisitos de identificación de las condiciones personales del imputado, creo que no habría problema en identificar a la PJ con su razón social, su CUIT, su domicilio, etc., más cuando, como ya dijéramos, ni siquiera es requisito para su validez del requerimiento de instrucción la identificación del imputado, que en la mayoría de los casos suele describirse en forma genérica como: “*serán responsables todos aquellos que del devenir de la investigación surjan como autores o partícipes del delito*”. Mientras que, respecto a la sugerencia al Juez de las diligencias de interés, nada varía respecto de un requerimiento de instrucción fiscal cuya imputada sería una persona física.

Es más, se debe aclarar que en el mismo requerimiento se podría estar imputando a la PJ por su intervención en el delito de evasión como así también a una persona física cuya participación también se hubiese denunciado. Cada una de ellas puede ser imputada en forma independiente por los hechos que a cada una le sean reprochados.

3.3. Etapa de investigación. Instrucción

Surgen variados interrogantes al momento de plantear hipotéticamente la infinidad de cuestiones que se presentan a diario en el trámite de una causa penal con las características que venimos señalando. Desde quienes serían los encargados de elegir al abogado defensor, o sea, qué órgano de decisión lo designará, hasta que sucede con dicha decisión si la composición ha variado desde el período presuntamente evadido a la fecha donde deben ejercer su defensa. Es más, cabría darles el trato de terceros interesados a los actuales componentes del órgano de decisión³⁸ en una causa donde se investigue un delito que se imputara temporalmente a una composición anterior. En igual sentido, los actuales componentes del órgano de decisión podrían presentarse como parte querellante en una causa donde se investigue un hecho que temporalmente correspondiera a una composición diferente.

Intentaré dar respuesta a todas estas preguntas así como a muchas más que habrán de surgir. Iniciaré dicho camino por aquellas que poseen un desarrollo normativo y jurisprudencial del cual puedo nutrir mi respuesta, circunstancia que no sucede en demasía en el tema que me he propuesto desarrollar a lo largo del trabajo integrador.

En cuanto a la figura de querellante, debemos citar en primer término al artículo 23 de la ley 24.769, en cuanto refiere:

“El organismo recaudador podrá asumir, en el proceso penal, la función de querellante particular a través de funcionarios designados para que asuman su representación.”

Ahora bien, esta posibilidad dada al organismo recaudador por la ley 24.769, se complementa con la jurisprudencia que considera que la evasión tributaria no afecta a un particular (CNPE, Sala B, JPBA, 125-163-309). Y, menos aún, al socio de la empresa denunciada (CNCP, Sala 1, JPBA, 128-99-202).

Por lo tanto, podríamos entender hasta aquí que el único ente que posee legitimación activa para constituirse en parte querellante ante el delito de evasión sería el organismo recaudador.

³⁸ Código Procesal Penal de la Nación, art. 131. - El tribunal ordenará la expedición de copias e informes, siempre que fueren solicitados por una autoridad pública o por particulares que acrediten legítimo interés en obtenerlos.

Sin embargo, no es así, respecto de causas en las cuales se imputaban algunas de las figuras del Régimen Penal Tributario y Previsional ha habido fallos de la Cámara Nacional en lo Penal Económico donde por la posibilidad de eventuales perjuicios a los derechos de la previsión social del pretense querellante,³⁹ así como en el caso que las consecuencias perjudiciales de la maniobra denunciada pudiesen ser múltiples y de variada índole⁴⁰, fueron aceptados como querellantes particulares, en un caso el damnificado del delito previsional y en el otro la sociedad denunciada.

En igual sentido, en el ámbito del derecho aduanero, en una causa en la cual se investigaba la posible comisión de una pluralidad de delitos, se determinó:

*“Corresponde hacer lugar a la solicitud de ser tenido por parte querellante al representante de la sociedad de responsabilidad limitada puesto que, si bien en principio la legitimidad para ser tenido por parte querellante que surge de la lesión de un bien jurídico protegido por la ley, como regla general, corresponde al titular del derecho violado, es decir, al particular ofendido por aquel delito, circunstancia que no concurre en este caso en el pretense querellante con relación al delito de contrabando, dado que no se protege un interés patrimonial individual sino que se tutelan intereses supraindividuales, no puede soslayarse que, aún si se trata de un hecho único, existe la posibilidad de que resulten afectados diversos tipos penales y, en el caso, aquella múltiple afectación se vincularía con el delito de contrabando y con el delito de administración fraudulenta y, en ese contexto, la sociedad resultaría particularmente ofendida por el delito contra la propiedad aludido.”*⁴¹

Por otro lado, en cuanto a si un socio actual o anterior puede considerarse particular damnificado ante la denuncia por el delito de evasión que recae sobre la sociedad en la que participó o participa, una vez más debemos recordar que consideramos a la PJ una entidad que trasciende a sus socios por lo que mal puede considerarse alguno de ellos ajeno o defraudado por alguna composición anterior o posterior, ya que, en nuestro rigorismo analítico nada ha variado en dicho sujeto ideal en cuanto a su responsabilidad penal como PJ, hayan variado o no sus componentes .

Por lo tanto la persona ideal posee una identidad y un accionar mas allá de su composición, o sea, además de no poseer, en principio, legitimación activa para ser querellante, la imputada es la PJ en sí, más allá de que los actuales componentes hubiesen formado parte de la misma al momento de la comisión del ilícito.

Ahora, en cuanto a quien designará el abogado defensor, o quien podrá pedir copias de la causa y demás tramites simples del transcurso del proceso, más allá que al momento de hablar de la declaración de indagatoria se desarrollará en forma particular, debemos aclarar que consideramos que la persona que deberá nombrar abogado defensor será el representante de la sociedad, en el caso de una sociedad anónima será el Presidente.

El Presidente deberá nombrar abogado defensor, quien, en caso de que sea vía poder, deberá obtener un poder especial para defender a la sociedad en la causa penal. Entiendo que debe ser un poder especial teniendo en cuenta la importancia de la designación al letrado, quien ya no va a representarlo en la realización de los trámites ordinarios de la actividad del ente sino que lo representará en causa penal propia.

Lo que pretendo resaltar es que, ya sea mediante poder general o poder especial, deberá señalarse claramente que dicho letrado defenderá a la PJ en causa penal propia a fin de salvaguardar el derecho de defensa de la imputada entidad.

Por otro lado, debemos determinar que sucede si sobreviene la muerte o la incapacidad de las personas físicas representantes o de parte del directorio de la PJ al

³⁹ CNPE, Sala A, Reg. 523/2012- 05.09.2012 – “RAELE, JULIO VICENTE Y OTROS S/INFR. 24.769, Incidente de Apelación efectuado por Segundo Pantaleon Córdoba”

⁴⁰ CNPE, Sala A, Reg.297/2013 – 30.05.2013 – CENTENO LEONARDO S/ INF. LEY 24769, Incidente de Apelación.

⁴¹ CNPE, Sala B, Reg. 173/2007 - 04.04.2007 - HORIZONTE INTERNACIONAL - GARAC, IVAN JOSE s/Contrabando, incidente de apelación interpuesto por el Dr. Gustavo Zunino, apoderado de "ALPHARMA DE ARGENTINA S.R.L."

momento del hecho imputado o sí, desde el momento mismo de la denuncia ya se encontraran fallecidos.

Entiendo que, tal cual ya sostuviera, si dotamos a la PJ de una comportamiento normado determinado, propio de ella como sujeto de la sociedad pasible de cometer delitos, no creo que debamos ligar el proceso penal, sin más, a la conformación temporal del directorio o a su presidente, o a ninguna persona física, en tanto las normas y comportamientos esperados del ente ideal se encuentran por encima de quienes la compongan. Por lo tanto, quien en el momento de la imputación a la PJ esté cumpliendo el papel de representante o vos de la misma será quien ejerza aquellos actos necesarios en la instrucción.

Ahora, si esta persona física además se encuentra imputada personalmente en el marco de la misma causa, deberá ejercer su defensa cómo se da regularmente en la actualidad y, por otro lado, en orden a los hechos imputados a la PJ, deberá el organismo de decisión en el seno de la misma nombrar una persona física que haga de vos de la sociedad encartada. Ambos imputados, la sociedad y la persona física, deberán tener sus correspondientes defensas técnicas y se deberá velar por el cumplimiento de todas las garantías procesales que correspondan.

Creo que éste debería ser el tratamiento de la PJ en el trámite de la causa, ya que para continuar con la lógica que intentamos desarrollar a lo largo del trabajo la PJ debe estar por sobre su composición de personas físicas ya que es un ente ideal que posee, para algunos, una “*culpabilidad propia*”, la cual podemos entender: como una falaz cultura corporativa, por imprudencia y descuidos de la misma o por la falta de previsión en sus políticas empresariales de medidas que conlleven a prevenir el delito.⁴²

Sobre este aspecto, Vidal Albarracín en su libro sobre Delitos Aduaneros, exige una relación entre el ente ideal y la persona física, refiriéndolo así:

“...para que pueda atribuirse responsabilidad penal a una persona jurídica, se debe recurrir a una doble valoración, sustancial y procesal. Con respecto a la primera, debe verificarse a priori la posible vinculación de un delito y la responsabilidad prima facie del sujeto individual, constatando la relación de vinculación con el ente ideal. Una vez corroborado este primer nivel, corresponde adentrarse de lleno en la responsabilidad del ente, sin olvidar que la persona jurídica no puede responder por cualquier hecho delictivo que tenga lugar dentro de la misma, sino sólo por aquellos que tengan una relación funcional con la actividad o giro que despliegan, es decir, que debe existir relación relevante entre el comportamiento antijurídico y la violación a los deberes y obligaciones concretos del órgano o de los representantes....Estimamos que, aun cuando la responsabilidad de la empresa es independiente, necesita de algún nexo causal en la imputación con el autor físico; por ello, la instrucción necesita previamente el estado de sospecha de éste para extenderlo a la persona jurídica.”⁴³

A mi entender, es la sociedad la que acciona mediante la actividad de una persona física, por lo tanto no creo que resulte condicionante para dotarla de responsabilidad penal el nexo causal con el hecho perpetrado por la persona física. Sí creo necesaria la identificación de aquel nexo, en tanto la reconstrucción histórica de lo sucedido, al sólo efecto de confirmar la autoría de la PJ, por ejemplo, reconstruir que quien presentara las declaraciones juradas engañosas era una persona parte de la firma, pero al sólo efecto del entendimiento del transcurrir de los hechos imputados y no como condición para atribuir responsabilidad alguna y siempre que quien realizara el hecho lo hiciese dentro del marco regulatorio de la propia sociedad.

⁴² Klaus TIEDEMANN, in Neue Juristische Wochenschrift (NJW), 1988, p. 1170 y ss.perso.unifr.ch/derechopenal/assets/files/anuario/an_1996_07.pdf

⁴³H.G. VIDAL ALBARACÍN, "Delitos Aduaneros", Mario A. Viera Editor, Buenos Aires, 2010, pag. 505/506.

La palabra responsabilidad posee dos lecturas, una la que tiene que ver con la realización de un determinado hecho y la otra con quien es el titular de las consecuencias de ese hecho. Ante ello, puede no ser la misma persona que realizara el hecho el responsable de las consecuencias del mismo.

“Es decir, nada impide que se opte por establecer parámetros diversos a los de la responsabilidad subjetiva para atribuir responsabilidad jurídica.”⁴⁴

Por otro lado, concuerdo con el maestro Vidal Albarracín en que hubiese sido mejor si en el código aduanero se reprimiera el accionar de las entidades en vez de desprenderse las sanciones a aplicar.

A modo ejemplificativo, habré de analizar una de las maniobras más simples y habituales dentro de una empresa que evade impuestos, la compra de facturas apócrifas para respaldar erogaciones marginales (ej. pago de un soborno) y/o equilibrar el circuito de fondos de las ventas y compras marginales o “en negro”.

La imputación por evasión mediante esta metodología, consisten en que, una vez determinada la inexistencia de las operaciones o la incapacidad de los proveedores señalados como libradores de dichos instrumentos etc., ya se podrían impugnar los gastos y considerar como evadido el impuesto a las Salidas no Documentadas así como los correspondientes ajustes en IVA y Ganancias.

Lo dicho precedentemente podría serle imputado a la empresa hipotética SFM S.A. en carácter de contribuyente de los impuestos mencionados por los períodos fiscales determinados, sin demasiadas complicaciones.

Ahora bien, si además, logramos determinar qué persona física fue la que contactó a los proveedores de las facturas apócrifas, o quienes aportaron algún elemento necesario para la comisión del delito, podríamos estar ante responsabilidades individuales a raíz de las participaciones en el delito cometido por la sociedad, pero en ningún modo, necesitaría identificar un nexo causal entre el accionar de la persona física y la jurídica. Ya que, si del balance o de las bases de datos a las que accede el fisco surge la utilización de la factura apócrifa por parte de la contribuyente (ya sea como crédito fiscal ante el Impuesto al Valor Agregado o como instrumento respaldatorio de un gasto ante el Impuesto a las Ganancias) y la suma determinada como evadida mediante esta maniobra cumple con la condición objetiva de punibilidad de la ley 24.769, no veo impedimento alguno para realizar una imputación por evasión impositiva a la PJ.

Por lo tanto, entiendo la necesidad de delimitar la participación de la persona física para reconstruir lo sucedido, pero no como disparadora de una responsabilidad penal que ya poseía.

En este sentido, podemos citar el fallo de la CPECON. Sala 1, Reg. 375/1989 - 13.12.1989, **“LOUSSINIAN, EDUARDO s/Contrabando”** de los Jueces Riggi y Oyuela en la causa n° 28490 (Fallo publicado en:JPBA-73, F. 9972-9) en cuanto resolvió:

“...La responsabilidad de la sociedad es independiente de la de la persona individual que como tal puede actuar accidental y temporariamente como órgano de aquella, ya que reemplazada por otra persona física como órgano societario y aún desapareciendo la persona física, la sociedad y por tanto su voluntad, sigue expresándose a través de sus órganos que la representan, de modo tal que puede acarrearle su responsabilidad penal....

...La polémica teórico-doctrinaria en torno a si las personas jurídicas pueden ser responsabilizadas en causa criminal, ha sido superada en los hechos por la ley y la jurisprudencia,

⁴⁴ Osvaldo, ARTAZA VARELA, “La empresa como sujeto de imputación responsabilidad penal, Fundamentos y límites”, Marcial Pons, 2013, pag. 29.

pues ambas han terminado por admitir que la persona jurídica puede padecer multas y otras sanciones por hechos de naturaleza penal, como consecuencia del accionar de sus órganos, lo que permite concluir que puede sancionarse con pena a la persona jurídica, aunque no se haya aplicado pena a una persona física, si se demuestra la existencia del ilícito y que el mismo fué llevado a cabo por uno o dos de los integrantes de ella, en ciertas condiciones y formas que permitan atribuírselo a la persona ideal...

...Si se encuentra acreditado en principio, la materialidad de los hechos reprochados constitutivos " prima facie" del delito de contrabando y la actuación de la firma por intermedio de sus órganos y en beneficio de la entidad, habida cuenta que la empresa procesada debía actuar inequívocamente a través de sus órganos, los hechos presuntamente ilícitos reflejan la política de la persona jurídica...

...Teniendo en cuenta que la empresa ha sido oportunamente indagada por los hechos que le imputan a través de sus representantes legales, estando representada durante todo el curso del proceso por sus legítimos representantes, gozando de la debida asistencia letrada no hay motivo alguno para no continuar con el trámite de la causa respecto de la firma, ya que resulta factible y objetivamente escindible en la actividad presuntamente ilícita cumplida, la responsabilidad de la empresa como tal, de la responsabilidad personal de la persona física que la pudiera haber representado en alguno de los hechos..."

En consonancia, nuevamente vamos a citar el fallo Peugeot⁴⁵, aquí sólo en lo que en este acápite nos ocupa, en tanto surge:

"... Corresponde admitir la responsabilidad de las personas jurídicas cuando los hechos habrían sido cometidos por sus dependientes o representantes en beneficio de la entidad, toda vez que así corresponde en materia de contrabando con motivo de las particulares sanciones previstas en el ordenamiento penal aduanero..."

... Los entes ideales tienen responsabilidad penal, y no constituye requisito previo la sanción de la persona física, si se demuestra la existencia del ilícito - en el caso, contrabando - y que el mismo se produjo en nombre de la persona jurídica...

...El argumento por medio del cual el reconocimiento de capacidad penal de las personas jurídicas afecta el principio de personalidad, so pretexto de que la sanción alcanza a inocentes, es decir a socios que no tuvieron intervención en la comisión del hecho - en el caso, contrabando - no tiene en cuenta que la pena recae sobre la sociedad, pues la que sí tiene reconocida capacidad penal es una persona distinta de los individuos que la componen, de la misma forma como operan las sanciones civiles o administrativas...

...La excepción de falta de acción fundada en la ausencia de delito sólo es viable cuando surge en forma manifiesta la falta de adecuación típica del hecho incriminado..."

Aduna a lo dicho, el fallo de la Cámara en lo Penal Económico, Sala B, en los autos **"MARENGHI, ALFREDO - SEVELC ARGENTINA S.A. s/Contrabando, incidente de falta de acción"** de fecha 06 de junio de 2000, donde se rechaza el planteo de nulidad y se confirma el rechazo de la excepción por falta de acción deducida por la firma, el cual además aporta las siguientes conclusiones:

*"...En el caso, no puede prosperar el argumento de la defensa en cuanto a que las garantías previstas por el art. 18 de la Constitución Nacional y las contenidas en los pactos internacionales a que se hace referencia por el art. 75, inc. 22, se encuentran exclusivamente dirigidas hacia las personas físicas, hacia los seres humanos, pues debe resaltarse que aquella invocación resulta contradictoria con el hecho que, precisamente por aplicación de **la garantía del derecho de defensa en juicio de la empresa en cuestión, los letrados que promovieron el incidente intervienen en el proceso en calidad de abogados defensores de aquella persona de existencia ideal, deduciendo excepciones e invocando aquella misma garantía para que la empresa fuese notificada de la existencia del proceso y para que aquélla pudiera brindar explicaciones y proponer pruebas...***

...La transformación que hubiese tenido la empresa imputada hasta la actualidad no puede considerarse óbice, ni para la posibilidad de enjuiciamiento del ente ideal, ni para la

⁴⁵ Ídem cita 5.

eventual aplicación de la pena, pues "La naturaleza propia de las sociedades comerciales y su actuar en las actividades económicas, revela la posibilidad de transformaciones diversas por voluntad de las personas físicas, algunas de las cuales producen, en los hechos, la disolución, o sea, la no subsistencia con la misma personalidad jurídica"; una interpretación contraria tornaría sumamente fácil eludir la responsabilidad penal en las personas jurídicas, porque bastaría que las personas físicas provocaran por su propia voluntad y conforme a las facultades que le otorga la ley comercial, la disolución de la sociedad, para impedir el ejercicio, por parte del Estado, de su pretensión punitiva..."

Hasta aquí algunos de los cuestionamientos que pueden presentarse a lo largo de la instrucción, ahora bien, habiendo concluido como posible el devenir de la misma, nos encontramos con que el Juez interviniente considera que hay suficiente prueba reunida para imputarle a la PJ los hechos reprochados y entiende que es momento que la misma ejerza su defensa en dicho sentido....

3.4. Indagatoria⁴⁶

En este apartado veremos cómo se desarrollará materialmente la indagatoria a la PJ imputada del delito de evasión, quien será la persona que efectivamente declarará. Qué sucederá con las variaciones societarias a lo largo del tiempo y con qué instrumentos cuenta la PJ para ejercer su defensa.

En primer lugar debo aclarar que creo que nos encontramos ante el acto procesal que más objeciones reviste, en cuanto a la viabilidad de llevar adelante un proceso penal contra una persona ideal, la declaración indagatoria.⁴⁷ Acto de defensa por excelencia del imputado al cual se llega luego de que el Juez de la instrucción considera

⁴⁶**Código Procesal Penal de la Nación Art. 294.** - Cuando hubiere motivo bastante para sospechar que una persona ha participado en la comisión de un delito, el juez procederá a interrogarla; si estuviere detenida, inmediatamente, o a más tardar en el término de veinticuatro (24) horas desde su detención. Este término podrá prorrogarse por otro tanto cuando el magistrado no hubiere podido recibir la declaración, o cuando lo pidiere el imputado para designar defensor. **Art. 295.** - A la declaración del imputado sólo podrán asistir su defensor, y el ministerio fiscal. El imputado será informado de este derecho antes de comenzar con su declaración. **Art. 296.** - El imputado podrá abstenerse de declarar. En ningún caso se le requerirá juramento o promesa de decir verdad ni se ejercerá contra él coacción o amenaza ni medio alguno para obligarlo, inducirlo o determinarlo a declarar contra su voluntad ni se le harán cargos o reconvenções tendientes a obtener su confesión. La inobservancia de este precepto hará nulo el acto, sin perjuicio de la responsabilidad penal o disciplinaria que corresponda. **Art. 297.** - Después de proceder a lo dispuesto en los artículos 107, 197, 295 y 296, el juez invitará al imputado a dar su nombre, apellido, sobrenombre o apodo, si lo tuviere; edad, estado civil, profesión, nacionalidad, lugar de nacimiento, domicilios principales, lugares de residencia anterior y condiciones de vida; si sabe leer y escribir; nombre, estado civil y profesión de los padres; si ha sido procesado y, en su caso, por qué causa, por qué tribunal, qué sentencia recayó y si ella fue cumplida. **Art. 298.** - Terminado el interrogatorio de identificación, el juez informará detalladamente al imputado cuál es el hecho que se le atribuye, cuáles son las pruebas existentes en su contra y que puede abstenerse de declarar, sin que su silencio implique una presunción de culpabilidad. Si el imputado se negare a declarar, ello se hará constar en el acta. Si rehusare suscribirla, se consignará el motivo. **Art. 299.** - Si el imputado no se opusiere a declarar, el juez lo invitará a manifestar cuanto tenga por conveniente en descargo o aclaración de los hechos y a indicar las pruebas que estime oportunas. Salvo que aquél prefiera dictar su declaración, se le hará constar fielmente; en lo posible, con sus mismas palabras. Después de esto el juez podrá formular al indagado las preguntas que estime convenientes, en forma clara y precisa, nunca capciosa o sugestiva. El declarante podrá dictar las respuestas, que no serán instadas perentoriamente. El ministerio fiscal y los defensores tendrán los deberes y facultades que les acuerdan los artículos 198 y 203. Si por la duración del acto se notaren signos de fatiga o falta de serenidad en el imputado, la declaración será suspendida hasta que ellos desaparezcan. **Art. 300.** - Antes de terminarse la declaración indagatoria, o después de haberse negado el imputado a prestarla, el juez le informará las disposiciones legales sobre libertad provisional. **Art. 301.** - Concluida la indagatoria, el acta será leída en voz alta por el secretario, bajo pena de nulidad, y de ello se hará mención, sin perjuicio de que también la lean el imputado y su defensor. Cuando el declarante quiera concluir o enmendar algo, sus manifestaciones serán consignadas sin alterar lo escrito. El acta será suscripta por todos los presentes. Si alguno de ellos no pudiere o no quisiere hacerlo, esto se hará constar y no afectará la validez de aquélla. Al imputado le asiste el derecho de rubricar todas las fojas de su declaración, por sí o por su defensor. **Art. 302.** - Cuando hubieren varios imputados en la misma causa, las indagatorias se recibirán separadamente, evitándose que se comuniquen antes de que todos hayan declarado. **Art. 303.** - El imputado podrá declarar cuantas veces quiera, siempre que su declaración sea pertinente y no aparezca sólo como un procedimiento dilatorio o perturbador. Asimismo, el juez podrá disponer que amplíe aquélla, siempre que lo considere necesario. **Art. 304.** - El juez deberá investigar todos los hechos y circunstancias pertinentes y útiles a que se hubiere referido el imputado. **Art. 305.** - Recibida la indagatoria, el juez remitirá a la oficina respectiva los datos personales del imputado y ordenará que se proceda a su identificación

⁴⁷ Juan DE CESARIS, "Responsabilidad Penal de las Personas Jurídicas", L.L. 2009- C-823.

reunidos los elementos que presumen su participación en el delito como para requerirle que realice su descargo en tal sentido.

*“La indagatoria o declaración del imputado constituye su primera oportunidad de defensa, voluntaria y personal, en el proceso penal, en orden a las imputaciones que se le dirigen. Más adelante tendrá otra, al responder la requisitoria de elevación a juicio (véase el art. 349). Finalmente, gozará de una última, ya en el juicio, durante la propia audiencia de debate.”*⁴⁸

Luego de este escueto introito al sólo efecto de demostrar la importancia del acto procesal en análisis, vamos a intentar dar respuesta a quien sería la persona física que debería declarar ante el llamado a indagatoria a la PJ, para el caso de una sociedad anónima.

A tal fin, nos remitiremos a la ley n° 19550 de sociedades comerciales dictada en 1972, la cual sufriera varias reformas, tal vez la más sustancial la de la ley 22903 de 1982.

De dicha norma surge que las sociedades poseen carácter contractual y que ostentan personalidad jurídica como sujeto de derecho. Para el caso de las sociedades anónimas, las mismas se encuentran reguladas en el marco de la ley nombrada en lo que va de los artículos 163 a 312. Las mismas poseen un capital social representado en acciones y los socios limitan su responsabilidad a las acciones suscriptas.

Ahora sí, en cuanto al gobierno de la sociedad anónima, el mismo es ejercido por la asamblea de accionistas, mientras que la administración está a cargo del directorio y **la representación del ente se encuentra en manos de su presidente**. Por último la fiscalización pertenece a la sindicatura o al consejo de vigilancia.

En lo que aquí nos ocupa vamos a focalizarnos en la figura del presidente de la sociedad anónima quien es el que ejerce la representación de la misma y obliga a ésta por todos sus actos, en tanto no sean notoriamente extraños al objeto social. Cabe aclarar que en las demás figuras societarias la representación está a cargo del órgano administrador, en la sociedad anónima el órgano administrador es el directorio, pero la representación está en cabeza del presidente. Obviamente los administradores y representantes de las sociedades deben obrar con lealtad y con la diligencia de un buen hombre de negocios y en caso de no cumplir con dicho mandato serán responsables solidariamente por los daños y perjuicios resultantes de su acción u omisión.

Por otro lado, teniendo en cuenta el análisis a realizar, no debemos olvidar al directorio quien es el administrador de la sociedad, gestiona la misma, a su vez es el encargado de cumplir con las decisiones de la asamblea. Nótese particularmente, que el directorio tiene la facultad y obligación de convocar a la asamblea y presentar el balance.

No podemos olvidar tampoco, a aquellas personas que sin estar nombrados como directores ejercen la actividad de administrar la sociedad, sobre ellos, al igual que ante cualquier otro imputado se habrá de estar a la prueba recolectada, o sea, se deberá evaluar cual fue su participación como administrador en el hecho que nos ocupa. Cabe aclarar una vez más que la calidad especial del autor del delito de evasión como obligado recae sobre la contribuyente PJ, no sobre las personas físicas que pueden haber colaborado con ella.

En cuanto al Presidente por expreso mandato del art. 268 de la ley 19550 la representación de la sociedad está en manos del nombrado y es quien actúa, **no por poder o como mandatario del ente sino en lugar de éste por lo que con su sola acreditación del cargo ya puede actuar como la sociedad misma**.

Como bien señala la Dra. Carolina Robiglio:

⁴⁸ Guillermo Rafael NAVARRO, Roberto Raúl DARAY, “Código Procesal Penal de la Nación. Análisis doctrinal y Jurisprudencial”, Tomo 2, Editorial Hammurabi S.R.L., 2013, p. 471.

*"La representación de la sociedad se relaciona con la vinculación de la compañía con terceros y los actos del representante que no sean notoriamente extraños al objeto social, la obligan de conformidad con lo establecido en el art. 58 de la ley 19.550..... Como síntesis, ha de destacarse que el presidente es el órgano de representación de la sociedad, por lo que sólo puede declarar la voluntad de esta, pero no establecer su contenido, que es atribución del órgano de administración, es decir, del directorio."*⁴⁹

Respecto de este tema los autores Navarro y Daray, hacen un análisis sobre quienes serían las personas físicas que deberían prestar efectivamente la declaración indagatoria según el tipo de sociedad que sea, a tal fin traen a colación los dos plenarios dictados por la Cámara Nacional en lo Penal Económico: "Serur"⁵⁰ y "Metrón S.R.L." ⁵¹ mediante los cuales se interpretó en forma analógica la ley procesal para poder permitirles su defensa.

"Serur" Sociedades colectivas y sociedades de hecho:

1) Cuando el contrato social de la sociedad colectiva regular, ponga en cabeza de dos socios, indistintamente, la administración e la sociedad, requiriendo su firma conjunta para obligarla, deben ambos socios comparecer a prestar declaración indagatoria. En el caso que la administración esté a cargo de más de dos socios y se requiera, igualmente, la firma conjunta de dos para obligarla, la comparecencia para satisfacer el referido acto formal debe ser igualmente de dos socios, número este requerido para representarla ante terceros. 2) Cuando el contrato de la sociedad colectiva regular establezca que el uso de la firma social y la facultad de obrar corresponda por igual a todos los socios, puede ser llamado a prestar declaración indagatoria cualquiera de ellos, siempre y cuando no habiendo resultado excluido, expresamente de contratar en nombre de la sociedad, forme parte de la razón social o tenga el uso de la firma social. 3) Cuando el convenio de constitución de una sociedad irregular o de hecho ponga a cargo de uno a o más socios la administración de la misma, la declaración indagatoria deberá ser prestada por dichos órganos de representación. 4) Cuando la sociedad de hecho no prevea la existencia de un órgano de administrador o representante de ella, o cuando la facultad de obrar en nombre de la sociedad corresponda a cualquier socio, o cuando nada se diga expresamente al respecto, puede comparecer a prestar declaración indagatoria cualquiera de sus miembros."

Metrón S.R.L. Sociedades de Responsabilidad Limitada

"Si en el contrato de la sociedad de responsabilidad limitada se hubiera establecido que la dirección y administración de los bienes sociales estará a cargo indistintamente, de dos o más gerentes, pero que para obligar a la sociedad se requiere la firma conjunta de todos ellos o cuando menos de dos de ellos, la declaración indagatoria debe ser recibida a todos los gerentes de la sociedad o dos de ellos, según lo que al respecto establezca el contrato social."

Hasta aquí enumeramos quienes serían las personas, según el cargo que ocupan en las asociaciones, que deberían concurrir a prestar declaración indagatoria según el tipo de sociedad y según sus propios contratos sociales.

Cabe recordar de la doctrina del plenario "Serur" que: *"aún cuando pudiera afirmarse que el instituto previsto en el art. 294 y ss.... fue concebido únicamente para regular la declaración de las personas de existencia visible en el proceso penal, evidentemente esas normas son las únicas que pueden regular el acto cuando se trate de entes ideales, pues así corresponde conforme lo expuesto... por integración homogénea en sentido estricto, habida cuenta que sólo así se satisface acabadamente el derecho de defensa en juicio."*

Sobre el mismo tema, el autor Vidal Albarracín también nos ilustra al desarrollar el análisis que nos ocupa, y tal cual venimos sosteniendo a fin de dotar de las garantías constitucionales inherentes al proceso penal a la PJ al momento de prestar

⁴⁹ Carolina L. I. ROBIGLIO, "La Autoría en los Delitos Tributarios", AD-HOC, Buenos Aires, 2004, p. 211.

⁵⁰ LL, 131-134 y ED, 23-193

⁵¹ JA, 1968-IV-274, LL, 130-245 y ED, 21-804

declaración indagatoria se fue dando una construcción jurisprudencial sobre el tema, de la cual hoy hacemos uso para definir en cada caso en particular quién es el que debe prestar declaración indagatoria en nombre de la PJ.

“Al otorgarles esta legitimación sustancial pasiva, se respetan las exigencias del derecho de defensa, del derecho a ser informado de la acusación formulada y del derecho a la presunción de inocencia, contemplados en el art. 18 de nuestra Const. Nacional, los que se ven satisfechos ya con la primera comparecencia ante la autoridad judicial a prestar declaración indagatoria.”⁵²

Para contestar quién es en particular la persona que deberá presentarse en el acto de la indagatoria, el nombrado autor analiza el art. 255 de la ley 19.550 y concluye que quien debe concurrir es el presidente del directorio, y si por un tema de organización interna no hay presidente, quien tenga representación y autoridad similar a la de uno.

Asimismo, en cuanto a la indelegabilidad⁵³ de la diligencia procesal, considera:

“...si bien es cierto que por tratarse la indagatoria de un acto personalísimo e indelegable no cabe el apoderamiento, tal prohibición es absoluta respecto de las personas físicas, mas no con relación a las jurídicas, que obran a través de sus órganos o representantes. Por ello, no se trata de aceptar un simple apoderado judicial, por amplio que sea su poder, sino un gerente facultado por el estatuto a representar a la sociedad en dicho acto, con facultades para comprometerla y ejercer actos de disposición.”⁵⁴

Hasta aquí analizamos quienes serían las personas físicas que deberían presentarse a declarar ante distintas hipótesis, ahora pasaremos a ver por ejemplo que sucede en cuanto a los requisitos de identificación del imputado en el marco del acto de la declaración indagatoria. En este sentido, no veo objeción alguna a que una vez identificada la persona física, se proceda a individualizar a la persona de existencia ideal. A través de sus datos personales también, a saber, razón social, CUIT, domicilio fiscal, domicilio legal, fecha de inicio de actividades, fecha de creación de la sociedad, actividad declarada, antecedentes comerciales y legales, etc. Datos todos ellos comprobables a través de los correspondientes chequeos con bases de datos oficiales, al igual que con una persona física.

Otro de los temas a analizar resulta ser las posibles variaciones en la composición de los órganos de decisión de la PJ, por ejemplo, muerte del presidente, o incapacidad sobreviniente del mismo. Ante esta situación debemos plantear dos situaciones distintas, una que tiene que ver con la responsabilidad que les puede caber a esas personas físicas como tales en la comisión del delito, y otra, muy distinta, es la autoría del delito en cabeza de la PJ.

Si el presidente fallecido estaba siendo investigado por la participación personal que le cabía al mismo en el marco de un proceso penal instruido a raíz de la comisión del delito de evasión, en su caso, se extinguirá la acción respecto de él, pero nada tiene que ver con la acción que se prosigue contra la empresa.

La autoría de la que hablamos es la de la PJ, sin perjuicio de la responsabilidad individual o personal que pueda corresponderle a los miembros que hayan intervenido en la comisión del delito investigado, extremos que se analizaran conforme las reglas generales de la participación criminal. En este sentido cabe traer a colación el fallo “Comaltex C.A.T. s/contrabando” en tanto entiende a la PJ como un sujeto de derecho

⁵² H.G. VIDAL ALBARACÍN, "Delitos Aduaneros", Mario A. Viera Editor, Buenos Aires, 2010, p. 565.

⁵³ CNPE, Sala II, 1962, in re, “Leiró, Germán y otra”, LL, t. 1109, p. 684 y CNCP, Sala III, causa 3871, “Inversora Kilmy S.A. s/recurso de casación”, 4/12/02.

⁵⁴ Cfr. CSJN, fallos 5974, 30/6/64, “Bunge y Born Ltda. S.A.” y 59075, misma fecha, “Richmond S.A.”, Fallos 11:340

distinto al del resto de sus componentes y que por tal razón sigue una suerte independiente a la de sus miembros.⁵⁵

Por otro lado, cuando se sentencia la imposibilidad del desarrollo del acto de indagatoria por parte de un ente, se alega que dicho ejercicio va dirigido a un individuo, una persona de carne y hueso que responde a un interrogatorio realizado por el Juez. Ahora bien, no podría la PJ responder, si lo desea, al igual que la persona física, con sus balances, sus libros, sus actas de asamblea, etc., no necesita hablar para realizar su acto de defensa tal cual lo crea apropiado. Es más, qué papeles serán utilizados como descargo y qué papeles no, es una estrategia de defensa, la cual, en una indagatoria de una persona física, no recae en la imputada sino en su abogado defensor, por lo tanto, la supuesta inmediatez entre el indagado y el magistrado reviste ciertos matices de ficción, ya que lo que sucede en la realidad en las audiencias indagatorias es el reflejo de un análisis y su posterior toma de decisión de que conviene decir y que no para lograr un posicionamiento más beneficioso ante la acusación.

Lo que pretendo decir, es que más allá de que se presente el Presidente de la Sociedad Anónima o el socio Gerente de una sociedad de responsabilidad limitada, cuando se intenta decir que quien hablará en esa audiencia en definitiva no es la PJ, dicho escenario no varía con el entendimiento de que ante esa misma audiencia una persona física tampoco hablará por sí sola sino que lo que se transmitirá será el resultado de un análisis y acuerdo previo con uno o más terceros.

Desde el punto de vista jurisprudencial podemos agregar algunos fallos más de interés sobre la declaración indagatoria y la PJ:

“...Por tratarse de un acto procesal de impulso por el que se denota, inequívocamente, la voluntad estatal de vincular al sujeto al proceso con carácter de imputado, corresponde asignar calidad de secuela de juicio a la citación al ente ideal a prestar declaración indagatoria.... No modifica la asignación con calidad de secuela de juicio a la citación al ente ideal a prestar declaración indagatoria la circunstancia que la declaración haya sido circunscripta a la responsabilidad personal de la persona física imputada, dado que la declaración de la persona jurídica fue cumplida posteriormente, en la fecha fijada mediante decreto del juez en el que se mencionó expresamente la primera citación.... Corresponde confirmar la resolución que no hizo lugar a la prescripción de la acción penal respecto de la persona jurídica dado que, desde la fecha de oficialización de los permisos de embarque, por los cuales se documentaron las operaciones por las que fue indagada la sociedad anónima, no ha transcurrido el plazo de extinción de la acción (conf. Art. 59, inc. 3); 62, inc. 3; Art. 63 y Art. 67, cuarto párr. del CP y los Art. 876, inc. i; y Art. 890 del CA), con independencia de que los reintegros por cada una de la exportaciones hayan sido cobrados o no (conf. Art. 864, inc b, CA)....Por la disposición del Art. 864, inc. b) del CA no se requiere que el autor logre la finalidad ultratípica con la cual actuó.”⁵⁶

Otro pronunciamiento de interés para analizar, aunque ya lo mencionamos cuando hablamos de indelegabilidad, es el fallo de la Cámara Nacional de Casación Penal, Sala III, causa 3871, “Inversora Kilmy S.A. s/recurso de casación” de fecha 4 de diciembre de 2002. Este caso llega a la Casación ya que el Tribunal Oral en lo Penal Económico n° 1 resuelve declarar la nulidad de las indagatorias receptadas a Eduardo Mazzea en representación de Inversora Kilmy SA y de todos los actos que de ellas dependan, en virtud de que la empresa no se encontró debidamente representada en la causa por su órgano pertinente sino por un simple apoderado. Ante ello, la Fiscal General interpone recurso de Casación contra esta resolución.

⁵⁵ CNPE, Sala B., “Comaltex C.A.T. s/ contrabando”, 5/3/96.

⁵⁶ CNPE, Sala B, Reg. 946/2002 - 23.10.2002 , “VEGA Y CAMJI S.A.I.C. s/Contrabando, incidente de extinción de la acción penal por prescripción”, causa 47394

Dicho recurso dio lugar a un voto unánime de los vocales de la Cámara Nacional de Casación Penal en el cual debieron resolver quién es la persona física que debe concurrir a prestar declaración indagatoria en nombre del ente ideal, con el aditamento que en dicha causa la PJ imputada estaba constituida en el extranjero, y su presencia en la República Argentina se reducía a una sucursal.

A lo largo del pronunciamiento, la Excm. Cámara –reproduciendo sus fundamentos en autos “Peugeot-Citroën SA” desarrolla y profundiza su posición respecto de la legitimidad de receptar declaración indagatoria a los entes ideales como consecuencia de considerarlos responsables penalmente. Asimismo, entiende que, admitida la responsabilidad de las personas jurídicas, el uso de los preceptos por los que se regula el instituto de la declaración indagatoria en el Código Procesal Penal de la Nación, son la única vía para garantizar a la entidad el ejercicio de tan inalienable derecho y ante el problema de que la indagatoria que otorga la posibilidad del ejercicio de la defensa material requiere la personal intervención del imputado, entienden que en el caso de la PJ la solución se ofrece obteniendo información o posibilitando la oportunidad defensiva inicial indagando a los representantes del ente.

En orden al caso en particular dijo que el representante indagado no era un simple apoderado sino que era la autoridad máxima de la firma en nuestro país, o sea, conforme el orden jurídico interno, su actuación y responsabilidad se encontraba equiparada a la de un director de sociedad. Además el artículo 121 de la ley 19.550 (de sociedades comerciales) reza: *"El representante de sociedad constituida en el extranjero contrae las mismas responsabilidades que para los administradores prevé esta ley (...)"*.

Por lo tanto, encontrándose regulada en la ley de sociedades las funciones del representante y no vislumbrándose vulneración alguna al derecho de defensa en juicio, nada autoriza la nulidad dispuesta por el Tribunal Oral por lo que la Cámara Nacional de Casación Penal declaró la nulidad de la nulidad.

3.5. Resolución de mérito ⁵⁷

⁵⁷ C.P.P.N.

Art. 306. - En el término de diez (10) días, a contar de la indagatoria, el juez ordenará el procesamiento del imputado siempre que hubiere elementos de convicción suficientes para estimar que existe un hecho delictuoso y que aquél es culpable como partícipe de éste.

Art. 307. - Bajo pena de nulidad no podrá ordenarse el procesamiento del imputado sin habérsele recibido indagatoria, o sin que conste su negativa a declarar.

Art. 308. - El procesamiento será dispuesto por auto, el cual deberá contener, bajo pena de nulidad, los datos personales del imputado o, si se ignoraren, los que sirvan para identificarlo; una somera enunciación de los hechos que se le atribuyan y de los motivos en que la decisión se funda, y la calificación legal del delito, con cita de las disposiciones aplicables.

Art. 309. - Cuando, en el término fijado por el artículo 306, el juez estimare que no hay mérito para ordenar el procesamiento ni tampoco para sobreseer, dictará un auto que así lo declare, sin perjuicio de proseguir la investigación, y dispondrá la libertad de los detenidos que hubiere, previa constitución de domicilio.

Art. 310. - Cuando se dicte auto de procesamiento sin prisión preventiva, por no reunirse los requisitos del artículo 312, se dejará o pondrá en libertad provisional al imputado y el juez podrá disponer que no se ausente de determinado lugar, que no concurra a determinado sitio o que se presente a determinada autoridad en las fechas periódicas que se le señalen. Si es aplicable al hecho alguna inhabilitación especial, podrá disponer también que se abstenga de esa actividad.

En los procesos por alguno de los delitos previstos en el libro segundo, títulos I, II, III, V y VI, y título V, capítulo I del Código Penal cometidos dentro de un grupo familiar conviviente, aunque estuviese constituido por uniones de hecho, y las circunstancias del caso hicieren presumir fundadamente que pueden repetirse, el juez podrá disponer como medida cautelar la exclusión del hogar del procesado. Si el procesado tuviere deberes de asistencia familiar y la exclusión hiciere peligrar la subsistencia de los alimentados, se dará intervención al asesor de menores para que promuevan las acciones que correspondan. (*Párrafo incorporado por art. 8° de la Ley N° 24.417 B.O. 3/1/1995*)

Art. 311. - Los autos de procesamiento y de falta de mérito, podrán ser revocados y reformados de oficio durante la instrucción. Contra ellos sólo podrá interponerse apelación sin efecto suspensivo; del primero, por el imputado o el ministerio público; del segundo, por este último y el querellante particular.

Art. 311 bis. - En las causas por infracción a los arts. 84 y 94 del Código Penal, cuando las lesiones o muerte sean consecuencia del uso de automotores, el Juez podrá en el auto de procesamiento inhabilitar provisoriamente al procesado para conducir, reteniéndole a tal efecto la licencia habilitante y comunicando la resolución al Registro Nacional de Antecedentes del Tránsito.

En este apartado podemos iniciar nuestro análisis preguntándonos si podríamos procesar directamente a la PJ o si necesito ligar dicha resolución al pronunciamiento de mérito sobre una persona física.

Recuerdo nuevamente que adhiero al entendimiento que la sociedad misma es la que procede a través de la actividad propia de la persona física, por lo tanto no creo que resulte condicionante para imputar responsabilidad penal a la PJ el nexo causal con el hecho realizado por la persona física.

No obstante lo dicho, en este acápite cada vez nos adentramos más en la imputación de la PJ, porque para que recaiga una resolución de mérito, sea cual fuere, ya debemos haber trascendido las demás etapas de la imputación, ya la PJ se debe haber defendido, y ahora es cuando se deben evaluar los hechos y las pruebas y resolver sobre la responsabilidad penal del imputado.

Sobre esta etapa procesal, nuevamente, nos vamos a nutrir de la experiencia sobre responsabilidad de la PJ en materia aduanera, la cual como ya se viera a través de este trabajo, posee más jurisprudencia y más doctrina sobre la materia en comparación con otros delitos económicos que también poseen la responsabilidad penal de los entes ideales en sus normas especiales, como por ejemplo el artículo 14 de la ley 24.769 (ley penal tributaria); art. 27 de la 23.737 (ley de drogas) y art. 57 de la 24.051 (ley de residuos peligrosos), entre otras.

Si analizamos los artículos del Código Aduanero que tratan sobre la responsabilidad penal de la PJ, podemos inferir que a través de los mismos no surge una llana declaración de la misma sino que se desprende su existencia a través del articulado que habla de las sanciones para los entes ideales en el caso de que sean condenados por alguno de los delitos aduaneros. Tal “*técnica*” legislativa también la encontramos en el Régimen Penal Tributario y Previsional, aunque sin hablar directamente de condena tal cual lo hace el código aduanero.

Los artículos en los cuales se vislumbra dicha temática son: el art. n° **887**:

“Las personas de existencia visible o ideal son responsables en forma solidaria con sus dependientes por las penas pecuniarias que correspondieren a éstos por los delitos aduaneros que cometieren en ejercicio o con ocasión de sus funciones” y el art. n° **888**: *“Cuando una persona de existencia ideal fuere condenada por algún delito aduanero e intimada al pago de las penas pecuniarias que se le hubieren impuesto no fuera satisfecho su importe, sus directores,*

Esta medida cautelar durará como mínimo tres meses y puede ser prorrogada por períodos no inferiores al mes, hasta el dictado de la sentencia. La medida y sus prórrogas pueden ser revocadas o apeladas.

El período efectivo de inhabilitación provisoria puede ser computado para el cumplimiento de la sanción de inhabilitación sólo si el imputado aprobare un curso de los contemplados en el artículo 83, inciso d), de la Ley de Tránsito y Seguridad Vial.

(Artículo incorporado por art. 93 de la [Ley N° 24.449](#) B.O. 10/2/1995)

Art. 334. - El juez, en cualquier estado de la instrucción, podrá dictar el sobreseimiento, total o parcial, de oficio, o a pedido de parte, salvo el caso del artículo 336, inciso 1, en que procederá en cualquier estado del proceso.

Art. 335. - El sobreseimiento cierra definitiva e irrevocablemente el proceso con relación al imputado a cuyo favor se dicta.

Art. 336. - El sobreseimiento procederá cuando:

1°) La acción penal se ha extinguido.

2°) El hecho investigado no se cometió.

3°) El hecho investigado no encuadra en una figura legal.

4°) El delito no fue cometido por el imputado.

5°) Media una causa de justificación, inimputabilidad, inculpabilidad o una excusa absolutoria.

En los incisos 2, 3, 4 y 5 el juez hará la declaración de que el proceso no afecta el buen nombre y honor de que hubiere gozado el imputado.

Art. 337. - El sobreseimiento se dispondrá por auto fundado, en el que se analizarán las causales en el orden dispuesto en el artículo anterior, siempre que fuere posible.

Será apelable en el término de tres (3) días por el ministerio fiscal, y la parte querellante, sin efecto suspensivo.

Podrá serlo también por el imputado o su defensor cuando no se haya observado el orden que establece el artículo anterior, o cuando se le imponga a aquél una medida de seguridad.

Art. 338. - Decretado el auto de sobreseimiento se ordenará la libertad del imputado, si estuviere detenido, se efectuarán las correspondientes comunicaciones al Registro Nacional de Reincidencia y Estadística Criminal, y si aquél fuere total, se archivará el expediente y las piezas de convicción que no corresponda restituir.

administradores y socios ilimitadamente responsables responderán patrimonialmente y en forma solidaria con aquélla por el pago del importe de dichas penas, salvo que probaren que a la fecha de la comisión del hecho no desempeñaban dichas funciones o no revestían tal condición”.

Asimismo, también podemos citar el artículo **nº 876** en cuanto reza:

“1. En los supuestos previstos en los artículos 863, 864, 865, 866, 871, 873 y 874, además de las penas privativas de la libertad, se aplicarán las siguientes sanciones: a) el comiso de las mercaderías objeto del delito. Cuando el titular o quien tuviere la disponibilidad jurídica de la mercadería no debiere responder por la sanción o la mercadería no pudiere aprehenderse, el comiso se sustituirá por una multa igual a su valor en plaza, que se impondrá en forma solidaria; b) el comiso del medio de transporte y de los demás instrumentos empleados para la comisión del delito, salvo que pertenecieren a una persona ajena al hecho y que las circunstancias del caso determinaren que no podía conocer tal empleo ilícito; c) una multa de CUATRO (4) a VEINTE (20) veces el valor en plaza de la mercadería objeto del delito, que se impondrá en forma solidaria; d) la pérdida de las concesiones, regímenes especiales, privilegios y prerrogativas de que gozaren; e) la inhabilitación especial de SEIS (6) meses a CINCO (5) años para el ejercicio del comercio; f) la inhabilitación especial perpetua para desempeñarse como funcionario o empleado aduanero, miembro de la policía auxiliar aduanera o de las fuerzas de seguridad, despachante de aduana, agente de transporte aduanero o proveedor de a bordo de cualquier medio de transporte internacional y como apoderado o dependiente de cualquiera de estos tres últimos; g) la inhabilitación especial de TRES (3) a QUINCE (15) años para ejercer actividades de importación o de exportación. Tanto en el supuesto contemplado en este inciso como en el previsto en el precedente inciso f), cuando una persona de existencia ideal fuere responsable del delito, la inhabilitación especial prevista en ellos se hará extensiva a sus directores, administradores y socios ilimitadamente responsables. No responderá quien acreditare haber sido ajeno al acto o haberse opuesto a su realización; h) la inhabilitación absoluta por doble tiempo que el de la condena para desempeñarse como funcionario o empleado público; i) el retiro de la personería jurídica y, en su caso, la cancelación de la inscripción en el Registro Público de Comercio, cuando se tratare de personas de existencia ideal.

2. Cuando se tratare de los supuestos previstos en los artículos 868 y 869, además de la pena de multa se aplicarán las sanciones establecidas en los incisos d), e), f),g) e i) del apartado 1, de este artículo. En el supuesto del inciso f) la inhabilitación especial será por QUINCE (15) años.”

Y con una redacción aún más compleja y determinando dicha responsabilidad en una forma más indirecta aún el art. **94**:

“1. Son requisitos para la inscripción en el REGISTRO DE IMPORTADORES Y EXPORTADORES cuando se tratare de personas de existencia visible: a) tener capacidad para ejercer por sí mismo el comercio; b) acreditar la inscripción y el domicilio fiscal ante la Dirección General Impositiva, dependiente de la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS, entidad autárquica en el ámbito del MINISTERIO DE ECONOMIA, a través de la Clave Unica de Identificación Tributaria (CUIT); c) acreditar la solvencia necesaria u otorgar a favor de la Dirección General de Aduanas dependiente de la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS una garantía, conforme y según determinare la reglamentación, en seguridad del fiel cumplimiento de sus obligaciones; d) no estar comprendido en alguno de los siguientes supuestos:

1º) haber sido condenado por algún delito aduanero, impositivo o previsional, siempre que no haya transcurrido el doble del máximo de la pena prevista en la ley para dicho desde el momento de cumplida la condena;

2º) haber sido socio ilimitadamente responsable, director o administrador de cualquier sociedad o asociación, cuando la sociedad o la asociación de que se tratare hubiera sido condenada por cualquiera de los ilícitos mencionados en el punto 1). Se exceptúa de esta inhabilitación a quienes probaren haber sido ajenos al acto o haberse opuesto a su realización;

3º) estar procesado judicialmente o sumariado en jurisdicción de la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS, entidad autárquica en el ámbito

del MINISTERIO DE ECONOMIA, por cualquiera de los ilícitos indicados en el punto 1) mientras no fuere sobreesido o absuelto por sentencia o resolución firme. No obstante lo dispuesto precedentemente, podrán inscribirse en el REGISTRO DE IMPORTADORES Y EXPORTADORES en la medida que otorguen garantías suficientes en resguardo del interés fiscal;

4°) haber sido sancionado con la eliminación de cualquiera de los demás registros previstos en el Artículo 9°, apartado 2. Inciso I) del Decreto N° 618/97, hasta que se hallare en condiciones de reinscribirse;

5°) ser fallido;

6°) estar inhibido judicialmente para administrar o disponer de sus bienes mientras esta situación subsistiere;

7°) estar inhabilitado para importar o exportar.

2. Son requisitos para la inscripción en este Registro cuando se tratare de personas de existencia ideal:

a) estar inscriptas en la INSPECCION GENERAL DE JUSTICIA, dependiente del MINISTERIO DE JUSTICIA, SEGURIDAD Y DERECHOS HUMANOS o en su caso en el organismo correspondiente y presentar sus contratos sociales o estatutos;

b) acreditar la inscripción y el domicilio fiscal ante la Dirección General Impositiva dependiente de la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS, entidad autárquica en el ámbito del MINISTERIO DE ECONOMIA, a través de la Clave Única de Identificación Tributaria (CUIT);

c) acreditar la solvencia necesaria u otorgar a favor de la Dirección General de Aduanas dependiente de la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS, entidad autárquica en el ámbito del MINISTERIO DE ECONOMIA, una garantía en seguridad del fiel cumplimiento de sus obligaciones, de conformidad con lo que determine la reglamentación;

d) no encontrarse la sociedad, asociación o cualesquiera de sus directores, administradores o socios ilimitadamente responsables en alguno de los supuestos previstos en el Apartado 1. Inciso d) de este artículo."

Ahora, habiendo transcripto los artículos que han dado lugar al régimen de responsabilidad penal de las personas jurídicas en materia aduanera debemos decir que fue en esta materia donde tuvo una más directa aceptación⁵⁸ que respecto a otros ilícitos económicos como los ya mencionados anteriormente. Aún cuando algún magistrado no estaba de acuerdo dogmáticamente con la responsabilidad penal de las personas jurídicas, sin desconocer la ley positiva, la aplicaba.⁵⁹

No obstante lo dicho, la aplicación de la responsabilidad penal de las personas jurídicas tuvo sus vaivenes, no podemos olvidar que dentro de la misma Cámara Nacional de Casación Penal con diferencia de tres años, otra Sala resolvía la irresponsabilidad de las personas jurídicas a través del fallo Fly Machine⁶⁰. Ante dicho fallo, la Aduana interpuso recurso extraordinario el cual fue declarado inadmisile por la mayoría de la CSJN por falta de fundamentación, por lo tanto, más allá que quedo firme el fallo de Casación nada dijo el Máximo Tribunal sobre el fondo de la cuestión. Salvo el voto en disidencia del Dr. Zaffaroni que más adelante seguiremos profundizando.

Pero en lo que respecta a un pronunciamiento firme sobre el tema que nos ocupa, nada más lejos que arrojar luz, por lo que debemos seguir analizando las vías posibles para continuar con nuestro proceso penal, en el entendimiento que dicha responsabilidad se infiere de la normativa aduanera, está vigente y que es mandato de ley su aplicación. No sólo de la normativa aduanera, pero como dijéramos la mayor

⁵⁸ H.G. VIDAL ALBARACÍN, "Delitos Aduaneros", Mario A. Viera Editor, Buenos Aires, 2010, pag. 494.

⁵⁹ CNCP, Sala III, in re, "Sevel (Peugeot Citroen)", 16/11/01.

⁶⁰ CNCP, Sala I, causa 4951, "Fly Machine s/recurso de casación, 28/11/03.

profundización sobre el tema se ha dado en dicha materia y es la que utilizamos para nuestro análisis.

Por lo tanto, podría imputar directamente⁶¹ a la PJ cuando la operación o negociación realizada es de aquellas atribuibles a la misma por aplicación de sus normas internas y de acuerdo a la representación válida que el estatuto determine. Sus representantes deben haber tenido mandato legal válido al momento de la operación cuestionada y la PJ debe obtener además un beneficio producto de la actividad ilícita.⁶²

Lo dicho precedentemente obedece a la responsabilidad penal de las personas jurídicas que surge en materia aduanera en forma directa contra la entidad, ahora bien, también existen sanciones que surgen contra las entidades pero en forma indirecta por la actuación de sus dependientes, artículo 887 entre otros.

No obstante resultar un tema sumamente interesante, lo que hace a la responsabilidad indirecta de las entidades por la cual concurren solidariamente con las personas físicas en materia aduanera no será parte de nuestro análisis ya que nuestra visión esta puesta en la responsabilidad penal o directa de la PJ cuyos requisitos para su reproche ya analizamos.

En otras palabras, entiendo que:

“...Con relación a la posibilidad de imputar un delito a una persona jurídica, en el Código Aduanero existen numerosas disposiciones legales de las que surge, inequívocamente, no sólo la posibilidad de responsabilizar penalmente por un delito a una persona de existencia ideal y, consecuentemente, de aplicarle las sanciones específicamente previstas, sino que de aquellas disposiciones surge también que, ante aquella posible responsabilidad penal, corresponde someter a aquella persona jurídica a un proceso penal, y también se prevé, expresamente, que las personas de existencia ideal pueden ser responsables de un delito aduanero y, por ende, pueden ser "procesadas judicialmente", sobreseídas, absueltas o condenadas en el marco de un proceso penal; no caben dudas en cuanto a que uno de los sujetos de aquel proceso penal deberá ser la persona de existencia ideal de que se trate (confr. Sala B, Reg. 642/00 y 313/05)....”⁶³

Del mismo fallo surge:

“...Este Tribunal ha reconocido en numerosas oportunidades la posibilidad de imputar responsabilidad penal a las personas jurídicas por el delito de contrabando sobre la base de la realización del hecho presuntamente delictivo por parte de alguna persona física que ostenta el carácter de órgano societario de la persona de existencia ideal y/o por resultar la persona de existencia ideal, beneficiaria del presunto delito (conf. Sala B, Reg. 182/95, 88/96, 714/98, 517/99, 642/00, 568/02, 761/03, 162/04, 313/05 y 893/05)....”

En esta causa lo que había sucedido era que la PJ imputada había utilizado un importador que poseía beneficios impositivos cuando en realidad la verdadera destinataria de la mercadería era la encartada. A raíz de ello le fue recibida la declaración indagatoria correspondiente al presidente de la firma y luego se consideraron reunidos los extremos previstos en los Art. 887 y Art. 888 del CA respecto de la PJ, en orden al delito de contrabando (Art. 863 y Art. 864, inc. e, del CA), y se dispuso el embargo de la sociedad en tanto se consideraron suficientes los elementos para atribuir responsabilidad penal a la sociedad anónima, confirmando así su procesamiento.

Ahora bien, luego del fallo analizado, cabe resaltar que cuando vamos al análisis de la jurisprudencia sobre el tema, nos encontramos con que la mayoría de las resoluciones de mérito recaen sobre la responsabilidad indirecta de las personas jurídicas. O sea, todos los pronunciamientos sobre resoluciones de mérito que en adelante transcribo

⁶¹ Ellas son las que se infieren de los arts. 888 y 876, incs. g e i del Código Aduanero.

⁶² CSJN “Wlodavsky, Pedro y otros” dictamen del Procurador General de la Nación, LL, t. 1978-A, p. 431 y CNPE, ex Sala I, “Wakin, Miguel A y otros”, 31/10/89.

⁶³ CNPE Sala B, Reg. 38/2012 - 14.02.2012 - SUITIS S.A. s/Contrabando

se tratan de sanciones a las personas jurídicas surgidos o basados en la responsabilidad penal de las personas físicas.

“...Corresponde confirmar la resolución que consideró reunidos los extremos del Art. 306 del Código Procesal Penal de la Nación respecto de la persona de existencia ideal (en el caso, una sociedad anónima), puesto que la ley de fondo establece que las personas de existencia ideal son solidariamente responsables de las penas pecuniarias por delitos cometidos por sus dependientes en ejercicio o con ocasión de sus funciones (conf. Art. 887 del Código Aduanero) y, habiendo este Tribunal confirmado el procesamiento de quien reconoció su carácter de presidente del directorio de la sociedad, no surge que se hubiera aportado ningún nuevo elemento que pudiera hacer variar aquella situación y, en consecuencia, el auto declarativo que es materia de apelación debe entenderse ajustado a derecho...”⁶⁴

“...Corresponde confirmar la resolución que declaró la responsabilidad penal de la sociedad en el hecho de contrabando y ordenó el embargo sobre sus bienes toda vez que se encuentra fuera de discusión que aquélla es la exportadora de la mercadería donde se halló la sustancia estupefaciente por cuyo contrabando fue procesado el representante de la sociedad, quien intervino en la exportación...”

“...La ley aduanera establece la responsabilidad de las personas de existencia ideal imponiéndoles penas pecuniarias por delitos incurridos por sus dependientes en ejercicio o con ocasión de sus funciones (conf. Art. 887 del CA), razón por la cual se ha admitido el dictado de providencias ajenas a las previsiones de la ley procesal, con el alcance de declarar la existencia de elementos que permitan estimar esa responsabilidad (Sala A, Reg. 202/04 y 483/05). (La resolución que declaró la responsabilidad penal de la entidad en el hecho de contrabando) Se trata, por ende, de un pronunciamiento declarativo que, en si mismo no puede ocasionar gravamen ni resulta susceptible de apelación....”⁶⁵

Párrafo aparte merece el fallo que analizaremos en adelante en cuanto habla del sobreseimiento de una PJ.

“...Corresponde confirmar la resolución que dispuso el sobreseimiento de la sociedad anónima investigada y de los imputados ya que lo resuelto se funda en que el hecho que se atribuye a los imputados no constituye delito toda vez que en su declaración ante el Juez uno de los imputados negó toda participación en el hecho afirmando estar desvinculado de la sociedad importadora en tanto que el otro imputado, por su parte, explicó haberse limitado a gestionar el despacho de importación en su calidad de despachante de aduana y en base a la documentación que le fuese aportada por el representante de la sociedad, negando toda otra relación con el negocio (Del voto del Dr. Hendler)....

“...Las informaciones recopiladas en el legajo dan cuenta de que a la época de los hechos, el primer imputado habría cesado de ser representante legal de la sociedad importadora y considerando que no existe ningún documento que permita atribuirle alguna intervención en el negocio de importación investigado y que además su coimputado negó siquiera conocerlo ni tener noticia de que estuviera vinculado con la sociedad anónima y el hecho de que el mismo hubiese sido elegido suplente para el caso de tener que subsanar la falta de directores de la sociedad, de ninguna manera permite atribuirle alguna vinculación con la concreta operación comercial llevada a cabo por la entidad (Del voto del Dr. Hendler)...”

⁶⁴ CNPE Sala A, Reg. 443/2006 - 14.07.2006 - **UNIBIKE S.A.** s/Contrabando, incidente de apelación del auto de procesamiento de la firma Unibike S.A.. En igual sentido: CPECON. Sala A, Reg. 292/2010 - 25.06.2010 - **ATSUI S.A.** s/Contrabando, incidente de apelación del auto de procesamiento interpuesto por el Dr. Luis Charró; CPECON. Sala A, Reg. 83/2012 - 12.01.2012 - **AGRO PATAGONICO S.A.** s/Contrabando; CPECON. Sala A, Reg. 735/2012 - 02.11.2012 - **AGRO PATAGONICO S.A.** s/ Contrabando. CPECON. Sala A, Reg. 509/2014 - 15.09.2014 - **BAYBAGS S.R.L.** s/Contrabando; CNPE Sala A, Reg. 664/2014 - 20.11.2014 - **UNITED STONE S.A.** - **FERRUCCI ALFREDO, MIGUEL** s/Contrabando; CNPE. Sala A, Reg. 64/2005 - 03.03.2005 - **MAERSK S.A.** s/Contrabando, incidente de apelación del procesamiento interpuesto por la defensa de la firma imputada

⁶⁵ CNPE Sala A, Reg. 493/2013 - 22.08.2013 - **LA TIENDA ARGENTINA S.R.L** s/Contrabando, incidente de apelación.

“...Con respecto al segundo imputado tampoco se cuenta con ningún elemento que permita atribuirle otra cosa que una gestión normal del trámite aduanero ni está en discusión el documento de autorización aportado suscripto por el presidente de la sociedad, cuyo fallecimiento sin que pudiese llegar a prestar declaración impide profundizar en la investigación del hecho y que hubiese sido la única persona que podría haber obrado válidamente en representación de la sociedad de conformidad con la Ley de Sociedades (Art. 268) (Del voto del Dr. Hendler)...”

“...En estas condiciones, si bien la resolución que decreta que no es delito resulta extemporánea, el sobreseimiento de los imputados es ajustado a derecho ya que es dable afirmar que el delito no fue cometido por ellos (Art. 336 inc. 4 del CPP) pero con respecto al sobreseimiento de la persona ideal, no se ajusta a las previsiones de la ley procesal que únicamente contempla el cierre del proceso con relación al imputado es decir a la persona física (Art. 335, 72, 74 del CPP) y aún cuando pudiese admitirse un pronunciamiento de esta índole, con los alcances declarativos que la ley aduanera impone a las personas de existencia ideal, en el caso de autos la sociedad anónima no tuvo oportunidad de intervenir ni ser escuchada, por lo que ningún pronunciamiento a su respecto es ajustado a derecho (Del voto del Dr. Hendler)...”
66

En este fallo se resolvió confirmar la resolución apelada en cuanto disponía el sobreseimiento de las personas físicas y revocaba la resolución en cuanto disponía el sobreseimiento de la sociedad anónima. En todo momento se niega la responsabilidad penal o directa⁶⁷ de la PJ. En primer término la niega por las supuestas imposibilidades del Código Procesal Penal, en cuanto a que el cierre del proceso debe ser respecto de una persona física y luego, cuando vemos una luz en el camino en tanto refiere que dicha sociedad nunca fue escuchada en autos, o sea, intenta dar un tratamiento como sujeto del proceso penal a la entidad, lo enmarca diciendo: “...aún cuando pudiese admitirse un pronunciamiento de esta índole, con los alcances declarativos que la ley aduanera impone a las personas de existencia ideal...”; por lo que reduce, en su caso, la resolución de mérito a un acto meramente declarativo.

Lo dicho, dista sumamente del alcance que este trabajo pretende dar a la participación en el proceso penal de las personas jurídicas como responsables directos de los ilícitos económicos que venimos mencionando.

Es más, en el entendimiento del camarista citado, podría darse un pronunciamiento de mérito sobre una persona de existencia ideal, la cual para llegar a esa instancia debería haber prestado la correspondiente declaración indagatoria, como también refiere el magistrado, por lo que la ejecutoriedad de la norma en cuanto al juzgamiento de la PJ es posible, lo que sigue discutiendo el jurista es la posibilidad dogmática de responsabilizar a la PJ en sí, porque en su planeamiento hipotético del procedimiento penal la circunstancia es posible y coherente. Sin embargo, ante ello, a mi criterio, a fin de seguir sosteniendo la imposibilidad dogmática referida, lo que haces es reducir ése proceso a una farsa o sea a una participación y consecuente resolución meramente declarativas.

En cuanto a los cuestionamientos originarios, creo que, tal cual ya se dijera, la resolución de mérito sobre la PJ es posible, sea cual fuere, y es independiente de la resolución que pudiera existir o no por el obrar de una persona física. Como sostuviera, en tanto quien obre en representación de la persona física lo haga en cumplimiento de su normativa interna y se obtenga a través de dicho accionar un beneficio para la PJ, la entidad debe ser, porque así lo ordena la norma, penalmente imputada por el delito correspondiente. Al igual que cualquier otro imputado, deberá ser oído con todas las garantías correspondientes y evacuados los descargos realizados y transcurridos los plazos

⁶⁶ CNPE Sala A, Reg. 336/2006, 08.06.2006 - PRORGANIC S.A. s/Contrabando.

⁶⁷ H.G. VIDAL ALBARACÍN, "Delitos Aduaneros", Mario A. Viera Editor, Buenos Aires, 2010, p. 502

legales deberá obtener por parte del magistrado interviniente la resolución de mérito que corresponda, la cual deberá ser notificada a la imputada, a través de la persona que corresponda según la figura societaria de la que se tratare (tal cual ya vimos más arriba), siendo ésa última quien deberá evaluar si recurre o no dicho acto, al igual que cualquier otro imputado.

3.6. PRESCRIPCIÓN

En cuanto a la prescripción, dentro de la Cámara Nacional en lo Penal Económico encontramos dos posturas contrapuestas, mientras que la Sala B considera en sus fallos que los plazos de prescripción deben ser tomados por cada sujeto individualmente y que transcurren independientemente, tomando los cinco años como representativos de la pena de inhabilitación absoluta del ente ideal, la Sala A considera que los plazos de prescripción del ente ideal son los correspondientes a la pena máxima del delito que se le imputa a la persona física dependiente de la misma.

Dicha diferencia de criterio resulta consecuente con lo sostenido por cada Sala de la Cámara Nacional en lo Penal Económico respecto de la responsabilidad de la PJ en sí. Ya que mientras la Sala A sólo sostiene una responsabilidad de los entes ideales en forma indirecta y considera las penas de las entidades como accesorias a la imputación de las personas físicas, la Sala B ha fallado en el sentido contrario, sosteniendo una responsabilidad penal de la PJ directa e independiente de la imputación de las personas físicas y por lo tanto, considera como plazo de prescripción el equiparable a la pena máxima atribuida al ente ideal.

En cuanto a la Sala B podemos citar:

“...La falta de certeza en orden a la calificación legal de los hechos aconseja prescindir de declaraciones sobre la prescripción de la acción penal...”

“El plazo de prescripción de la acción penal en los casos de responsabilidad por contrabando asignada a entes ideales por causa de hechos atribuidos a sus directivos, no es el del máximo de la pena que pudiera corresponder a la persona física a la que se atribuye el hecho, sino el referido a la pena más grave que pudiera corresponder a la persona ideal.”

“...En tanto la prescripción corre, se suspende o se interrumpe separadamente para cada uno de los partícipes, según regula el Art. 67, último párrafo, del Código Penal, y con referencia a la pena que a cada uno de ellos les pudiera ser asignada, el hecho de haberse originado la responsabilidad penal como consecuencia para el mismo hecho, generante de posibles consecuencias para el ente y las personas físicas, no justifica la extensión a las primeras del plazo que considera las penas que únicamente podrían sufrir las segundas....”

*“...Si de lo que se trata es de responsabilidad penal, la operatividad de la acción que persiga la sanción está en condicionada por el no transcurso del plazo máximo de la pena señalada como consecuencia. **El tomar un término referido a una pena que no corresponde a la firma procesada sino a sus dependiente, parece enderezarse hacia la interpretación que prohíbe el Art. 12 del CPMP...**”⁶⁸*

⁶⁸ CPEN Sala 2, Reg. 83/1988 - 10.05.1988 - LOUSSINIAN S.A. s/contrabando, incidente de prescripción de la acción penal. En igual sentido: *“...El plazo de prescripción de la acción penal en los casos de responsabilidad por contrabando asignada a entes ideales por causa de hechos atribuidos a sus directivos, no es el del máximo de la pena que cabría corresponder a la persona física a la que se atribuye el hecho, sino el referente a la pena más grave que pudiera corresponder a la persona ideal...En atención a que una persona jurídica puede eventualmente ser pasible de la pérdida de la personería jurídica (art. 876, inc. i) del CA), sanción que puede ser equiparada a la pena de inhabilitación perpetua, el plazo a tener en cuenta a los fines de la extinción de la acción penal por prescripción es el de cinco años, conforme lo previsto por el art. 62, inc. 3) del Código Penal, al que cabe remitir en razón de lo previsto por el art. 890 del Código Aduanero...”*. CNPE. Sala B, Reg. 342/2001 - 16.05.2001 - KREUTZER, GUILLERMO s/Contrabando, incidente de prescripción de la acción penal interpuesto por la defensa de Martín Billoch

Mientras que, respecto de la jurisprudencia de la Sala A de la Cámara Nacional en lo Penal Económico, podemos citar:

“...Corresponde confirmar la resolución que no hizo lugar a la declaración de prescripción interpuesta por el defensor que actúa en interés de la sociedad anónima toda vez que la acción para hacer efectiva la responsabilidad de la entidad ideal prescribe en el plazo de extinción de la acción para perseguir el castigo del delito atribuido a su representante, que en el caso es el de contrabando agravado castigado con hasta diez años de prisión (Art. 865, inc. f, del CA), razón por la cual, considerando la fecha de su comisión, no ha transcurrido dicho plazo...” (Del voto de los Dres. Hendler y Bonzón).

“...La acción para hacer efectiva la responsabilidad de la entidad ideal prescribe en el plazo de extinción de la acción para perseguir el castigo del delito (de contrabando) atribuido a su representante...” (Del voto de los Dres. Hendler y Bonzón).

“...El Art. 887 de la Ley 22415 establece la responsabilidad de las personas de existencia ideal en aquellos casos en que sus dependientes cometieran algún delito aduanero en ejercicio o con ocasión de sus funciones, y si bien la ley también alude a personas de existencia ideal en el Art. 876, inc. 1, CA, que enumera sanciones complementarias que se aplican a diversos delitos aduaneros, la regla principal sigue siendo la del Art. 887 CA, toda vez que la otra

“...En atención a que una persona jurídica puede eventualmente ser pasible de la pérdida de la personería jurídica (Art. 876, inc. i, CA), sanción que puede ser equiparada a la pena de inhabilitación perpetua, el plazo a tener en cuenta a los fines de la extinción de la acción penal por prescripción, es de cinco años, conforme lo previsto por el Art. 62, inc. 3 del CP, al que cabe remitir en razón de lo previsto por el Art. 890 del CA....Por tratarse de un acto procesal de impulso por el que se denota, inequívocamente, la voluntad estatal de vincular al sujeto al proceso con carácter de imputado, corresponde asignar calidad de secuela de juicio a la citación al ente ideal a prestar declaración indagatoria.... No modifica la asignación con calidad de secuela de juicio a la citación al ente ideal a prestar declaración indagatoria la circunstancia que la declaración haya sido circunscripta a la responsabilidad personal de la persona física imputada, dado que la declaración de la persona jurídica fue cumplida posteriormente, en la fecha fijada mediante decreto del juez en el que se mencionó expresamente la primera citación.... Corresponde confirmar la resolución que no hizo lugar a la prescripción de la acción penal respecto de la persona jurídica dado que, desde la fecha de oficialización de los permisos de embarque, por los cuales se documentaron las operaciones por las que fue indagada la sociedad anónima, no ha transcurrido el plazo de extinción de la acción (conf. Art. 59, inc. 3); 62, inc. 3; Art. 63 y Art. 67, cuarto párr. del CP y los Art. 876, inc. i; y Art. 890 del CA), con independencia de que los reintegros por cada una de la exportaciones hayan sido cobrados o no (conf. Art. 864, inc b, CA)....Por la disposición del Art. 864, inc. b) del CA no se requiere que el autor logre la finalidad ultratípica con la cual actuó...” CNPE Sala B, Reg. 946/2002 - 23.10.2002, “VEGA Y CAMJI S.A.I.C. s/Contrabando, incidente de extinción de la acción penal por prescripción”, causa 47394

“...En atención a que una persona jurídica puede eventualmente ser pasible de la pérdida de la personería jurídica (Art. 876, inc. i, del CA), sanción que puede ser equiparada a la pena de inhabilitación perpetua, el plazo a tener en cuenta a los fines de la extinción de la acción penal es de cinco años (conf. Art. 62, inc. 3, del CP) al que cabe remitirse en razón de lo previsto por el Art. 890 del CA (conf. Sala B, Reg. 342/2001 y Reg. 946/2002)...” (Del voto de los Dres. Grabivker y Hornos).

“...La referencia al carácter accesorio que revisten las sanciones previstas por el Art. 876 del CA al de la pena de prisión en los delitos aduaneros no se correspondería con las referentes a la caducidad de concesiones y prerrogativas, la inhabilitación para ejercer el comercio o para desempeñarse como funcionarios de las fuerzas de seguridad y el retiro de la personería jurídica que son aplicadas por el juez competente (conf. Art. 1026, inc. a, del CA), sino con relación a las penas de multa y de comiso de mercadería objeto de contrabando que tiene a su cargo la aduana, como órgano administrativo con funciones de tipo jurisdiccional (Art. 1026, inc. b, del CA)...” (Del voto de los Dres. Grabivker y Hornos)

“...La prescripción corre, se suspende o se interrumpe separadamente para cada delito y para cada uno de sus partícipes y, en consecuencia, con referencia a la pena que a cada uno de ellos le podía ser aplicable (Art. 67, CP). De tal modo que si el hecho investigado puede dar cabida a responsabilidades penales, por un lado para el ente ideal, y por otro a las personas físicas, no se puede justificar la extensión a las personas ideales del plazo de prescripción de las penas que solamente podrían sufrir las personas físicas...” (Del voto del Dr. Repetto).

“...Siendo pasible el ente ideal de la pena de pérdida de la personería jurídica (Art. 876, inc. i, CA), la que puede ser equiparada a la inhabilitación perpetua prevista en el Art. 62, inc. 3, del CP - en virtud de la remisión que dispone el Art. 890 del CA y a falta de normas expresas en ambos cuerpos legales respecto de la prescripción de esta pena -, el plazo a tener en cuenta a los fines de la extinción de la acción penal por prescripción es de cinco años...” (Del voto del Dr. Repetto). CNPE. Sala B, Reg. 602/2007 - 20.09.2007 - CASA PIANA S.A. - APM DE ARGENTINA S.A. - GEMMODESIGN S.A. s/Contrabando, incidente de prescripción de la acción penal respecto de la firma American Precious Metals S.A.

disposición no indica cuáles son los casos en que resulta aplicable, de donde se sigue que la pérdida de personería está únicamente prevista como penalidad accesoria...” (Del voto de los Dres. Hendler y Bonzón).

“...La sanción impuesta por el Art. 876, inc. 1, del CA no es equiparable a una inhabilitación absoluta, ya que sólo supone la disolución del ente (conf. Art. 48, inc. 2, del CC). La inhabilitación absoluta atañe, en cambio al desempeño de cargos públicos, al derecho electoral, y al goce de beneficios previsionales (Art. 19 del CP)...” (Del voto de los Dres. Hendler y Bonzón).

“...El Art. 62, inc. 3, del CP contempla el caso en que la inhabilitación absoluta es la pena única del delito, que no es el caso del delito de contrabando reprimido con una variedad de sanciones de toda clase...” (Del voto de los Dres. Hendler y Bonzón).

“...Corresponde hacer lugar al planteo de prescripción de la acción penal interpuesto por la defensa que actúa en interés de la sociedad anónima por el hecho de contrabando que se atribuye a su representante legal toda vez que no se puede justificar la extensión a las personas ideales del plazo de prescripción de las penas que solamente podrían sufrir las personas físicas (Art. 67 del CP), y el ente ideal resulta pasible de la pena de pérdida de la personería jurídica (Art. 876, inc. i, del CA), la que puede ser equiparada a la inhabilitación perpetua del Art. 62, inc. 3, del CP (en virtud de la remisión que dispone el Art. 890 del CA y a falta de normas expresas en ambos cuerpos legales respecto de la prescripción de esta pena), de modo que el plazo a tener es de cinco años, plazo que habría transcurrido desde la fecha de la presunta comisión del contrabando...” (Del voto del Dr. Repetto, en disidencia).

“...La prescripción corre, se suspende o se interrumpe separadamente para cada delito y para cada uno de sus partícipes y, en consecuencia, con referencia a la pena que a cada uno de ellos le podía ser aplicable (Art. 67 del CP) de modo tal que, si el hecho investigado puede dar cabida a responsabilidades penales, por un lado, para un ente ideal y, por otro, a personas físicas, no se puede justificar la extensión a las personas ideales del plazo de prescripción de las penas que solamente podrían sufrir las personas físicas...” (Del voto del Dr. Repetto, en disidencia).⁶⁹

Por último, resulta de interés transcribir el resultado de una causa que ya citamos antes, ahora desde los votos de la Sala III de la Cámara Nacional de Casación Penal, la causa es la n° 1327/2009 de fecha 24.09.2009, caratulada **“SUITIS S.A. s/Contrabando”**:

“...Habiendo adherido al criterio que afirma que en el sistema jurídico penal argentino las personas jurídicas son pasibles de ser sancionadas penalmente, el plazo de prescripción en materia de delito de contrabando en relación a la persona jurídica imputada, al igual que para las personas físicas, se encuentra regido por la pena de prisión (10 años, conf. Art. 865 del CA), cualitativamente más gravosa que la de inhabilitación perpetua (conf. Art. 5, CP)...” (Del voto del Dr. Riggi).

“...Si bien las personas jurídicas no son pasibles de ser sancionadas con penas privativas de la libertad, dicha circunstancia no desvirtúa aquella otra que indica que el ilícito de contrabando se encuentra conminado con tal sanción, y que en función de ello es posible afirmar que el grado de disvalor social atribuido a esa conducta no se desmerece por la imposibilidad fáctica de aplicar a los entes ideales el máximo rigor penal...” (Del voto del Dr. Riggi)

“...Resultaría absurdo concluir que la acción penal por el delito de contrabando no prescribiría nunca cuando el mismo hubiera sido cometido por entes ideales por la circunstancia de que para la penalidad más grave que eventualmente y en concreto pudiera serle aplicada a los entes ideales (el retiro de la personería jurídica y la cancelación de la inscripción en el Registro Público de Comercio, Art. 876, inc. i, CA) no se encuentre previsto ningún termino específico para la prescripción ...” (Del voto del Dr. Riggi).

⁶⁹CNPE Sala A, Reg. 562/2010 - 29.10.2010 - **VANTRONIC SACIFI s/Contrabando**, incidente de planteo de prescripción de la acción respecto a la firma Vantronic SACIFI.

“...Teniendo en cuenta que no se puede hablar de "juicio" durante la etapa instructoria, entiendo que, aún tomando en consideración la imputación más gravosa propuesta por la querrela y el fiscal, ha transcurrido el plazo máximo de diez años (conf. Art. 865, CA), sin que durante dicho período se realizara el juicio oral y público establecido en la CN ni se dictara la sentencia que de aquél se deriva...” (Del voto de la Dra. Ledesma).

Este fallo registra dos voces opuestas respecto de la responsabilidad penal de las personas jurídicas, por un lado el voto mayoritario de los magistrados Riggi y Ledesma y por el otro el de la Dra. Catucci. Para ésta última *“... Dada la imposibilidad de juzgamiento en sede penal de un ente ideal por la presunta comisión de un contrabando.....La circunstancia de imponer penas accesorias una vez condenadas las personas jurídicas por un delito aduanero de ningún modo debe confundirse con el juzgamiento en sede penal de un ente ideal por la presunta comisión de un contrabando, toda vez que la pena principal prevista para ese delito no puede ser impuesta a una sociedad sino a sus miembros que son las personas físicas a ella vinculada. Y la aplicación a la persona jurídica de las penas accesorias son la consecuencia del obrar ilícito de sus representantes, y aún siendo impuestas en sede penal - según las pautas establecidas en el Art. 876 del CA - no pierden por ello su naturaleza meramente administrativa...”*

3.7 Elevación a Juicio y Debate.

Una vez que el Juez considere completa la instrucción, correrá vista a la querrela, si la hubiere, entendemos que por ser un delito tributario el organismo recaudador seguramente lo será, y al Ministerio Público Fiscal, quienes en caso de considerar también completa la instrucción, confeccionaran el requerimiento de elevación a juicio, el cual deberá *“...contener, bajo pena de nulidad, los datos personales del imputado; una relación clara, precisa y circunstanciada de los hechos, su calificación legal y una exposición sucinta de los motivos en que se funda.”* Art. 347 del CPPN.

En esta etapa, consideramos que se deberá individualizar a la PJ tal cual viene haciéndose a lo largo del proceso y se le notificará a la defensa de la misma para que, en su caso, deduzca las excepciones no interpuestas con anterioridad o para que se oponga al requerimiento e inste el sobreseimiento. Si no sucediere ninguna de las dos cosas, el juez por simple decreto dará por clausurada la instrucción y remitirá las actuaciones al tribunal correspondiente.

Ahora bien, ya en la etapa de debate, la PJ representada por el Presidente o quien corresponda, según la normativa y la jurisprudencia que ya vimos, contará con su abogado defensor quien deberá llevar adelante la defensa técnica a lo largo de la etapa oral. Es más, el representante de la firma podrá no estar en el transcurso del juicio, salvo al inicio o cuando se requiera su participación en la audiencia por algún motivo en particular, por lo tanto no vemos impedimento alguno en esta etapa procesal para juzgar a una persona ideal (arts. 366 y 368 del C.P.P.N.).

Así lo ha entendido la jurisprudencia:

“...las personas jurídicas pueden ser procesadas en causa criminal, pues la ley y la jurisprudencia han terminado por admitir que la persona jurídica puede ser responsabilizada jurídicamente en determinados casos. No se puede dejar de admitir la responsabilidad penal de las personas jurídicas cuando los hechos habrían sido cometidos por su representante legal en beneficio de la entidad. Reconociendo la procedencia del juzgamiento de la persona jurídica, y estando acreditada en autos la materialidad de los hechos reprochados, constitutivos del delito de contrabando y habida cuenta que la empresa procesada actuó a través de sus órganos y que estuvo representada a todo lo largo del juicio por su legítima representante, gozó de la debida asistencia letrada, fue oportunamente indagada sobre los hechos a través supuesto de su representante legal,

*fue acusada y habiendo su defensa técnica contestado el traslado y ofrecido prueba, corresponde dictar sentencia respecto de la misma... ”.*⁷⁰

En igual sentido el TOPE. Sala 1, con fecha 14/11/2003 en los autos “Oliva, Julio Sergio - AMERICAN OLIVER S.A. s/Contrabando”, con la intervención de los jueces Sschlegel, Pellet Lastra y Pisarenco sentenció:

“...El Juez instructor resolvió dictar el procesamiento del imputado y la sociedad anónima imputada respectivamente en orden al delito previsto por el Art. 864 inc. b) del CA, Art. 876 y 888 del mismo cuerpo legal por considerarlos "prima facie" autores del delito de contrabando de exportación (Art. 45 CP), toda vez que el presidente de la firma en su calidad de tal y en representación de la firma reconoció el hecho imputado, su intervención a título de autor y aceptó la pretensión punitiva del Ministerio Público....”

“...Se encuentra fehacientemente acreditado que la firma enjuiciada por intermedio de su representante legal efectuó las exportaciones cuestionadas, tratándose en todos los casos de monturas para gafas elaboradas con metales preciosos, plata y que estas exportaciones tendrían como destino los Estados Unidos de América....”

“...Los hechos descriptos constituyen el delito de contrabando (Art. 864, inc. b) del CA) en concurso real (doce hechos) en los cuales concurren materialmente, a su vez, con el delito de tentativa de contrabando en lo que hace al permiso de una de las exportaciones (Art. 871 del CA) ya que si bien, en este caso hubo comienzo de ejecución no se consumó el ilícito por circunstancias ajenas a la voluntad de los encartados...”

“...En cuanto a la participación de los enjuiciados, es indudable que la conducta del imputado resulta dolosa y por lo tanto, apta para configurar el elemento subjetivo del tipo penal del delito siendo la participación del imputado activa en su desarrollo ya que éste, según dichos de los testigos, era el dueño de la empresa, además de su presidente y era quien tomaba las decisiones por lo que, cabe concluir que el mismo habría obrado con conocimiento del real valor de la mercadería que egresó del país pese a lo cual presentó ante el servicio aduanero documentación necesaria para cumplimentar la operación que consignaba un mayor valor poseyendo asimismo intención de eludir el control aduanero sometiendo la mercadería a un tratamiento distinto al que correspondía...”

“...El imputado dirigió su voluntad a la realización del hecho investigado conformando así el aspecto subjetivo de la tipicidad requerida para la configuración del ilícito imputado...”

“...En cuanto a la responsabilidad que le cabe a la firma, la normativa jurídica reconoce a la empresa la calidad de persona jurídica, por lo que debido a esta construcción, la empresa pasa a ser un centro autónomo de imputación jurídica. Así los Art. 887 y 888 del CA establecen la responsabilidad solidaria de la persona jurídica con sus dependientes por las penas pecuniarias que correspondieren a éstos por delitos aduaneros que se cometieren en ocasión de sus funciones...”

“...Por tanto, la firma deberá responder en la medida prevista por las normas de mención y sobre ella repercutirán las consecuencias penales del obrar del imputado. Ello es así porque este último ha realizado las exportaciones en cuestión, en su calidad de presidente de la misma, es decir en ejercicio de sus funciones, en representación de la misma habiéndose beneficiado la empresa con la conducta ilícita....”

En este fallo, tenemos dos cuestiones que analizar, por un lado, tal cual dijéramos lo utilizamos como ejemplo del juzgamiento a una PJ por el delito de contrabando, o sea, es el fallo de un Tribunal Oral en lo Penal Económico, al cual arribó la persona ideal luego de todo el derrotero procesal penal.

⁷⁰ CNPE Sala 1, Reg. 258/1987 - 30.11.1987 (Voto del Dr. Riggi)- CARBEL, JOAQUIN s/Contrabando

Pero no se puede dejar de señalar, que no obstante que el fallo nombra el art. 888 en el cual (entendiéndolo como responsabilidad directa de la firma) al momento de actuar el presidente, en realidad estaría actuando la sociedad y sería ella la autora del delito imputado ya que se vio beneficiada con la maniobra de subfacturación, nos encontramos que el Tribunal termina dándole el tratamiento de responsabilidad indirecta, o sea, responsabiliza a la sociedad por el actuar de sus dependientes por el art. 887 del código aduanero.

Creo que la solución a la cual arriba el Tribunal es por lo menos confusa ya que, por un lado refiere que: “...**la empresa pasa a ser un centro autónomo de imputación jurídica...**” y nombra el art. 888 del CA que claramente reza: “**Cuando una persona de existencia ideal fuere condenada por algún delito aduanero e intimada...**”. Mientras que a la postre, pasa a considerar al presidente como autor del delito y a la persona ideal deudora solidaria de las sanciones monetarias recaídas sobre éste.

No obstante este último fallo analizado, en cuanto al análisis que me he propuesto en el presente trabajo, podemos concluir con meridiana claridad que en el fuero Penal Económico las personas jurídicas son investigadas, procesadas y juzgadas. Por lo que nos da una buena perspectiva en cuanto a la posibilidad de llevar a juicio a aquellas que cometan delitos tipificados en el Régimen Penal Tributario y Previsional.

3.8 Sentencia ⁷¹

71

- Art. 396. - Terminado el debate, los jueces que hayan intervenido en él pasarán inmediatamente a deliberar en sesión secreta, a la que sólo podrá asistir el secretario, bajo pena de nulidad.
- Art. 397. - Si el tribunal estimare de absoluta necesidad la recepción de nuevas pruebas o la ampliación de las recibidas, podrá ordenar la reapertura del debate a ese fin, y la discusión quedará limitada al examen de aquéllas.
- Art. 398. - El tribunal resolverá todas las cuestiones que hubieran sido objeto del juicio, fijándolas, en lo posible, dentro del siguiente orden: las incidentales que hubieren sido diferidas, las relativas a la existencia del hecho delictuoso, participación del imputado, calificación legal que corresponda, sanción aplicable, restitución, reparación o indemnización más demandas y costas.
- Los jueces emitirán su voto motivado sobre cada una de ellas en forma conjunta o en el orden que resulte de un sorteo que se hará en cada caso. El tribunal dictará sentencia por mayoría de votos, valorando las pruebas recibidas y los actos del debate conforme a las reglas de la sana crítica, haciéndose mención de las disidencias producidas.
- Cuando en la votación se emitan más de dos opiniones sobre las sanciones que correspondan, se aplicará el término medio.
- Art. 399. - La sentencia contendrá: la fecha y el lugar en que se dicta; la mención del tribunal que la pronuncia; el nombre y apellido del fiscal y de las otras partes; las condiciones personales del imputado o los datos que sirvan para identificarlo; la enunciaci3n del hecho y las circunstancias que hayan sido materia de acusaci3n; la exposici3n sucinta de los motivos de hecho y de derecho en que se fundamenta; las disposiciones legales que se apliquen; la parte dispositiva y la firma de los jueces y del secretario.
- Pero si uno de los jueces no pudiere suscribir la sentencia por impedimento ulterior a la deliberaci3n, esto se hará constar y aquélla valdrá sin esa firma.
- Art. 400. - Redactada la sentencia, cuyo original se agregará al expediente, el tribunal se constituirá nuevamente en sala de audiencias, luego de ser convocadas las partes y los defensores. El presidente la leerá, bajo pena de nulidad, ante los que comparezcan.
- Si la complejidad del asunto a lo avanzado de la hora hicieran necesario diferir la redacci3n de la sentencia, en dicha oportunidad se leerá tan solo su parte dispositiva, fijándose audiencia para la lectura integral. Esta se efectuará, bajo pena de nulidad, en las condiciones previstas en el párrafo anterior y en el plazo máximo de cinco (5) días a contar del cierre del debate.
- La lectura valdrá en todo caso como notificaci3n para los que hubieran intervenido en el debate.
- Cuando se hubiere verificado la suspensi3n extraordinaria prevista en el artículo 365, el plazo establecido en el párrafo anterior será de diez (10) días y se podrá extender hasta veinte (20) días cuando la audiencia se hubiere prolongado por más de tres meses y hasta cuarenta (40) días cuando hubiere sido de más de seis meses. (**Párrafo incorporado por art. 3º de la Ley Nº 25.770 B.O. 16/9/2003. Vigencia: a los noventa (90) días de su publicaci3n**)
- Art. 401. - En la sentencia, el tribunal podrá dar al hecho una calificaci3n jurídica distinta a la contenida en el auto de remisi3n a juicio o en el requerimiento fiscal, aunque deba aplicar penas más graves o medidas de seguridad.
- Si resultare del debate que el hecho es distinto del enunciado en tales actos, el tribunal dispondrá la remisi3n del proceso al juez competente.
- Art. 402. - La sentencia absolutoria ordenará, cuando fuere el caso, la libertad del imputado y la cesaci3n de las restricciones impuestas provisionalmente, o la aplicaci3n de medidas de seguridad, o la restituci3n o indemnizaci3n demandadas.
- Art. 403. - La sentencia condenatoria fijará las penas y medidas de seguridad que correspondan y resolverá sobre el pago de las costas.
- Dispondrá también, cuando la acci3n civil hubiere sido ejercida, la restituci3n del objeto materia del delito, la indemnizaci3n del daño causado y la forma en que deberán ser atendidas las respectivas obligaciones.
- Sin embargo, podrá ordenarse la restituci3n aunque la acci3n no hubiese sido intentada.
- Art. 404. - La sentencia será nula si:
- 1º) El imputado no estuviere suficientemente individualizado.
 - 2º) Faltare o fuere contradictoria la fundamentaci3n.
 - 3º) Faltare la enunciaci3n de los hechos imputados.
 - 4º) Faltare o fuere incompleta en sus elementos esenciales la parte resolutive.
 - 5º) Faltare la fecha o la firma de los jueces o del secretario.
- Art. 493. - El tribunal de juicio hará practicar por secretaria el cómputo de la pena, fijando la fecha de vencimiento o su monto. Dicho cómputo será notificado al ministerio fiscal y al interesado, quienes podrán observarlo dentro de los tres (3) días.
- Si se dedujere oposici3n, el incidente se tramitará ante el tribunal de juicio y se procederá conforme a lo dispuesto en el artículo 491. En caso contrario, el cómputo se aprobará y la sentencia será comunicada inmediatamente al tribunal de ejecuci3n penal.
- El juez de ejecuci3n tendrá competencia para:
- 1º) Controlar que se respeten todas las garantías constitucionales y tratados internacionales ratificados por la República Argentina, en el trato otorgado a los condenados, presos y personas sometidas a medidas de seguridad.
 - 2º) Controlar el cumplimiento por parte del imputado de las instrucciones e imposiciones establecidas en los casos de suspensi3n del procedimiento a prueba (artículo 293).
 - 3º) Controlar el cumplimiento efectivo de las sentencias de condena dictadas por el Poder Judicial de la Naci3n.
 - 4º) Resolver todos los incidentes que se susciten en dicho período.
 - 5º) Colaborar en la reinserci3n social de los liberados condicionalmente.
- Art. 500. - La parte resolutive de la sentencia que condena a inhabilitaci3n absoluta se hará publicar por el tribunal de ejecuci3n en el Boletín Oficial. Además, se cursarán las comunicaciones al juez electoral y a las reparticiones o poderes que corresponda, según el caso.
- Cuando la sentencia imponga inhabilitaci3n especial, el tribunal de ejecuci3n hará las comunicaciones pertinentes. Si se refiere a alguna actividad privada, se comunicará a la autoridad policial.
- Art. 501. - La multa deberá ser abonada dentro de los diez (10) días desde que la sentencia quedó firme. Vencido este término el tribunal de ejecuci3n procederá conforme con lo dispuesto en el Código Penal.

En el análisis de las distintas objeciones que podrían surgir a partir de una sentencia por alguno de los delitos de la ley 24.769 a una PJ debemos mencionar, en primer término el principio de personalidad de la pena y lo que concierne a la cuestión temporal que venimos viendo en cada apartado respecto de las personas físicas componentes del ente ideal.

Existen muchas voces que utilizan como argumento en contra de la responsabilidad de la PJ su supuesta incompatibilidad con los principios de finalidad y de personalidad de la pena.

Por un lado esta quienes dicen que la pena tiene una finalidad retributiva de hacer sufrir o sentir un mal al autor del delito y como la PJ no tiene capacidad de sentir su castigo no tendría sentido. Así también están los que limitan las penas a la de prisión, lo cual es falaz ya que hay un abanico de medidas coercitivas pasibles de ser aplicadas a la PJ tal cual surge de la normativa penal económica.

Por el otro están aquellos que atacan la responsabilidad penal de la PJ por la afectación al principio de personalidad de la pena, en tanto entienden que si se aplica una pena a la entidad se afecta a personas físicas, por ejemplo a los socios que podrían haber votado contra la decisión ilícita. Fundan dicha afectación en la violación al artículo 5.3 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos que señala: *“La pena no puede trascender de la persona del delincuente”*.

Ahora bien, sin desconocer que la aplicación de las penas del art. 14 podrían significar una pérdida patrimonial para los socios de la entidad, en ningún modo podemos igualar dicha circunstancia a la aplicación de una pena. Las penas prescriptas por la ley 24.769 al igual que en el Derecho Aduanero van dirigidas contra aquél que fuera declarado responsable del ilícito.

La afectación que pudieren indirectamente sufrir los socios, más en una sociedad anónima donde la responsabilidad está limitada a su participación accionaria, es la misma *“...que podría afectarlos en un mal negocio o en una sentencia condenatoria dictada en sede civil o comercial”*.⁷²

Es más, el argumento de incumplimiento al principio de personalidad de la pena, creo, es el menos sostenible de todos los cuestionamientos aquí analizados, no sólo por lo ya argüido, sino porque pretende confundir los efectos directos de la pena con los indirectos. En esta pretensa confusión, subyace una constante del discurso opositor a la responsabilidad penal de las personas jurídicas, que según convenga al análisis, oscila entre identidad y diferenciación de la personalidad de la entidad y de sus socios.

Lo que se trae a colación como traspaso de la pena no es más que las consecuencias indirectas de las mismas, que en muchos casos, y ya no como riesgo de un negocio asumido y limitado a la participación accionaria, sino como verdaderas carencias surgen en las aplicaciones de las penas de prisión donde la persona física que va presa, pierde su trabajo y por lo tanto deja de abastecer a su familia, lo cual, si tenemos en cuenta que un gran porcentaje de los detenidos son personas de clase baja, dicha afectación a los ingresos debe tener efectos nocivos para la economía familiar y sin embargo esto no implica un traspaso de la pena a sus hijos o esposa.

En este orden de ideas no podemos dejar de mencionar nuevamente y en forma sintética, el Fallo *“Fly Machine SRL”* de la Corte Suprema de Justicia de la Nación de fecha 30 de mayo de 2006, en lo que respecta al voto del Dr. Zaffaroni, el cual, como ya dijéramos, se apartó del fallo en sentido “formal” que ya había resuelto la cuestión y

Para la ejecución de la pena de multa se remitirán los antecedentes al ministerio fiscal, el cual procederá por vía de ejecución de sentencia, pudiendo hacerlo, en su caso, ante los jueces civiles

⁷² Idem cita 5.

elaboró su voto basándose en la convicción de que las personas jurídicas no pueden cometer ilícito alguno al carecer de todo elemento subjetivo y de conducta que permita un análisis en los términos de la teoría del delito, “*nullum crime sine conducta*”, resaltó.

El nombrado magistrado, parte del convencimiento que la PJ no puede cometer delito alguno y que sólo deben ser judicializadas aquellas conductas de las personas físicas que actuaron por ella. Considera que el Derecho Penal exclusivamente se hace cargo de las conductas humanas que tengan un fin determinado y que, y aquí está el tema que nos ocupa en este capítulo, la pena nunca puede trascender a la persona humana que produce el acto, ya que, en su entendimiento, a una persona ideal no se le puede hacer responsable de sus actos.

Refuerzo lo relatado, citándolo:

“...más allá de lo que pueda establecerse en ciertas leyes de naturaleza penal, el requerimiento de conducta humana, como presupuesto sistemático para la construcción del concepto del delito, responde a una mínima exigencia de racionalidad republicana dentro del método dogmático jurídico-penal y su definición se halla condicionada por los contenidos que surgen de ciertos postulados de jerarquía constitucional, entre los cuales se destaca el nullum crimen sine conducta.”

Entiende que pretender responsabilizar a las personas jurídicas choca contra la Constitución Nacional y los Tratados sobre Derechos Humanos incorporados por el art. 75, inc. 22 de la misma, ya que:

*“Cabe relevar que de las expresiones “hecho del proceso y de la causa” (art. 18, Constitución Nacional) y “las acciones” a que refiere el art. 19 constitucional que a contrario sensu, serían acciones públicas (o privadas con implicancia pública) surge el principio de materialidad de la acción (*nulla injuria sine actione*) según el cual ningún daño, por grave que sea, puede estimarse penalmente relevante sino como efecto de una conducta”.*

En síntesis:

*“La operatividad de la máxima constitucional *nulla injuria sine actione* impone la delimitación de concepto jurídico-penal de conducta, sobre la base de un hacer u omitir que reconocería como único sujeto activo al ser humano, respecto del cual puede reaccionar el Estado con las penas legalmente previstas, excluyendo por ende a las personas jurídicas de acuerdo con el principio *societas delinquere non potest (o universitas delinquere nequit)*; el cual salva además los irrenunciables principios de culpabilidad y *personalidad de la pena*” (el resaltado me pertenece).*

Ahora bien, debemos aclarar que el principio *societas delinquere non potest* no posee una aceptación unánime y que es discutido por valiosas voces doctrinarias tal cual ya hemos citado. Asimismo, su sostenimiento sin más contraviene normas de origen nacional, como la que aquí nos hemos propuesto analizar.

Por otro lado, respecto de los principios de culpabilidad y personalidad de la pena, en cuanto al primero hemos analizado y seguiremos haciéndolo a los distintos autores que explican y sostienen, desde distintas teorías, la culpabilidad de las personas jurídicas⁷³.

Asimismo, específicamente sobre la personalidad de la pena, considero que no corresponde sostener lo argumentado en el fallo en cuestión cuando, como ya dijéramos, existen penas determinadas en nuestro código penal para las personas jurídicas, entre ellas las que impone nuestro régimen penal tributario en su artículo 14, segundo párrafo.

Es cierto que se deberá hacer una verdadera separación, a lo largo de toda la instrucción penal y luego en la oralidad, de los hechos que se le reprochan, por un lado a la

⁷³ Ver Silvina BACIGALUPO, “La responsabilidad penal de las personas jurídicas: un problema del sujeto del derecho penal”, Cuadernos de Doctrina y Jurisprudencia Penal, n° 9-A, Ad-Hoc, Buenos Aires, 1999, pp. 128 y ss.

PJ como tal y, por otro, de existir algún hecho que reprochar, a la persona física que corresponda. Esto no sólo por las distintas penas que pudieren caberles, sino también para que en ningún momento se confundan las distintos compromisos que le cupieren con responsabilidades vicarias que socaven la responsabilidad directa e individual que recae sobre el ente como sujeto pasible de cometer delitos tal cual se sostiene en este trabajo.

4. CONCLUSIÓN

Ahora bien, entiendo que a lo largo del presente trabajo he ido concluyendo al cierre de cada análisis, no obstante ello, en el presente apartado enumeraré las síntesis que considero de mayor relevancia para el estudio del tema del proceso penal contra una PJ en el Régimen Penal Tributario y Previsional.

La reforma del art. 14 de la ley 24769, a través de la 26735, incorpora una imputación directa de responsabilidad penal a la PJ.

No contraviene garantía constitucional alguna la imputación de la PJ en el marco del Régimen Penal Tributario y Previsional. A tal fin, la utilización de las normas procesales en forma analógica para aplicar el proceso penal a una entidad ideal resulta constitucionalmente viable.

La ley no exige que la PJ deba encontrarse formalmente inscripta, sin embargo, sí debemos atenernos a la exigencia de la condición de obligada tributariamente de la misma.

Deberá garantizarse la defensa de la PJ desde el inicio de las actuaciones (arts. 72 y 73 del CPPN) por lo que debemos reconocerle a la entidad el carácter de parte en el proceso penal con todos los alcances que se le confieren al imputado.

Los cambios de los componentes de la PJ no obstan ni resultan condicionantes para denunciar a la misma.

En orden a quien representara a la PJ ya determinamos según el tipo de ente que se trate quien debe representar la vos de la misma y también fundamos jurisprudencialmente la validez del acto de declaración indagatoria que preste quien sea distinguido como tal.

En principio quien debería prestar declaración indagatoria en el marco de una sociedad anónima sería el presidente, mientras que: si el contrato social de la sociedad colectiva regular, ponga en cabeza de dos socios, indistintamente, la administración e la sociedad, requiriendo su firma conjunta para obligarla, deben ambos socios comparecer a prestar declaración indagatoria. En el caso que la administración esté a cargo de más de dos socios y se requiera, igualmente, la firma conjunta de dos para obligarla, la comparecencia para satisfacer el referido acto formal debe ser igualmente de dos socios, número este requerido para representarla ante terceros. Cuando el contrato de la sociedad colectiva regular establezca que el uso de la firma social y la facultad de obrar corresponda por igual a todos los socios, puede ser llamado a prestar declaración indagatoria cualquiera de ellos, siempre y cuando no habiendo resultado excluido, expresamente de contratar en nombre de la sociedad, forme parte de la razón social o tenga el uso de la firma social. Cuando el convenio de constitución de una sociedad irregular o de hecho ponga a cargo de uno a o más socios la administración de la misma, la declaración indagatoria deberá ser prestada por dichos órganos de representación. Cuando la sociedad de hecho no prevea la existencia de un órgano de administrador o representante de ella, o cuando la facultad de obrar en nombre de la sociedad corresponda a cualquier socio, o cuando nada se diga expresamente al respecto, puede comparecer a prestar declaración indagatoria cualquiera de sus miembros.

Para el caso de las Sociedades de Responsabilidad Limitada: si en el contrato de la sociedad de responsabilidad limitada se hubiera establecido que la dirección y administración de los bienes sociales estará a cargo indistintamente, de dos o más gerentes, pero que para obligar a la sociedad se requiere la firma conjunta de todos ellos o cuando menos de dos de ellos, la declaración indagatoria debe ser recibida a todos los gerentes de la sociedad o dos de ellos, según lo que al respecto establezca el contrato social.

En el mismo Requerimiento de Instrucción se podría estar imputando a la PJ por la comisión del delito de evasión, mientras que puede o no haber alguna imputación para una persona física. Cada una de ellas puede ser imputada en forma independiente por los hechos que a cada una le sean reprochados.

Entiendo la necesidad de delimitar la participación de la persona física para reconstruir lo sucedido pero no como disparadora de una responsabilidad penal que ya poseía.

Se puede imputar directamente a la PJ cuando la operación o negociación realizada es de aquellas atribuibles a la misma por aplicación de sus normas internas y de acuerdo a la representación válida que el estatuto determine. Sus representantes deben haber tenido mandato legal válido al momento de la operación cuestionada y la PJ debe obtener además un beneficio producto de la actividad ilícita.

Aunque la ley 24769 señale el organismo recaudador como querellante en las causas de evasión. Se han admitido distintas circunstancias donde los querellantes han sido el damnificado de un delito previsional o una firma que, aun habiendo sido denunciada por el organismo recaudador, podría haber sido defraudada. Igual práctica se vislumbra en el fuero aduanero.

La PJ imputada, a través de quien haya sido designado como representante, deberá nombrar abogado defensor ya sea mediante poder general o especial, pero deberá surgir claramente del mismo que dicho letrado defenderá a la entidad en causa penal propia a fin de salvaguardar el derecho de defensa de la imputada.

No se afecta el principio de personalidad de la pena al momento de sancionar a una PJ, sino que se producen efectos indirectos de la pena, al igual que ante la aplicación de la misma en cualquier tipo de delito. Las penas prescriptas por la ley 24769 al igual que en el Derecho Aduanero van dirigidas a aquél que fuera declarado responsable del ilícito.

En cuanto al análisis que me he propuesto en el presente trabajo, puedo concluir con meridiana claridad que la persecución penal de la PJ ya es un hecho, las mismas son investigadas, procesadas y juzgadas. Por lo que podríamos augurar una buena perspectiva en cuanto a la posibilidad de llevar a juicio a aquellas que cometan delitos tipificados en el Régimen Penal Tributario y Previsional con todas las críticas y aspectos perfectibles que hemos observado a lo largo del presente trabajo.

5. BIBLIOGRAFIA

- ALSINA, Mario A., Barreira, Enrique y otros, “Código Aduanero Comentado”, Tomo III, Abeledo Perrot, pag. 279.
- ARTAZA VARELA, Osvaldo, “La empresa como sujeto de imputación responsabilidad penal, Fundamentos y límites”, Marcial Pons, 2013.
- BACIGALUPO, Enrique, “Responsabilidad de las Personas Jurídicas y Prevención de los Riesgos de su Responsabilidad”, Revista de Derecho Penal, Instituto de Ciencias Penales, pag. 45.
- BACIGALUPO, Silvina “*Delitos tributarios y previsionales*”, Editorial Hammurabi, 2001, página 85;
- BACIGALUPO, Silvina “La responsabilidad penal de las personas jurídicas: un problema del sujeto del derecho penal”, Cuadernos de Doctrina y Jurisprudencia Penal, n° 9-A, Ad-Hoc, Buenos Aires, 1999, pp. 128 y ss.
- BACIGALUPO, Silvina “Responsabilidad penal de las personas jurídicas”, Hammurabi, 2001.
- BAIGUN, David “La responsabilidad penal de las personas jurídicas en la legislación argentina”. El Penalista Liberal, Hammurabi, 2004, pag. 183.
- BERRUEZO, Rafael, La responsabilidad penal de las personas jurídicas en el Código Penal y en la Ley 24.769, Revista de Derecho Penal, Instituto Ciencias Penales, Buenos Aires, ..p.41
- BORINSKY, Mariano H. , Juan P. GALVAN....., *Régimen Penal Tributario y Previsional, Ley 24.769 con las reformas de la ley 26.735*, Rubinzal-Culzoni Editores, Buenos Aires, 2012, 191.
- CARRIO, Alejandro “Garantías Constitucionales en el proceso penal”, Hammurabi, 3ª. Edición, 1994.
- CATANIA, Alejandro, *Régimen Penal Tributario, Estudio sobre la ley 24.769*, Editores del puerto S.R.L., Buenos Aires, 2007, 260.
- CHIARA DÍAZ, Carlos Alberto, “*Ley penal tributaria y previsional N° 24.769*”. Editorial Rubinzal-Culzoni, 1997, página 252).
- DE CESARIS, Juan “Responsabilidad Penal de las Personas Jurídicas”, L.L. 2009- C-823.
- DURRIE, Roberto Alejandro (h) “Análisis de la reforma del Régimen Penal Tributario” Publ. Sup. Esp. Nuevo Régimen Penal Tributario/2012 (Enero 16/01/2012)
- EDWARDS, Carlos Enrique “La nueva reforma a la Ley Penal Tributaria y Previsional” Publ. Sup. Esp. Nuevo Régimen Penal Tributario/2012 (Enero 16/01/2012)

EL DEBIDO PROCESO PENAL “Doctrina, Análisis Jurisprudencial, Fallos fundamentales”, Angela E. Ledesma Dirección, Hammurabi, 2015.

GARCIA CAVERO, Percy La PJ como sujeto penalmente responsable, en Derecho Penal Empresario, dir. Por Yacobucci , BdeF, 2010, p. 68.

GOMEZ, Teresa y FOLCO, Carlos María, “Procedimiento Tributario, Ley 11.683-Decreto 618/97”, La Ley, 5ª edición, 2007.

GOMEZ, Teresa, “Autoría y Responsabilidad Penal Tributaria de las Personas Jurídicas y Profesionales”. Capítulo VIII. Estudios sobre el Proceso Penal Tributario, Errepar, pag. 563

HIRSCH, Hans Joachim Derecho Penal. Obras Completas, Rubinzal Culzoni, Santa Fe 2002, t. III, p.123

LADRON DE GUEVARA, Juan Burgos, “La responsabilidad penal de las personas jurídicas: aspectos procesales”, Derecho Penal Contemporaneo, Revista Internacional, 38, LEgis, pag. 45.

MAIER Julio B. J., “*Derecho Procesal Penal Tomo I. Fundamentos*”, Editores del Puerto s.r.l., Buenos Aires, 2012, 2ª edición, 4ª reimpresión, pag. 236.

NAVARRO, Guillermo Rafael, Roberto Raúl DARAY, “*Código Procesal Penal de la Nación. Análisis doctrinal y Jurisprudencial*”, Editorial Hammurabi S.R.L., 2013.

PERILLI, Karina Rosario “Reforma Penal Tributaria. Aspectos Generales” La Ley 14/02/2012, La Ley 2012-A, 944

RIGHI, Esteban Los delitos económicos, Ad Hoc, Buenos Aires, 2000, p. 137

ROBIGLIO, Carolina L. I. "La Autoría en los Delitos Tributarios", AD-HOC, Buenos Aires, 2004, pag. 211.

ROBLES PLANAS Ricardo, “Estudios de Dogmática Jurídico-Penal, Fundamentos, Teoría del Delito y Derecho Penal Económico”, Editorial B de F, 2015.

RODRIGUEZ ESTEVEZ, Juan María, “Las formas de actuar en lugar de otro en materia tributaria: autoría y participación”. Rev. Arg. De Derecho Tributario, 2003, pag.913

ROXIN, Claus, “Derecho Penal Parte General”, 2ª Edición, Thomson Reuters, reimpresión 2015.

SALINAS, Luciana “La responsabilidad penal de las personas jurídicas en la ley 24769” Revista de Derecho Penal y Procesal Penal, mayo 2013. Abeledo Perrot S.A.

TIEDEMANN, Klaus, in *Neue Juristische Wochenschrift (NJW)*, 1988, p. 1170 y ss.perso.unifr.ch/derechopenal/assets/files/anuario/an_1996_07.pdf

VANELLA, Carolina “Cláusula del Art. 14 de la Ley Penal Tributaria. La Responsabilidad Penal de las Personas Jurídicas y la Teoría de obrar en lugar del otro”. Derecho Penal Económico. Tomo II. Marcial Pons. Pag. 1813.

VERDE Claudia y Fernando Fiszer, “la expansión y globalización del derecho penal”, en Temas de Derecho Penal Económico y responsabilidad penal de las personas jurídicas, Tomo I, Grun Editora, 2004

VIDAL ALBARACÍN, H.G. "Delitos Aduaneros", Mario A. Viera Editor, Buenos Aires, 2010, pag. 565.

VILLEGAS, Héctor Belisario, “*Régimen Penal Tributario Argentino*”, Editorial Depalma, 1998, p. 274.

VIRGOLINI, Julio y SILVESTRONI, Mariano, “Derecho Penal Tributario”, Hammurabi, 2014.