

LA RESPONSABILIDAD PENAL TRIBUTARIA DE LOS INTEGRANTES DE LOS ORGANOS SOCIETARIOS. TEORIA DEL AUTOR MEDIATO

Teresa Gómez

SINTESIS DE LA PONENCIA

En el mes de febrero de 1998 se cumplieron ocho años de vigencia de las normativas Penales Tributarias. Ya nadie duda del carácter penal del ilícito tributario, lo cual conlleva a aceptar que, en su juzgamiento, son aplicables los principios propios del Derecho Penal.

La responsabilidad penal es aquella responsabilidad propia de un acto u omisión penado por la ley y realizado por una persona imputable, culpable o carente de excusas, y cuyo accionar será sancionado con una pena.

Cuando se juzgan hechos imputables a las personas jurídicas, la materia penal tributaria recoge el principio que la sociedad no puede delinquir, extendiendo la responsabilidad de la autoría a los representantes de la misma. Directores, gerentes, síndicos, miembros del consejo de vigilancia, administradores, mandatarios, representantes o autorizados, que hubiesen intervenido en el hecho punible.

La correcta aplicación de un Derecho Penal Liberal se hace sobre actos, no sobre supuestos autores que, por su ubicación jerárquica en una organización societaria, detentan determinados cargo.

Reciente jurisprudencia en materia penal tributaria nos preocupa seriamente al aplicar la Teoría del “Autor Mediato, Esfera de Custodia y Posición de Garante”. De todas ellas se deriva el deber de evitar el resultado. La omisión de evitar ese resultado dañoso, o el hecho de no impedirlo (delitos de omisión impropios) se equipara juridicopenalmente a la causación voluntaria de ese resultado.

El empresariado argentino debe ser responsable frente al cumplimiento tributario, debe tributar con idoneidad. Pero debe, también, conocer que tiene garantías y que solo podrá ser reprimido cuando sea culpable es decir, cuando pueda ser probado que actuó con intención y voluntad de evadir provocando el consiguiente daño a la Hacienda Pública.

No alentamos que queden sin castigo los culpables, nos preocupa que sean imputados quienes no conocían que se estaba cometiendo un delito.

Los delitos dolosos tributarios descriptos por las normativas penales tributarias requieren la intención y voluntad de realizarlos. Quienes no saben que se va a cometer un hecho delictual, no pueden querer cometerlo.

No siempre quien detenta una determinada posición jerárquica en una sociedad empresaria esta anoticiado de todo cuanto sucede. Serán responsables penalmente por los actos u omisiones tributarios de la persona jurídica (sociedad) aquellos en los que se verifique su participación personal en el hecho punible.

De la aplicación indiscriminada de la Teoría de la Autoría Mediata pueden resultar conclusiones totalmente alejadas de la realidad que provocarían serias arbitrariedades.

El Derecho Penal es la ultima “ratio” que puede aplicar un Estado para conseguir el reproche por el delito cometido. Debe existir, entonces, una verdad

incuestionablemente probada, y una autoría ciertamente ejecutada, garantizando así la vigencia plena de un Estado de Derecho que brinda a sus habitantes seguridad jurídica en forma continuada.

1) INTRODUCCION AL TEMA

En el mes de febrero del año 1990 nace al mundo tributario la primera norma de características penales, la recordada ley 23.771.

Una pequeña ley de apenas 19 artículos conmovió a la sociedad en su conjunto, pues el “iter criminis” de la evasión se penalizaba con multa y pena de prisión, no sólo en su concreción a través de los denominados delitos de daño, sino también en su tentativa a través de los delitos de peligro.

Muchos, le auguraron corta vida. Otros, como Julio Rojt¹ creyeron en la persistencia del régimen como parte normal del ordenamiento represivo, desautorizando las posturas que preveían la corta vida o su inaplicabilidad, afianzándose “. . . el sentido de respeto a la ley aunque ella no nos guste”.

Está normativa rigió hasta su derogación y reemplazo por la actual ley Penal Tributaria y Previsional N° 24.769 (B.O. 15/1/97) que, a diferencia de la anterior que contenía un tipo delictual sancionado con pena de multa, castiga a los que incurren en las hipótesis delictivas descriptas en su articulado, sólo con pena de prisión y, en algunos casos, no excarcelable. (arts. 2°; 3°; 8°).

1.2.- DEL ILICITO TRIBUTARIO

Como vemos, el Derecho Penal se ha incorporado a la vida diaria empresaria pues, a no dudarlo, que el ilícito tributario es un ilícito penal.

Si bien a lo largo de los años se han discutido tres importantes teorías sobre la naturaleza de este tipo especial delictual, hoy por hoy, y acorde a la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, puede afirmarse el carácter penal del delito tributario.

Dada la importancia de los doctrinarios que esbozaron cada una de las teorías, en breve reseña las recordaremos.

a) Teoría Tributarista

Sostiene que el “ilícito tributario” es de característica tributaria, ya que según afirman sus seguidores, una rama jurídica es autónoma si tiene principios propios, recursos propios y sanciones propias.

Para el maestro Carlos María Giuliani Fonrouge² “...las sanciones fiscales no pertenecen al derecho penal común, ni al derecho administrativo o al derecho económico, y, por supuesto, tampoco al derecho penal administrativo, ni creemos que puedan constituir una disciplina autónoma, como sería el derecho penal tributario”.

b) Teoría Administrativista

¹ Julio M. Rojt “Régimen Penal Tributario y Previsional, cuatro años de vigencia” – Errepar – DTE-T°. XIV – PAG, 602.

² “Derecho Financiero” to. 2 - pag. 635 y 636 - 2da. Edición - Editorial Depalma - 1970.

Sustenta la posición de diferenciar entre “delito” y “contravención”, afirmado que el “ilícito tributario” es una contravención administrativa, siendo su bien jurídico tutelado la administración.

Al respecto de esta teoría Héctor B. Villegas³ asevera que: “La teoría de la existencia del derecho penal administrativo es correcta en cuanto a la inclusión de la infracción tributaria contravencional dentro de su contenido. Es decir, es aceptable la división ontológica entre delitos y contravenciones y es admisible que la materia contravencional sea abarcada por un derecho penal administrativo diferente del derecho penal común”.

c) Teoría Penalista

Enuncia que los ilícitos tributarios son ilícitos propios del derecho penal, porque investigada cual es la consecuencia de la conducta antijurídica realizada, si a esta le corresponde un reproche penal, la conducta, obviamente será penal.

Como bien sabemos, las penas podrán herir al delincuente tanto en su patrimonio como en su persona, teniéndose entonces, penas de reclusión, de prisión, y también penas pecuniarias en forma de multas.

El Dr. Horacio A. García Belsunce⁴, enrolado en esta teoría, sostiene que: “Me inclino, por último, a sostener el carácter penal del ilícito tributario, más allá de las razones jurídicas, por motivaciones propias de política jurídica”.

Aclarado entonces que nos referimos al Derecho Penal Tributario por el carácter penal de su delito propio, también debemos recoger la faz garantista del precitado derecho. Es la sabiduría del maestro Horacio A. García Belsunce quien nos alienta cuando explica que “. . . el carácter penal, que hace aplicable a los ilícitos tributarios los principios del Código Penal, significa dar a la infracción tributaria, a sus sanciones y, por ende, a los responsables de aquellas y pasibles de éstas, una mayor protección que resulta de la aplicación de las garantías constitucionales y legales que rodean el debido proceso penal, sustantivo o formal (principios de legalidad, culpabilidad, aplicación retroactiva de la ley penal más benigna, beneficio de la duda, condena de ejecución condicional, excarcelación, extinción de la acción y de la pena por muerte del infractor, admisión del error excusable, etc.)⁵.”

Sólo razones pedagógicas nos llevan a estudiar separadamente el ilícito penal tributario, propio del Derecho Penal Tributario. No es nuestra intención atribuirle autonomía, pero tampoco admitimos que se pretenda administrativizarlo, pues ello aparejaría un serio peligro para el contribuyente que vería restadas fuertes garantías constitucionales en materia penal.

1.3.- JURISPRUDENCIA A DESTACAR SOBRE EL ILICITO TRIBUTARIO

Debe, también, tenerse muy presente la jurisprudencia vertida en los últimos tiempos la cual ha reiterado, en más de una oportunidad, que como estamos en presencia de una norma penal que castiga la realización de delitos de característica dolosa, es necesario para su configuración total la presencia de los elementos

³ “Régimen penal tributario argentino” - pag. 36/37 - Depalma - Sept./93.

⁴ Horacio A. García Belsunce, obra citada - pag. 64.

⁵ “Derecho Tributario Penal” - pag. 64 - Depalma 11/1985.

objetivo y subjetivo en la especie delictual.

El elemento Objetivo es el elemento material del hecho, en él encontramos todos los elementos que representan a la acción típica, tales como el autor, la acción, los medios.

Por su parte, el elemento Subjetivo es, sencillamente, aquel que se encuentra en el “cerebro” del autor del injusto. Contenidos en él están la intención y la voluntad que dirigen la acción, es decir el dolo con el que el sujeto actúa. En tres etapas jurisprudenciales la Corte recetó la necesaria presencia de ambos elementos para la conformación del ilícito tributario, siendo en cada una de ellas más contundente.

El “leading case” en este tema ha sido “Parafina del Plata”⁶ del 2 de septiembre de 1968, posteriormente, el 15 de octubre de 1981, el fallo “Usandizaga, Perrone y Juliarena”⁷ reafirmó la posición de la Corte Suprema de Justicia de la Nación recogiendo idéntica jurisprudencia.

Últimamente, más exactamente el 8 de junio de 1993, el Alto Tribunal reitera esta postura en el decisorio “Wortman, Jorge Alberto y otro”⁸. En él, no sólo se reconoce la necesaria presencia del elemento subjetivo para la conformación del ilícito tributario, sino que se extiende su aplicación para determinar el incumplimiento de los deberes formales tributarios provocado por una infracción al régimen de facturación establecido por la R.G. 3118.

Reiteró la Corte en sus Considerandos 6º y 7º “que en cuestiones de índole sancionatoria se ha consagrado el criterio de personalidad de la pena que, en su esencia, responde al principio fundamental de que sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir, aquél a quien la acción punible le pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente.” “. . . y que si bien no cabe admitir la existencia de responsabilidad sin culpa, aceptando que una persona ha cometido un hecho que encuadra en una descripción de conducta que merezca sanción, su impunidad sólo puede apoyarse en la concreta y razonada aplicación al caso de alguna excusa admitida por el sistema penal vigente”.

2.- TEORIA DEL DELITO. AUTORIA Y PARTICIPACION

Todo delito parte de una acción —movimiento corporal de un sujeto que va a producir un cambio en el mundo exterior—, o bien, de una omisión —el sujeto deja de hacer algo que la norma pretende que se haga.

Por su parte, la acción será típica cuando coincida exactamente con la descripción de la conducta delictual realizada por el legislador en la ley.

Se dice que para que un comportamiento sea delito, además que haya una acción y que sea típica, también se requiere que el comportamiento sea antijurídico es decir, contrario a derecho sin la presencia de una causal de justificación.

Por último, el sujeto que realizó la acción típica y antijurídica será culpable, cuando con libre albedrío haya optado por violar la norma prohibitiva. Ahí, procederá el reproche penal.

⁶ Impuestos To XXVI - pag. 809

⁷ Derecho Fiscal - Ediciones Contabilidad Moderna - To XXXI - pag. 952

⁸ Derecho Tributario - To. VII - pag. 308.

Las particulares características del Derecho Penal hacen que la responsabilidad se extienda, también, a aquellos que actúan en el delito como instigadores, cómplices primarios y/o secundarios. En general, podríamos decir que se extiende a todos los que participan en el delito.

En materia penal tributaria esto fue sostenido en varios fallos, recordemos por ejemplo los autos “Aceros Bragado” en los cuales la Cámara Nacional en lo Penal Económico, a través de la Sala A, el 15/2/1994 resolvía que: La ley penal tributaria se aplica también a quienes hubieran determinado a otros a cometer el delito, o les hubieran prestado un auxilio imprescindible.

Resulta oportuno resaltar que en lo relativo a la autoría y participación criminal, nuestro ordenamiento penal la regula en los artículos 45 a 49.

En ellos se indica la pena que se aplicará a todos los sujetos que intervengan en un hecho delictual con grado de autor, instigador, cómplice, etc.

El autor se define como aquel sujeto que tiene el dominio del hecho, posee poder de decisión suficiente como para decidir entre consumir o desistir⁹.

Por su parte, los coautores surgirán de un hecho delictual colectivo. El delito ha sido realizado por un conjunto de personas que se repartieron las tareas. Se ha sentenciado que: “quienes toman parte la ejecución de un delito, en virtud de un acuerdo previo y en acción conjunta, tienen la responsabilidad que corresponde a los autores, sin consideración a la medida en que actuó cada uno”¹⁰. También se ha resuelto que: “La exteriorizada decisión plural de cometer un delito en conjunto por parte de varias personas, en base a la previa división de funciones, atribuye a la totalidad de intervinientes la obra común, aunque alguno de ellos no haya realizado de propia mano la conducta descripta en el verbo típico”¹¹.

Los coautores realizan actos que integran la objetividad y subjetividad del hecho delictuoso, tienen presencia activa y quieren el hecho como obra propia¹².

Serán partícipes aquellos sujetos que, sin poderes decisorios, realizan aportes dolosos en el hecho delictual.

La responsabilidad penal del partícipe es consecuencia de la contribución realizada, ya sea porque ha convencido al autor para la realización del hecho (instigación), ayudado en la ejecución ex ante delito (complicidad primaria), o en su comodidad ex post delictual (complicidad secundaria).¹³

Concluyendo con este tópico hacemos nuestras las palabras del gran penalista Carlos Creus¹⁴ quien opina que tomar parte en la ejecución del hecho no es exactamente igual a ejecutar el hecho típico: cuando la acción típica es susceptible de realizarse conjuntamente por varios o es divisible entre varios, todos aquellos pueden tomar parte en el hecho, aunque alguno no llegue a realizar todas las condiciones que signifiquen ejecutar el tipo en su totalidad.

Sin embargo, deseamos destacar la necesidad previa de verificar que esa participación, en cualquiera de los grados que se trate, haya sido únicamente a título

⁹ Cfr. Esteban Rigui y Alberto A. Fernandez. Capítulo XI “Autoría y Participación Criminal” de la obra “Derecho Penal”. Editorial Hammurabi, pag. 289

¹⁰ Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires, “López, Alberto” D.J.B.A. 120-39.

¹¹ Cámara Nacional Criminal y Correccional, Sala 7, rta. el 10/7/1984.

¹² Cfr. Breglia Arias y Gauna “Código Penal y leyes complementarias. Comentado, anotado y concordado”. Ed. Astrea, pag. 165.

¹³ Confrontar Teresa Gómez “Crónica de tres sentencias condenatorias con pena de prisión. Particularidades y coincidencias” – Crónica Tributaria Errepar – Act. 198: 1/98

¹⁴ Carlos Creus “Derecho Penal - Parte General” - Astrea - pag. 409

¹⁵ Coincidimos ampliamente en esta posición con la mayoría de la doctrina encabezada por profesores como

personal, para garantizar así un derecho penal de ACTOS y no de AUTORES.¹⁵

2.1.- LA RESPONSABILIDAD PENAL Y PENAL TRIBUTARIA

La responsabilidad, desde el punto de vista del Derecho Penal, es la que se desprende de la ejecución de actos penalmente sancionables.

Generalmente, tiene dos manifestaciones

- a) La que recae en la persona autora del delito, afectando su libertad, patrimonio, etc.
- b) La que civilmente recae en la persona autora de la infracción y que pretende lograr la recuperación del agravio material o moral que se haya causado.

Pues bien, para que exista responsabilidad penal debe haber un delito y debe, también, haber un autor que lo haya realizado.

Por ello, cuando se habla de RESPONSABILIDAD PENAL O CRIMINAL nos estamos refiriendo a aquella responsabilidad propia de un acto u omisión penado por la ley y realizado por una persona imputable, culpable o, carente de excusas y cuyo accionar será sancionado con una pena.

En materia Penal Tributaria ocurre lo mismo. Los obligados —sujetos descriptos por el art. 1° ley 24.769—, podrán ser imputados de las hipótesis delictivas descriptas en el articulado de la ley Penal Tributaria y Previsional cuando hayan personalmente realizado una acción (ya sea por comisión o por omisión), cuando el tipo penal esté expresamente descripto en la norma, cuando esa acción sea contraria a derecho sin que operen causales de justificación, y que en la decisión del obligado opere el libre albedrío. Obviamente, deberá considerarse para la punición respectiva la existencia, o no, de montos en forma de condiciones objetivas de punibilidad o elementos del tipo penal, por ejemplo en el artículo 1° deberá superarse los \$100.000.-

2.2.- RESPONSABILIDAD PENAL Y PENAL TRIBUTARIA DE LAS PERSONAS JURIDICAS, ORGANIZACIONES SOCIETARIAS.

Carlos Edwards¹⁶ manifiesta que la responsabilidad penal de las personas jurídicas ha dividido a la doctrina entre quienes la niegan y aquellos que la afirman. Por su parte, la claridad conceptual de Vélez Sarsfield nos ilustra al decir que “El derecho criminal considera al hombre natural, es decir, a un ser libre e inteligente. La persona jurídica está privada de este carácter, no siendo sino un ser abstracto, al cual no puede alcanzar el derecho criminal”.

Diversas son las posiciones, ello así el Dr. David Baigún¹⁷ propone escindir en dos planos la responsabilidad penal. “En uno, el de la persona jurídica, partiendo de la imputación se llega a la sanción sin que interese la identificación de las conductas de las personas físicas; es obvio en este rubro, que las sanciones serán específicas, de ellas quedará eliminada, lógicamente, la pena privativa de la libertad. Aparte de la multa tradicional, continua expresando el autor, “pueden adoptarse

Vicente Oscar Díaz, Carlos Chiara Díaz, Carlos María Folco.

¹⁶ “Régimen Penal Tributario. Ley 23.771” – Astrea – pag. 64

¹⁷ “La responsabilidad penal de las personas jurídicas en el Derecho Tributario”, en “Límites al poder fiscal” – Secretaría de Postgrado y Servicios a Terceros de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad Nacional del Litoral – Santa Fe 1994 – pag. 78.

la cancelación de la personería, la suspensión total y parcial de las actividades, la pérdida de beneficios estatales, la prestación de servicios obligatorios a la comunidad, la publicidad de la sentencia condenatoria, la exclusión del mercado”.

“Coetáneamente, puede ser sometida a determinadas medidas de seguridad y corrección: consejo especial de vigilancia determinado por el Tribunal, aditoria periódica de las actividades de la persona jurídica, obligación de presentar estados contables en períodos que fijará el tribunal y la obligación de requerir autorización judicial para ciertos actos particulares, a la par que se mantiene intacto el régimen de responsabilidad de las personas físicas que integran la persona jurídica”.

Nuestro ordenamiento penal castiga sólo a personas físicas pues sostiene el principio “societas delinquere non potest”, es decir que la sociedad no puede delinquir. Vicente Oscar Díaz¹⁸, citando a José María Garreta, expresa que el legislador argentino repudia la responsabilidad penal de las personas jurídicas o morales, por faltarles capacidad de culpabilidad e imputación, que no se considera posible poseer al no tener unidad de conciencia y voluntad, por cuyo intermedio ha decretado la consecuencia teórica y práctica ante la realidad de delitos por ellos cometidos, y la necesidad de la represión, de personalizar la conducta ilegal criminalmente en los componentes de los órganos de manifestación, o personas físicas que integrando universitas posean expresas y directas facultades de dirección, gestión, representación o administración, o que meramente impulsen el comportamiento de la persona colectiva en dirección punible y bien actúen en provecho de ello o en el suyo propio.

Ello así, las imputaciones en materia penal tributaria solo podrán hacerse a las personas físicas y la responsabilidad se generará, exclusivamente, por la actuación personal de los integrantes o representantes de la persona jurídica.

2.3.- EFECTO DE LA “EXTENSIÓN DE LA AUTORIA” EN LOS DELITOS REALIZADOS POR PERSONAS JURIDICAS

A) EN MATERIA PENAL

Luego de lo descripto en el punto anterior, la pregunta a formularnos surge raúdamente: ¿qué sucede cuando del accionar de una persona jurídica resultan actos delictuosos?. Se produce un efecto que podríamos definir como “extensión de la autoría” o, al decir de Mauricio Libster¹⁹, un desplazamiento de la calidad de autor.

Los mencionados efectos tratan de habilitar legalmente la aplicación de las reglas de la autoría a aquellas personas que, no obstante haber ejecutado la acción típica (criterio formal de imputación) o teniendo el dominio del hecho (criterio material de imputación) no reúnen todos los elementos objetivos y subjetivos de

¹⁸ Ver al respecto “La falsedad del hecho tributario en la dogmática penal” Vicente Oscar Díaz – Ediciones Macchi – pag. 84.

¹⁹ “La problemática penal de los síndicos y la Ley Penal Tributaria” – Depalma – pag. 401.

²⁰ Conf. Pablo Medrano “Sentido y alcance de la “cláusula de extensión de la autoría” del artículo 12 de la ley 23.771” – Revista de Derecho del Centro Argentino de estudios en lo penal tributario – N° 2 – pag. 43.

la autoría.²⁰

La extensión de la autoría a las personas integrantes del órgano societario puede verse claramente recetada por nuestro Código Penal. Veamos algunos ejemplos:

* Artículo 178 Quiebra de Personas Jurídicas.

“Cuando se tratare de la quiebra de una sociedad comercial o de una persona jurídica que ejerza el comercio, o se hubiera abierto el procedimiento de liquidación sin quiebra de un banco u otra entidad financiera, todo director, síndico, administrador, miembro de la comisión fiscalizadora o gerente de la sociedad o establecimiento fallido o del banco o entidad financiera en liquidación sin quiebra, o contador o tenedor de libros de los mismos, que hubiere cooperado en la ejecución de alguno de los actos a que se refieren los artículos anterior, será reprimido con la pena de la quiebra fraudulenta o culpable, en su caso. Con la misma será reprimido el miembro del consejo de administración o directivo, síndico, miembro de la junta fiscalizadora o de vigilancia o gerente, tratándose de una sociedad cooperativa o mutual.

* Artículo 300 – Delito de Balance Falso.

Serán reprimidos con prisión de seis meses a dos años. 3º) El fundador, director, administrador, liquidador o síndico de una sociedad anónima o cooperativa o de otra persona colectiva, que a sabiendas publicare, certificare o autorizare un inventario, un balance, una cuenta de ganancias y pérdidas o los correspondientes informes, actas o memorias, falsos o incompletos o informare a la asamblea o reunión de socios, con falsedad o reticencia, sobre hechos importantes para apreciar la situación económica de la empresa, cualquiera que hubiere sido el propósito perseguido al verificarlo.

B) EN MATERIA PENAL TRIBUTARIA

Tanto la derogada ley 23.771 como la actual ley 24.769 acogieron el efecto de extensión de la autoría en los supuestos de realización de las hipótesis delictivas por personas jurídicas.

En la actual Ley Penal Tributaria y Previsional puede verificarse dicha extensión en el artículo 14:

“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”.

La ley es clara al enunciar la responsabilidad penal tributaria de aquellos que hubiesen intervenido en el hecho punible. Ello así, se impone por parte de quien juzga verificar la participación real de las conductas reprochadas de los sujetos que revistan apariencia directiva²¹. La responsabilidad penal tributaria no puede imputarse por el sólo desempeño de un cargo directivo en una sociedad.

²¹ Navarro, Carlos s/denuncia ley 23.771 – Cámara Fed. De San Martín – Sala I – 27/6/1995.

La autoría y participación tradicional en nuestro Derecho Penal liberal, si bien se extiende a determinadas personas físicas que desempeñan puestos directivos —enunciando un número cerrado de integrantes de la sociedad—, no permite que se extienda a sujetos que permanecieron al margen de las operaciones sociales, es decir que no administraron, no dispusieron de fondos sociales, no decidieron actos evasivos, no distorsionaron hechos impositivos, no generaron insolvencias fraudulentas, no omitieron depositar retenciones efectivizadas, etc, etc, etc.

La ley Penal Tributaria y Previsional no admite la responsabilidad objetiva, ello conllevaría a atribuir responsabilidades a una persona por el sólo hecho de desempeñar una función, lo que implicaría la violación del principio “nullum poena sine culpa”²². Es necesario verificar la actuación personal en el hecho delictual ya sea como autor, o partícipe.

3.- TEORIA DE LA POSICION DE GARANTE Y ESFERA DE CUSTODIA

La extensión de la autoría, o responsabilidad penal derivada, podríamos definir las como la aplicación de la teoría de la autoría y participación criminal tradicional, recetada por nuestro Código Penal entre sus artículos 45 a 49.

Ultimamente, la jurisprudencia penal tributaria viene utilizando una construcción dogmática denominada “autoría mediata”. Según comenta Mauricio Libster²³ la aplicación de esta teoría se remonta al recordado caso Eichmann. En ella se propone la existencia de dos autores, uno inmediato (realizador), otro mediato (quien desencadena la ejecución de acciones punibles por medio de órdenes).

En las causas “Ferrometal S.R.L. s/inf. Art. 4º ley 23.771 Juzgado Federal de San Isidro - Magistrado: Roberto J. Markevich de fecha 28/5/1997.” y “FRIBE S.A. s/inf. Ley 23.771”- Cámara Federal de San Martín - Sala I, de fecha 7/8/1997, preocupáblemente, se ha aplicado esta construcción. Preocupáblemente, porque a nuestro humilde criterio, provocan una extensión de la autoría en cabeza de las personas físicas integrantes de las sociedades, mucho mayor a la concebida por las leyes 23.771 y 24.769²⁴.

Según surge de la lectura de los considerandos de la causa Fribe S.A., en los delitos de comisión por omisión el agente tiene la obligación de actuar en determinado sentido detentando la llamada “posición de garante”. Con una omisión en su actuación permite que el resultado material se produzca.

Los superiores jerárquicos de las organizaciones (presidente, directores, etc.) están en posición de garante siendo responsables de sus ámbitos de competencia. Es decir que son responsables de una “esfera de dominio” cuya organización les compete, asumiendo, por ello, un compromiso de control de los riesgos o daños que puedan provocarse a los bienes jurídicos de personas o cosas que se encuentran sometidos a su control.

La aplicación de esta teoría, continúan sosteniendo los jueces, no introduce la responsabilidad objetiva una vez probada la existencia de una conducta delictiva

²² Conf: Hector B. Villegas “Régimen penal tributario Argentino” – Depalma – pag. 165.

²³ Mauricio Libster “La problemática penal de los síndicos y la Ley Penal Tributaria” – Depalma – pag. 405.

²⁴ Teresa Gómez “Crónica de tres sentencias condenatorias a pena de prisión. Particularidades y coincidencias” – Crónica Tributaria Errepar – Act. 198: 1/98

cometida por una persona jurídica, sino que persigue evitar la impunidad de las acciones delictivas perpetradas bajo el manto de una persona jurídica por miembros de la misma, perfectamente individualizables, cuando las características de la autoría no concurren en ellos.

En nuestra jurisprudencia la teoría de la “autoría mediata” fue aplicada en el juicio realizado a los integrantes de la junta militar. De ese juicio recordamos el considerando que sostenía que: “En los delitos dolosos es autor solamente aquel que mediante una conducción consciente del fin, al acontecer causal en la dirección del resultado típico, es señor sobre la realización del tipo. Se trata de la autoría mediata, que no se circunscribe a la autoría de los ejecutores inmediatos y que hace responsable como autor del hecho ilícito a quien tiene el dominio final del hecho”. (Del voto del doctor Fayt)²⁵

Otro considerando a destacar es aquel que sostenía que: “La concepción de la autoría mediata es plenamente aplicable a la causa, ya que la estructura jerárquica de la institución militar posibilita, a quien se encuentra en su vértice, la utilización de todo o aporte de las fuerzas bajo su mando, en la comisión de hechos ilícitos”. (Del voto en disidencia de los doctores Petracchi y Bacqué).

Coincidentemente con la elaboración del presente trabajo (junio de 1998), el Juez Federal de San Isidro, Roberto Marquevich, detuvo a Jorge Rafael Videla por el delito de desaparición de menores haciendo una aplicación de la Teoría de Autor Mediato.

Adviértase que la aplicación de la autoría mediata se basa en la existencia de una organización vertical (Ejército, empresa societaria), en la cual el superior jerárquico detenta la denominada “posición de garante de la esfera de custodia” y con su inacción permite que el hecho delictual se consume. De lo cual se desprende que, para esta teoría, los directivos de las personas jurídicas ejercitan esa “posición de garante” siendo por ello posible aplicarles, peligrosamente, responsabilidad penal tributaria.

3.1.- DELITOS DE OMISIÓN IMPROPIA O DE COMISION POR OMISIÓN

Este concepto acompaña a la teoría del autor mediato. Son delitos que se producen cuando un sujeto que tiene la obligación de actuar en determinado sentido, con una omisión en su actuación, permite que el resultado material se produzca.

En muchas situaciones en las que no existe una normativa expresa que sancione la omisión de evitar un resultado dañoso, el hecho de no impedirlo quedaría equiparado juridicopenalmente a la causación voluntaria de ese resultado²⁶.

Veamos un ejemplo. Un guardavidas que con su inacción permite que una persona se ahogue y muera, incurrió en un delito de comisión por omisión. Con su omisión impropia ha matado a una persona.

Las omisiones impropias violan siempre mandatos normativos. De la posición

²⁵ Corte Suprema de Justicia de la Nación 30/12/1986. - Causa originariamente instruida por el Consejo Supremo de las Fuerzas Armadas en cumplimiento del dec. 158/83 del Poder Ejecutivo Nacional), La Ley, 1987-A, 535-JA, 987-1-315.

²⁶ Conf. Mauricio Libster, ob. citada – pag. 407.

²⁷ Considerando del fallo “Ferrometal S.R.L. s/inf. Art. 4º Ley 23.771” – Juzgado Federal de San Isidro 28/5/97.

de garante se deriva el deber de evitar el resultado²⁷. La jurisprudencia tributaria a aplicado este tipo especial delictual recordemos, por ejemplo, la causa “Francisco Macri y otros”, en ella se sentenciaba que: “En los delitos de comisión por omisión es esencial la posición de garante, de la cual deriva el deber de evitar el resultado, debiendo distinguirse en materia de directores de personas jurídicas entre deberes de protección de ciertos bienes jurídicos y deberes de vigilancia en relación a fuentes de peligro en el campo de la propia actividad y competencia”²⁸.

Este tipo especial de delito contempla la realización por los denominados “hombres de detrás”, es decir superiores jerárquicos que no impiden que el ilícito se produzca pese a que se realizará en el ámbito de su competencia. No puede afirmarse que todos los directivos respondan por omisión de los delitos cometidos por la empresa. La posición de garante es un compromiso de contención de determinados riesgos, para determinados bienes jurídicos según la competencia que le compete al directivo. Va de suyo que el compromiso individual se adquiere con la aceptación del cargo que traslada al sujeto la competencia y genera responsabilidad consiguiente.²⁹

4.- CONCLUSIONES

He querido reflejar en el presente trabajo la actualidad penal tributaria en materia de responsabilidad para los directivos de las personas jurídicas.

El ilícito tributario, a diferencia del aduanero, no contempla sanciones a las personas jurídicas, sin embargo impone pena a un limitado grupo de representantes: directores, gerentes, síndicos, miembros del consejo de vigilancia, administradores, mandatarios, representantes o autorizados, con una condición QUE HUBIESEN INTERVENIDO EN EL HECHO PUNIBLE.

Dada la gravedad de la actual normativa Penal Tributaria y Previsional 24.769 —contiene en tres, de sus once hipótesis delictivas, pena de prisión no excarcelable, mayor a tres años—, es primordial que esa intervención personal sea verificada por los jueces.

Somos contestes que de la nueva línea de política criminal se desprende la voluntad del legislador argentino de sancionar con prisión efectiva la violación al bien jurídico tutelado Hacienda Pública. El delito tributario genera, hoy por hoy, en la Argentina, un reproche penal mayor al establecido para delitos aberrantes tales como el homicidio en riña (art. 95 C.P.), y el estupro (art. 120 C.P.). Por ello, debe probarse realmente que el delito se ha cometido y debe, también, ser probado quienes lo han realizado.

Ambas normativas penales tributarias designan, en forma poco feliz, a ciertos representantes de las sociedades que desde su función no podrían realizar las hipótesis delictivas. Por ejemplo, el Síndico, sujeto a quien se le confía una función de tutela, preponderantemente económica, en beneficio de intereses ajenos. En el

²⁸ Cámara Fed. de San Martín, Sala I – 28/4/1994. - Dirección General Impositiva s/denuncia -Macri, Francisco y otros-), DJ, 1994-2-299.

²⁹ Conf. J.M.Silva Sánchez “Fundamentos de un sistema europeo del Derecho Penal. Libro homenaje a Claus Roxin”. Edic. española - Editorial Bosch, 1995, pags. 371 y 372. Citado por los magistrados en los considerandos de la sentencia Fribe S.A. - pag. 371 y 372

derecho societario es, además, un funcionario con atribuciones y deberes de “fiscalizador”³⁰. El ejercicio profesional que implica la Sindicatura Societaria, está orientado al denominado “Control de Legalidad” y no al “Control de Mérito o Gestión”. No obran por cuenta y orden de las sociedades o empresas no podrían, por ello, ser los realizadores del delito tributario.

Si a esto le agregamos la aplicación jurisprudencial de la teoría de la “autoría mediata, esfera de custodia y posición de garante” se genera, inquietantemente, una extensión de la autoría en cabeza de los representantes de las sociedades mucho mayor, a la concebida por las leyes 23.771 y 24.769.

Cristian Fabris³¹ sostiene que debe cumplirse con el principio de identidad entre sujeto pasivo tributario y sujeto activo del delito. Si no existe esa identidad, no puede atribuirse conducta criminal a alguno de estos dos sujetos, por no existir equivalencia entre el presupuesto legal y un elemento del delito penal.

El Derecho Penal es la ultima ratio que puede aplicar un Estado para conseguir el reproche por el delito cometido. Debe existir, entonces, una verdad incuestionablemente probada, y una autoría ciertamente ejecutada, garantizando así la vigencia plena de un ESTADO DE DERECHO que brinda a sus habitantes SEGURIDAD JURÍDICA CONTINUADA.

³⁰ Carlos Alberto Ghersi “Responsabilidad Profesional” - Editorial Astrea - pag.104.

³¹ “Influencia de los regímenes de presentación espontánea en la ley 23.771” - Derecho Económico N° 23/1992 - pag. 462.