

## LAS PERSONAS JURIDICAS ANTE LA LEY PENAL TRIBUTARIA Y PREVISIONAL

*Roberto Emilio Spinka*

1. El Art. 12, ley 23.771, configura una extensión de los distintos tipos penales, que manteniendo el carácter de tipos especiales, se reputa autor a quien, sin ser el obligado, tiene otra calidad: la de director, gerente, administrador, etc. del obligado. La enumeración legal es taxativa. Se reafirma con ello la irresponsabilidad criminal de las personas jurídicas.

2. El Art. 12 no deroga los Arts. 45 y 46 del C.P.. No sanciona supuestos de responsabilidad objetiva. Para ser autor debe tenerse el carácter indicado por la norma, sin perjuicio que otros sujetos colaboren con ellos en carácter de cómplices o instigadores.

3. El régimen de la ley 23.771 y la ampliación prevista por el Art. 12 no alcanza a los directores, gerentes, etc., de los entes de derecho público.

4. Para salvar un vacío legal se propone modificar el Art. 12 disponiendo que la ampliación sea de aplicación aún en los supuestos de pena de multa.

### L EL TRATAMIENTO PARLAMENTARIO

El proyecto del Poder Ejecutivo no contenía una regla como la que finalmente se convirtió en ley. Su introducción en el proyecto oficial cuando este contaba ya con estado parlamentario, fue el resultado de una ampliación sugerida por el ex subsecretario Legal y Técnico de la Presidencia de la Nación, Dr. Granillo Ocampo, que el despacho de la mayoría recibió favorablemente. El dictamen de este sector disponía: "Cuando se trate de personas jurídicas, sociedades, asociaciones, y otras entidades de derecho privado, la pena de prisión corresponderá a los directores, gerentes, miembros del consejo de vigilancia, administradores y consejeros" (1).

(1) Sobre el origen de la regla, véase "Ley Penal Tributaria y Previsional Nº. 23.771" de Carlos A. CHIARA DIAZ, en sus Aspectos Parlamentarios, a cargo del diputado nacional Lorenzo Juan

Sin embargo, a instancia de la minoría y salvo que en lugar de síndicos y consejeros, el despacho de este sector se refería a mandatarios y representantes, se agregó la expresión final: "... que hubiesen intervenido en el hecho punible". La ley vigente adoptó, entonces, el proyecto de la minoría, pero con una diferencia: agregó conforme al despacho de la mayoría a los síndicos, a solicitud del diputado Aramouni (2).

## II. EL ANTECEDENTE DE LA REGLA

Es aceptado por quienes han tratado el tema que el art. 12 de la ley 23.771 (3) tiene por antecedente el art. 49 de la ley 11.683, que fue precisamente derogado por el art. 19 de la nueva ley penal tributaria y previsional (4). Según la norma derogada, "cuando se trate de personas jurídicas, sociedades, asociaciones y otras entidades de derecho privado o de los incapaces del art. 57 la pena de prisión corresponderá a los directores, gerentes, administradores, mandatarios o representantes que, por razón de contratos, estatutos o disposiciones legales, fueran los responsables del cumplimiento de las obligaciones tributarias de las sociedades a que pertenecen o de sus mandantes o representados".

La confrontación de ambas revela que existe equivalencia en lo que respecta a los sujetos que la ley indica como pasibles de la pena de prisión, a excepción de los síndicos, incluidos en la ley vigente. También media correspondencia en las personas a las que aquellos sujetos deben relacionarse, salvo en cuanto a los incapaces, que la ley vigente excluye, refiriéndose sólo a personas colectivas.

La diferencia esencial reside en la razón que funda la atribución de la pena de prisión a las personas físicas que se mencionan: mientras en la ley 11.683 aquella es el carácter de responsable por el cumplimiento de las obligaciones tributarias de las sociedades a que pertenecen o de sus mandantes o representados, en la ley 23.771, en cambio, la razón por la que se atribuye pena a los directores, gerentes, etc. es su intervención en el hecho punible, vale decir, mientras en la primera se computaba una situación jurídica, en la segunda se considera una situación fáctica.

Lo dicho es así pese a que, en relación al derogado art. 49, alguna jurisprudencia entendió que la responsabilidad de los representantes, gerentes, etc. de la persona jurídica requería una actuación personal y directa en la comisión de

CORTESE, pág. 275 Rubinzal - Culzoni, Santa Fe 1990.

(2) Cfr. CASAS, José O., en "La Ley 23.771 penal tributaria y previsional, sus antecedentes, trámite y debate parlamentario (Ira. parte)", en Doctrina Tributaria, Errepar, DTE T. X, pág. 117.

(3) Sancionada el 7/2/90, promulgada el 22/2/90 y publicada en B.O. del 27/2/90.

(4) Cfr. CASAS, Ob. cit., pág. 116; también CHIARA DÍAZ, Ob. cit., pág. 113.

las infracciones, debiendo ser una actuación dolosa o culposa <sup>(5)</sup>, desde que se ha dicho con acierto que tal tesis no se compadecía con el claro texto de la ley (el art. 49, hoy derogado) que no subordinaba el castigo a una actuación personal, sino sólo a la circunstancia de ser responsable por el cumplimiento de las obligaciones del ente o del incapaz. De haber sido así se argumentó - "no eran necesario que se estableciese expresamente que los representantes legales eran responsables dado que podían ser inculminados como autores directos" <sup>(6)</sup>.

Muy exactas fueron las razones dadas por Jaime Malamud Gotti, refiriéndose a ley 21.858 que modificó el art. 49 - y otros - de la ley 11.683, para sostener lo inadmisibile que resulta hoy en día fundar la responsabilidad penal en razón de la función y no en la acción u omisión de la gente por lo que reputaba que aquella norma era inconstitucional por violentar el principio de la culpabilidad, de raigambre constitucional <sup>(7)</sup>.

Ese reproche, por cierto, no puede ser atribuido al art. 12 de la ley vigente pues, como está dicho, atiende a un muy distinto criterio cual es la intervención en el hecho punible, afortunada expresión legal - desafortunada en otro sentido, como se verá - que traduce el respeto de la ley al principio "nulla crime sine culpa", que desconocía no sólo el art. 49 indicado, sino también el propio art. 11 del despacho de la mayoría, desde que en éste la pena de prisión también atendía a la función de los representantes.

En lo que atañe a la técnica legislativa, la empleada en el art. 12 no es novedosa, pues existen varios casos en nuestra legislación de bastante semejanza, vinculados a infracciones (llamativamente, de naturaleza contravencional) cometidas en nombre o bien en provecho de una persona colectiva. Ejemplo de ello son los arts. 2 letra f de la ley 19.359, modificada por ley 22.338 (Régimen Penal Cambiario) <sup>(8)</sup>, 8 de la ley de Abastecimiento 20.680 <sup>(9)</sup> y 42 inc. 2do. de la Ley

(5) Cfr. C. N. Fed., sala I, Cont. Adm., 14/3/74, "P. Galimberti y Cía" y "May, Erwin", en Derecho Fiscal, XXIV, pág. 990 y 1.077 respectivamente.

(6) SOLER - FROHLICH - ANDRADE, en "Régimen Penal Tributario", pág. 199 - Ed. La Ley, Buenos Aires, 1990 -, quienes citan el antecedente jurisprudencial de la nota anterior.

(7) Véase, MALAMUD GOTTI, Jaime, en "Cuestiones Penales de la ley 21.858 - sanciones correspondientes al incumplimiento del pago de impuestos en el orden nacional -", Doctrina Penal, 1978, pág. 574.

(8) "...la multa se hará efectiva solidariamente sobre el patrimonio de la persona ideal y sobre los patrimonios particulares de los directores, representantes legales, mandatarios, gerentes, síndicos o miembros del consejo de vigilancia que hubiesen intervenido en la comisión del hecho punible". El subrayado nos pertenece. Esta regla en cuanto subordinaba el castigo (pena de multa) a la acción u omisión observada, tuvo nota laudatoria de BORINSKY, Carlos, en "Reformas al régimen penal cambiario - ley 22.338 -", en Doctrina Penal, 1981, pág. 72.

(9) "cuando las infracciones que se penan en esta ley hubieran sido cometidas en beneficio de una persona jurídica, asociación o sociedad, se le dará carácter de parte, sin perjuicio de la

de Defensa de la Competencia 22.262, que deroga la ley 12.906 <sup>(10)</sup>, en los cuales se consagra como criterio que funda la pena aplicable a los directores, gerentes, etc., la intervención de éstos en el hecho punible.

Otro antecedente, específico en materia tributaria, la constituye el art. 5 de la ley 20.658, que penaliza la evasión de impuestos y sobre la que volveremos enseguida.

### III. ANÁLISIS DE LA NORMA

1. Con arreglo a la ley, la pena de prisión se aplicará a las personas físicas que se mencionan y hubieren intervenido en el hecho, "Cuando se trate de personas jurídicas de derecho privado, sociedades, asociaciones, u otras entidades de la misma índole", expresión final que se viene a seguir que la enunciación de estas personas colectivas es meramente ejemplificada, pues lo decisivo es que el ente responda, cualquiera sea su forma, a la índole de una persona jurídica de derecho privado.

El art. 32 del C.C. define, a contrario, a la persona colectiva: todos los entes susceptibles de adquirir derechos y contraer obligaciones, que no son personas de existencia visible son personas de existencia ideal o personas jurídicas. Precisa quiénes son las personas jurídicas de derecho privado, el art. 33 del mismo cuerpo legal, sin perjuicio de lo cual, se enseña doctrinariamente, con suma claridad, que para distinguir las personas jurídicas públicas de las privadas, deben atenderse a

responsabilidad personal de los autores. En los casos de condena a una persona jurídica, asociación o sociedad, se podrán imponer como sanción complementaria la pérdida de la personería y la caducidad de las prerrogativas que se le hubieren acordado. Los directores, administradores, gerentes, y miembros de tales entidades, que no hubieran participado en la comisión de los hechos punibles, pero que por sus funciones debieron conocerlos y pudieron oponerse, serán también pasibles, cuando se le probare grave negligencia al respecto - de las sanciones previstas en el art. 5 inc. a y b, disminuyéndose a la cuarta parte los límites mínimos y máximos a imponer". El subrayado es nuestro y destaca cual es el criterio de la ley coincidente, sin duda, con el art. 12 analizado.

(10) "... cuando el hecho hubiese sido ejecutado por los directores, representantes legales, mandatarios, gerentes, síndicos o miembros del consejo de vigilancia de persona de existencia ideal con los medios o recursos facilitados por la misma u obtenido de ella con tal fin, de manera de que el hecho resulte cometido en nombre, con la ayuda o en beneficio de la persona ideal, se impondrá: a) ... multa de ... la que se hará efectiva solidariamente sobre el patrimonio de la persona ideal y sobre los patrimonios particulares que los directores, representantes legales, mandatarios, gerentes, síndicos o miembros del consejo de vigilancia que hubiesen intervenido en la comisión del hecho punible; b) prisión de uno a seis años, que será aplicada a los directores, representantes legales, mandatarios, síndicos, gerentes o miembros del consejo de vigilancia que hubiesen intervenido en la comisión del hecho punible". Frente a este, y los antecedentes de las notas anteriores, sólo el apresuramiento con que se sancionó la ley puede explicar que el legislador omitiera en forma legal las palabras "en la comisión ...".

que en las primeras son titulares de poderes o de prerrogativas públicas, que no poseen las privadas <sup>(11)</sup>.

Se enseña también, y ello tiene trascendencia pues pareciera que esto da base para una argumentación defensiva que más adelante se considerará, que, tratándose de una persona jurídica, el sujeto de los derechos y obligaciones que contraen los órganos de la persona jurídica, en su nombre, es precisamente, la persona jurídica de manera independiente de las personas físicas que actúan por ella o que le han dado nacimiento, de suerte que quien contrata, quien es dueño del inmueble, *quien paga los impuestos*, es la persona jurídica <sup>(12)</sup>. Ello tiene sustento en la ley: "Las corporaciones, etc., serán consideradas como personas enteramente distintas de sus miembros" (C.C. art. 39) <sup>(13)</sup>. Todo, porque la persona jurídica de derecho privado es, ante todo, una persona y, como tal, un ente susceptible de adquirir derecho o contraer obligaciones (C.C. art. 30), vale decir, con capacidad o aptitud para ser titular de relaciones jurídicas <sup>(14)</sup>.

2. Las personas físicas que menciona la ley, como pasibles de la pena de prisión y a condición que hubiesen intervenido en el hecho punible son el director, gerente, síndico, miembros del consejo de vigilancia, administradores, mandatarios y representantes. No prosperó la propuesta del diputado Aramouni de extender la responsabilidad de los accionistas, en el caso de sociedades anónimas sujetas a fiscalización estatal permanente en cuanto reunieran en no menos del 5% del capital social <sup>(15)</sup>.

Es director quien tiene a su cargo la gestión de negocios sociales y el carácter de administrador y representante de la persona colectiva (L. de S. arts. 255, 268 y 58).

Es gerente la persona designada por el directorio quien puede delegar en aquél las funciones ejecutivas de la administración (L. de S. art. 270).

Síndico es la persona designada por la asamblea de accionistas que tiene a su cargo el control de la actuación del órgano ejecutivo (L. de S. arts. 284 y 294).

Es administrador quien, sea por un acto jurídico (mandato), por ejercicio espontáneo (gestión de negocios), por virtud de la ley o por decisión judicial, tiene a su cargo la administración de bienes o intereses ajenos, vale decir, la conserva-

(11) LLOVERAS DE RESK - BERTOLDI DE FOURCADE - BERGOGLIO, "Lecciones de Derecho Civil", pág. 274, Ed. Advocatus, Córdoba, 1990.

(12) Ob. y aut. cit. en nota 10, pág. 283. El subrayado es nuestro.-

(13) También, el art. 2, ley 19.550: "La sociedad es un sujeto de derecho con el alcance fijado en esta ley".

(14) Cfr. LLAMBIAS, Jorge Joaquín, "Código Civil Anotado", T. 1, pág. 69, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1978

(15) Cfr. CASAS, Ob. cit., pág. 117.

ción, incremento, custodia y promoción de estos <sup>(16)</sup>.

Es mandatario quien recibe otro poder, que aquél acepta, para presentarla, al efecto de ejecutar en su nombre y en cuenta, un acto jurídico o una serie de actos jurídicos (C.C. art. 1.869). Aunque el representante en general, se confunde con el mandatario, puede distinguirse de éste <sup>(17)</sup>.

3. Para que le corresponda la pena de prisión que cada tipo penal establece, es menester que los directores, gerentes, etc. "hubiesen intervenido en el hecho punible".

En verdad que esa expresión, por ser genérica, resultaría dogmáticamente compatible con la acción de ejecutar un hecho, como con la de tomar parte en él, o bien con la auxiliar o cooperar de otro modo a su ejecución o prestar una ayuda posterior cumpliendo una promesa anterior o, incluso, con la de determinar directamente a otro a cometerlo, estos es, con la noción del autor, coautor, cómplice o investigador (C.P. arts. 45 y 46).

Por otro lado, se dijo anteriormente que la técnica utilizada no es novedosa pues, además de los antecedentes citados, la empleaba el art. 5 de la ley 20.658, según el cual: "Cuando algunas de las personas referidas en los artículos anteriores fuera un ente de existencia ideal o un incapaz, la pena de prisión se aplicará a los miembros de la misma, directores, administradores, gerentes, mandatarios, gestores o representantes de aquellos que *hayan intervenido en la comisión del hecho* de que se trate, en nombre o beneficio de dicha persona ideal o incapaz o en el suyo propio". De esta disposición se dijo en su momento que "intervenir" abarca las actividades del autor, partícipe, o instigador del delito" <sup>(18)</sup>, lo cual es correcto por que participar, en el amplio sentido que le asigna el Código Penal y "que no lleva a confundir la participación con la complicidad" <sup>(19)</sup>, supone intervenir en el hecho, dependiendo del grado de esa intervención la categoría de partícipe, esto es autor, coautor, cómplice primario o secundario e instigador <sup>(20)</sup>. Debe repararse, sin

(16) OMEBA, I, pág. 494.

(17) OMEBA, XXIV, pág. 736.

(18) GARCIA CAFFARO, José Luis, en "Responsabilidad de directores, gerentes y apoderados según el último régimen penal tributario", L.L. 1990 C - sección doctrina, pág. 1.082; también, FRANCO Y KRAUSE MURGIONDO, en "La nueva ley 20.658 de delitos tributarios", en Derecho Fiscal, T. XXIV, pág. 328.

(19) NUÑEZ, Ricardo C., "Las disposiciones Generales del Código Penal", pág. 189 y sgte., Marcos Lerner Editora Córdoba, 1988.

(20) Para Carlos Enrique EDWARDS, en "Comentarios a la ley penal tributaria N.º 23.771, pág. 12, - separata de Colección Jurisprudencial Zeus, 1990 - no basta con ser director, gerente, etc., sino que es necesario que haya tenido una actuación o intervención personal en la típicamente antijurídica y culpable, ya sea como autor, coautor, cómplice, instigador o encubridor. Identifica claramente participar con intervenir, CREUS, Carlos, "Derecho Penal - Parte General -" pág. 321 (Astrea, Buenos Aires, 1988), sea que le asigne a la participación un sentido amplio y restringido. En ambos casos, media intervención

embargo, que el art. 5 de la ley cit. no sólo decía eso, sino también que esa intervención debía serlo en la comisión del hecho, lo que modifica sustancialmente las cosas porque si intervenir significa, lingüísticamente, tomar parte en un asunto <sup>(21)</sup>, y éste es la comisión de un hecho, no cabe duda que el antecedente analizado la expresión aludía inequívocamente a quienes hubiesen tomado parte en la comisión o ejecución de la infracción, vale decir, definía a los coautores y, por derivación, a los autores.

Esto va desnudando la defectuosa técnica empleada por el art. 12 de la ley 23.771 que, genéricamente, exige "intervenir" en el hecho sin limitación expresa alguna a esa participación. Ello no significa, sin embargo, que deba entenderse dicha expresión en un sentido amplio, comprensivo de todos los partícipes.

En efecto: la inclusión de la expresión final analizada en la norma no persiguió un sentido técnico desde el punto de vista de la participación, sino más bien descartar una responsabilidad objetiva incompatible con el principio de culpabilidad <sup>(22)</sup>, como la que establecía el sistema que consagraba el art. 49 de la Ley 11.683 por el que se punía por la sola circunstancia de la función que se cumplía en el ente y no por la acción o la omisión en que se hubiera incurrido. Esta fue, por tanto, la idea fuerza que inspiró el legislador.

En segundo lugar, porque aunque la norma, inserta en el sistema, adquiere autonomía y un significado propio, independiente, a veces, de la voluntad del legislador, existen el art. 12 limitaciones implícitas a la intervención en el hecho, desde que la pena de prisión que corresponderá a los directores, gerentes, etc. es la "de los delitos previstos en esta ley", que atribuye pena a quienes ejecutan los hechos típicos que ella describe, esto es, a sus autores.

En tercer lugar, y como derivación de lo anterior, porque según verá infra IV.3, en el art. 12 constituye una extensión de los respectivos tipos y éstos, como todo tipo penal, tienen entre otras funciones, una de carácter político cual es la de definir quién puede ser autor de un delito, desde que "Cada tipo delictivo equivale a una forma de autoría" <sup>(23)</sup>.

En cuarto lugar, porque de asignarse a la expresión "intervenir en el hecho" un sentido omnicomprendivo de todas las categorías de la participación criminal, esto es, ya no sólo respecto de quienes intervienen en la comisión del hecho, cabría

en el hecho. En igual sentido, en relación al art. 12 CHIARA DIAZ, Ob. cit., pág. 113.

(21) Primer significado de la palabra, según el diccionario Espasa - Calpe, Madrid - Buenos Aires T. II, pág. 583.

(22) Según el diputado Cortese, de activa participación en el tratamiento legislativo de la norma. Cfr. CHIARA DIAZ, ob. cit, pág. 275.

(23) NUÑEZ, Ricardo C., "Manual de Derecho Penal - Parte General", pág. 295, Marcos Lerner Editora Córdoba, Córdoba, 1986.

una derogación parcial de los arts. 45 y 46 del CP porque los cómplices o instigadores, pese a intervenir en el hecho, no serían punibles en estos casos (cuando se trate de una persona jurídica de derecho privado) de carecer de alguna de las calidades personales que requiere el art. 12 (director, gerente, etc.), desde que este impone dos condiciones para que corresponda la pena de prisión: que medie intervención en el hecho y que se tenga alguna de aquellas calidades. En este sentido, debe recordarse que según reiterada jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, constituye un principio inconcluso que la interpretación de las leyes debe hacerse siempre evitando darles un sentido que ponga en pugna sus disposiciones, destruyendo las unas por las otras, y adoptando como verdadero, el que los concilie y deje a todas con valor y efecto (Fallos t. I, pág. 297).

La interpretación que rechazamos, sin ninguna duda, dejaría parcialmente sin efecto los arts. 45 y 46 desde que las penalidades que ellos establecen no podrían aplicarse porque el art. 12 requiere algo más: ser director, gerente, etc.. Corroborando lo dicho debería repararse en lo que se dijo en la discusión en particular del proyecto en la Cámara de Diputados. Expresó el diputado Baglini que "Estamos debatiendo un proyecto de ley especial, para el cual es de aplicación el art. 4to. del Código Penal que dice ...Esto quiere decir que para todas las situaciones antes mencionadas" (se refiere a ciertos problemas de participación que surgieron de la interpretación de los arts. 3 y 13 de la ley) "se rigen por las reglas generales que para todos los delitos establece el Código Penal en materia de participación criminal. No se ha querido introducir una modificación en este aspecto" (24).

En quinto lugar, el "argumentum ad absurdum" rechaza la interpretación amplia a que nos referimos. Ello es así porque si la inconsecuencia jamás debe suponerse en el legislador, cabría admitir notorias inconsecuencias en el sistema: por ejemplo, si el obligado es una persona física y evade sus obligaciones con la complicidad (esencial o no, en rigor eso no interesa) de un tercero que carece de una de las calidades personales que requiere el art. 12, éste será punible según las reglas de los arts. 45 y 46 del CP, porque la limitación del art. 12 sólo rige "cuando se trate ... de una persona jurídica de derecho privado". Diametralmente opuesta será la situación si el obligado es una persona colectiva, y el director ejecuta el hecho con la complicidad de igual tercero. Aún más: con el límite del art. 12 concierne a los delitos reprimidos con pena de prisión, el tercero carente de las calidades personales ya aludidas que instiga al director, gerente, etc. a omitir actuar como agente de retención, deberá responder porque se trata de un delito castigado con pena de multa (art. 6). De haberlo instigado a cometer un delito castigado con

(24) Cfr. "El último régimen tributario penal" (primera parte), de Jorge R. BELTRAN, en Doctrina Tributaria, Errepar, T. IX, pág. 880.

pena de prisión, no.

Se trata, en definitiva, de una norma defectuosa que, sin embargo, puede y debe ser bien interpretada <sup>(25)</sup>.

#### IV. CUESTIONES QUE PLANTEA EL ART. 12

##### 1. Introducción

Pese a la razones advertencias que se le formularon a cerca de que era más conveniente de manejar la cuestión por disposiciones administrativas que utilizar la ley penal <sup>(26)</sup>, nuestro legislador atribuyó a todas las infracciones de la ley 23.771 el carácter de delito, calidad que no ofrece dudas a estar, por ej., a la semántica que emplea el art. 11 "... de los delitos previstos en la presente ley".

Es manifiesto que lo anterior puede explicarse (no justificarse) por la necesidad del Gobierno Nacional de contar con un instrumento, más que de control social, de presión, para asegurar una mejor recaudación. Además de las duras penas privativas de la libertad que en algunos casos contempla la ley, pareciera que para la consecución de aquél propósito se apeló también a ciertos mecanismos de coerción estrictamente moral, como lo es rotular a ciertas infracciones "delitos", con la tacha estigmatizante que ello supone <sup>(27)</sup>.

Asignar el carácter de delito de las infracciones previstas por esta ley ha traído varias consecuencias: una de ellas es que, de tal modo, se ha ignorado la clara distinción de base constitucional, que media entre delito y contravención, como ocurre con la punición a quien no se inscribe u omite presentar sus declaraciones juradas (art. 5); infracción que por configurar una simple inobservancia al cumplimiento de una obligación fiscal, no debió colocarse en la misma bolsa con otras infracciones, delictivas sin dudas <sup>(28)</sup>.

Otra consecuencia, son las dificultades que genera la interpretación de la ley,

(25) La estructura técnicamente de manera correcta, CARRERA, Daniel P., en su Proyecto de Reforma al Código Penal de 1990 ("Análisis de la Ley Penal Tributaria y Previsional", pág. 32 *Advocatus*, Córdoba, 1992).

(26) Cfr. CARRERA, "Análisis ... " cit., pág. 54 (de su disertación ante la Cámara de Diputados de la Nación).

(27) Pareciera inscribirse en esa estrategia oficial el propósito del Gobierno Nacional de dar a conocer los nombres de quienes incumplen sus obligaciones. Es, sin duda, otra forma de presionar.

(28) Cfr. CARRERA, ob. cit. pág. 52 y sgte.. Como, respecto del delito del art. 5, algunos consideran que según la forma en que se estructuró el tipo penal, la base de la criminalidad residiría en la desobediencia que supondría que, pese a la intimación, el obligado no cumpla con sus deberes, habría que señalar que si ello fuera así, el art. 5 estaría de más, porque a los fines de la represión penal, bastaría con la figura del art. 239 C.P. .

a partir del hecho que la mayoría de la materia legislada, antes, se ubica en el ámbito administrativo, y por ende, era interpretarle según sus reglas. Ahora en cambio, cuando "lo administrativo se ha transformado directamente en derecho penal" <sup>(29)</sup>, las disposiciones de la ley 23.771, necesariamente, deben ser interpretadas con estricta sujeción a los principios y garantías que campean en este ámbito, según veremos a continuación.

## 2. Las personas colectivas de derecho público

Uno de los problemas que plantea la regla concierne así quedan comprendido en los términos de la ley 23.771 casos tales como el incumplimiento de las obligaciones previsionales que tuvieran para con los organismos nacionales de seguridad social (art. 3) las personas jurídicas de derecho público, esto es, si al ceñir el art. 12 la hipótesis que plantea a las personas jurídicas de derecho privado, excluye a aquéllas.

Para afirmar que ellas están comprendidas en el régimen de la ley 23.771 se ha dicho que ello es así pues "no caben aquí ... interpretaciones a contrario sensu, como podría suceder en derecho civil o comercial, pero no en materia penal" <sup>(30)</sup>; también, que "La circunstancia de que el art. 12 de la 23.771 sólo haga mención de las personas jurídicas de derecho privado no significa, en nuestra opinión, que los mandatarios o representantes de las personas jurídicas de derecho público que intervengan personalmente en la comisión de los delitos reprimidos por la misma, se encuentren exentos de penalidad, por cuanto ... dichas personas están sometidas a sanción como partícipes de la comisión de delitos" <sup>(31)</sup>.

El primer argumento es, sencillamente, inaceptable, pues más que ignorar que el "argumentum a contrario" constituye uno de los diversos medios de que se sirve el método de interpretación sistemática de la ley <sup>(32)</sup>, desconoce la poderosa influencia que tienen en esta tarea, limitándole, principios rígidos como el de legalidad y reserva (C.N. art. 18 y 19) <sup>(33)</sup>. El respeto al principio de legalidad demanda, en el caso, la necesidad de interpretar que cuando la ley ha referido a las personas colectivas de derecho privado, excluyó a las de derecho público.

Empero, el segundo argumento, que pareciera introducir a las personas

(29) CARRERA, Daniel P, en declaraciones a La Voz del Interior, Economía, sección E, pág. 2 del 22-3-92.

(30) PERDOMO, Hugo Enrique, "El nuevo régimen penal tributaria y las personas jurídicas de derecho público", L.L. 1990 - C - Sec. Doctrina, pág. 705.-

(31) SOLER - FROHLICH - ANDRADE, ob. cit., pág. 200.-

(32) Cfr. NÚÑEZ, Manual cit. pág. 95.

(33) CREUS, ob. cit., pág. 66.

colectivas de derecho público en el régimen de la ley 23.771, pero por una vía distinta a la del art. 12, esto es, la del art. 11, tiene suficiente consistencia aunque, literalmente considerado, no abra juicio sobre el tema aquí considerado desde que sólo admite que los representantes de aquellos entes pueden ser castigados por su participación por los delitos previstos por la ley, pero no afirma que estos se vinculen, por ejemplo, con el incumplimiento de las obligaciones previsionales o tributarias que atañen a tales personas colectivas. Esto es, sin embargo, lo que quiso decir y con cierta razón, porque según la interpretación que se le confiera a la palabra participar, podría entenderse abierta una puesta que el legislador creyó suficientemente cerrada con la limitación del art. 12 a las personas colectivas de derecho privado <sup>(34)</sup>.

En efecto: el art. 11 establece una escala agravada cuando en los delitos previstos por la ley y en el desempeño de sus funciones, participen un funcionario público. Luego, desde que participar comprende dogmáticamente a quien ejecuta el hecho (autor), resultaría admisible que por esa vía quedase comprendida, por caso, en los términos del art. 3, la conducta de quien se desempeña como director (funcionario público designado por autoridad competente) de una empresa pública (dotada de personalidad de derecho público) que realiza los actos de ejecución por lo que se sustrae el ente del cumplimiento de sus obligaciones previsionales para con el sistema nacional.

Sin embargo, a tal manera de interpretar las cosas cabría un reproche: se interpreta el art. 11 desvinculado del sistema más correctamente independiente de lo que dispone los arts. 12 y 13.

Si, más allá de cuál fue voluntad del legislador, fuera voluntad de la ley atrapar estas situaciones, no se entendería el sentido y la precisión (aunque con técnicas defectuosas) del art. 12, estos es, si el sistema de la ley 23.771 hubiese deseado captar la hipótesis en análisis (funcionarios de entes públicos por delitos en que estos resulten involucrados), hubiera bastado que el art. 12 nada dijera, refiriéndose genéricamente a las personas jurídicas, con lo que el art. 11 - salvo en cuanto a la escala agravada que dispone - hubiera sido innecesario.

A nuestro juicio, el sentido del art. 12 es claro: por razones políticas, suponemos que de política criminal (que desde luego no compartimos; tampoco las otras), el régimen de la ley 23.771 no alcanza a directores, gerentes, etc. de los entes de derecho público <sup>(35)</sup>. El art. 11, por otra parte, al utilizar la palabra "participe", lo hace en un sentido restringiendo, es decir como sinónimo de complicidad, con

(34) Según PERDOMO, le habría sido manifestado por algunos diputados que, al menos en esa Cámara, no fue intención incluir a los funcionarios de entes públicos. Cfr. ob. cit., pág. 704.

(35) Cfr. EDWARDS, ob. cit., pág. 12.

lo que si bien se aparta de los alcances que a la participación criminal le asigna el epígrafe del título VII del Libro Primero del Código Penal <sup>(36)</sup>, respeta “el micro-sistema”, permítasenos la expresión, emergente de la ley 3.771. Esto es así porque, según lo demuestra el art. 13, la participación criminal en los hechos es, en esta ley, obrar con cómplice desde que las conducta que describe esta última norma no se castigan en forma autónoma, sino en razón de lo que ella significan como participación criminal, y en sustancia son modos de auxilio o cooperación con la ejecución del hecho desde que se trata de dictaminar, informar, dar fe, etc., “para cometer los delitos previstos en esta ley”.-

Por cierto podría señalarse que, de ser así las cosas, en lo que respecta al funcionamiento público, mediaría una superposición entre los arts. 11 y 13, que legislarán idéntica materia. La realidad es que la técnica es bastante defectuosa pero más que superposición, media complementación entre ambas normas: tratándose de un funcionario público que realice los aportes para cometer los delitos previstos por la ley, descritos por el art. 13, tendrá una escala penal incrementada en un tercio del mínimo y del máximo (art. 11) más la inhabilitación por el doble de la condena (art. 13); el art. 11, a su vez, funcionará, en manera residual, esto es, cuando el funcionario participe cumpliendo actos distintos a los que menciona el art. 13, en cuyo caso la pena será sólo la del art. 11, porque la inhabilitación del art. 13 se subordina a la realización de algunas de las conductas que él menciona (dictaminar, dar fe, etc.). Sin embargo, de haber obrado el funcionario con la incompetencia o abuso en el ejercicio de su función y pese a que no esté expresamente establecida en el art. 11, podrá imponérsele inhabilitación especial de 6 meses a 10 años, según el art. 20 bis del C.P. (ley 21.338, vigente por ley 20.077, art. 2).

### 3. ¿Se trata de un caso de responsabilidad de la persona jurídica?

Una posible estrategia defensiva que podría intentarse se plantea en estos términos: como, con arreglo a la ley, ciertos tipos penales como los de arts. 2 y 3 se estructuraron sobre la base o presupuestos de que el infractor debe estar obligado a contribuir al sistema previsional o tributario y, tratándose de personas jurídicas, legalmente, de las obligaciones previsionales <sup>(37)</sup> son titulares estos entes, mal pueden ser sujetos activos sus directores, gerentes, etc..

(36) Cfr. NÚÑEZ, “Las disposiciones ...” cit., pág., 189.

(37) Nos ceñimos a lo previsional porque, en lo tributario, por el art. 16 letra d, ley 11.683, los directores, gerentes y demás representantes jurídicas, son responsables de deuda ajena y, por ende, cabe considerarlos también obligados. La ley 17.250, en cambio, no contiene una regla semejante.-

En el fondo, esa tesis pretende, en forma casi subliminal, demostrar que el castigo a esos representantes de las personas jurídicas significaría responsabilizarlos por el hecho de otro.

La cuestión tiene una íntima vinculación con el interrogante que planteamos y cuya consideración, aunque a muchos resulte de respuestas obvia, es, sin embargo, necesario. Es que, también muchos, parecieran no haber advertido suficientemente el significado que adquiere que ahora se considere delito lo que antes se reputaba contravención. En ese sentido, a creado confusión algún legislador, al señalar que "la responsabilidad de las personas jurídicas fue una aplicación al proyecto original ..." (38). También la doctrina, al expresar que "para que pueda atribuirse responsabilidad de las personas jurídicas en cabeza de las personas indicadas ..." (39) o que el art. 12 resuelve el "problema del cumplimiento de la pena de prisión cuando el delito es imputable a una persona jurídica de derecho privado" (40).

Esa última afirmación, aunque con reparos, hubiese sido aceptable si, en lugar de delitos, fuera posible sostener que las infracciones de la ley 23.771 constituyen contravenciones (tesis torpe, si se separan en los arts. 1, 11, 12, 13 y 18, que se refieren a delitos), ámbito en el cual y por la teoría de ficción, "las sanciones que se dicen aplicadas a los entes ideales sólo implican una forma de castigar a las personas físicas que, como componentes u órganos del grupo societarios, realizaron las acciones o incurrieron en las omisiones punibles" (41). Con reparos decimos, porque enseña Núñez que el fin retributivo y preventivo que es inherente a una ley penal sólo puede realizarse si los destinatarios de él son personas físicas, únicas poseedoras de la conciencia y voluntad susceptibles de retribución y prevención. Y este principio no se desconoce cuando la ley penal es contravencional (42).

En el derecho penal común rige en plenitud la regla de la irresponsabilidad de las personas jurídicas pues "por su naturaleza no es un ente idóneo ni para desplegar acciones que contengan los elementos indispensables para dar base al delito, ni para sentir la coacción de la amenaza penal, ni para sufrir ella misma una pena personal, que no afecte a ningún tercero inocente" (43).

Se sigue de lo dicho la trascendencia del argumento defensivo a que hacíamos

(38) Expresión del diputado CORTESE, en CHIARA DIAZ, ob. cit, pág. 275.

(39) RESCIA DE DELA HORRA, Clara, en "Ley penal tributaria", en Doctrina Tributaria, Enrepar, DTE T. IX, pág. 678.

(40) CODEVILLA, Aldo José, "El nuevo régimen penal tributario", Impuesto, Sec. Doctrina, XLVIII - A - 1.161

(41) NUÑEZ, Manual cit. pág. 135.

(42) NUÑEZ, ob. y loc. cit.

(43) SOLER, Sebastián, "Derecho Penal Argentino", T.I, pág. 250 (Tea, Bs. As. 1978).

referencia pues, por vía de consecuencia, si quien resulta legalmente obligado a contribuir al sistema previsional es la persona jurídica, resultaría que sería a ésta a quien cabría atribuirle responsabilidad. Y hablamos de responsabilidad penal.

Es cierto que algunos tipos penales de la ley 23.771 se estructuran teniendo como presupuesto que el sujeto activo se encuentre obligado con el sistema (Vgr., los arts. 2, 3, 5 y 7), presupuesto que, desde luego, constituye un elemento que atañe a la autoría pues define o contribuye a definir quién es la persona que, para la ley, puede ejecutar el hecho.

También es cierto que cuando la ley 17.250 de aportes y contribuciones previsionales impone al empleador ciertas obligaciones, admite que puede ser titular de éstas una persona jurídica ya que puede ser empleador una sociedad (Art. 18, ley cit.), de lo que vendría a derivarse que en el delito del art. 3, desde que evadir comporta "una sustracción de las obligaciones que se tienen para con la administración" (44) y la obligada es la sociedad por ser la empleadora, sólo podría ser "autor" del ilícito la persona jurídica.

Pero esa idea encuentra en el ámbito penal un escollo insalvable: la imposibilidad de atribuir un hecho, esto es, conducta humana manifiesta como actividad o inactividad (45) a una persona jurídica sin perjuicio de las sanciones fiscales que puedan a ella imponerse, porque la ley 11.683 subsiste en lo fiscal administrativo (46).

En realidad, el problema no es nuevo. José Severo Caballero, trató hace tiempo la cuestión (47), admitiendo que en el Código Penal pueden darse hipótesis en las que el gerente o administrador pueden obrar actuando a nombre y en interés de una sociedad sin que su conducta pueda ser castigada por escapar a la estructura de las figuras penales, por carecer de la esencial calidad de autor que requieren los tipos.

Ello es, precisamente, lo que ocurre con la ley 23.771: en los delitos de los arts. 3 y 5, por ejemplo, sólo puede ser sujeto activo quien resulte legalmente obligado, sean a pagar los aportes y contribuciones al sistema nacional o a inscribirse o presentar declaraciones juradas, respectivamente.

Frente a este problema, cobra dimensión la función que, a nuestro juicio, satisface el art. 12. Este, desde que no prevé una conducta delictiva autónoma sino

(44) CARRERA, "Análisis..." cit. pág. 41.

(45) NUÑEZ, Manual cit. pág. 133.

(46) CARRERA, ob. cit., pág. 18. Cfme. EDWARDS, ob. cit., pág. 12.

(47) José Severo CABALLERO, "Responsabilidad penal de los directores y administradores y la llamada responsabilidad penal de las sociedades anónimas y otras personas colectivas", en Cuadernos de los Institutos N.º 120, pág. 32 y sgtes.- Dirección General de Publicaciones, Universidad Nacional de Córdoba, 1973.

que se remite a la de "los delitos previstos en esta ley" (pues si lo hace a la pena de prisión debe entenderse implícita la remisión a la conducta que determina su imposición), configura una extensión de los respectivos tipos, de suerte que manteniendo los mismos el carácter de tipos especiales (en los que la calidad particular del autor es la de ser el obligado), cuando se trate de una persona jurídica de derecho privado, se reputa autor (pues quien interviene en el hecho, ejecutándolo, es tal) a quien, sin ser el obligado, tiene otra calidad: la de director, gerente, administrador, etc. del obligado.

Se trata en definitiva, de una verdadera ampliación de los tipos penales, cuya extensión determina el castigo a quien es director, gerente, etc., del obligado. De ello se sigue que la idea de que en estos casos pueda responderse por el hecho de otro carece de sustento: la pena obedece a la acción que observa quien tiene la calidad que el tipo ampliado requiere, tomando el hecho en propio.

La propuesta de Caballero, de introducir en la parte General del Código Penal una regla similar a la del párrafo 50, a, inc. 1 del anterior Código Alemán <sup>(48)</sup>, ha recobrado actualidad y, según pensamos, debería ser objeto de un meditado análisis no sólo porque daría solución a ciertas hipótesis considerables en relación a dicho código, sino también porque, por la vía del art. 4 C.P., sería aplicable la legislación especial que no siempre es cuidadosa a la hora de elaborar técnicamente sus disposiciones, según lo demuestra el vacío legislativo que podría afirmarse en el delito del art. 6 de la ley 23.771 (infra. V).

En síntesis: el art. 12 no se aparta de la regla de la irresponsabilidad criminal de las personas jurídicas y, por el contrario, la reafirma, desde que al extender los tipos penales de suerte que deban ser considerados autores los directores, gerentes, etc. de aquellas, reconoce implícitamente la imposibilidad jurídica de atribuir a los entes un hecho, que es conducta humana.

#### 4. Personas Físicas pasibles de la pena de prisión

Otra cuestión que se plantea es la de si las personas físicas que el art. 12 menciona como pasibles de la pena de prisión sólo son esas, esto es, se discute el carácter de la enumeración que realiza dicha norma legal.

En tal sentido, se ha reputado innecesaria la enunciación mencionada, sosteniéndose que "si un dependiente de una firma comercial... cuya función es

(48) Según el cual, si alguien actúa como órgano de representación, autorizado de una persona jurídica, como socio representante, representante autorizado de una sociedad mercantil o como representante legal de otro y realiza el tipo legal de un delito, es responsable como autor, aunque los elementos personales especiales que fundamentan la penalidad de este tipo no concurren en él, pero sí en el representado (Cfr. ob. cit., pág. 35).

la de simple auxiliar contable pero con conocimiento de la documentación social en materia impositiva, oculta o no exhibe o modifica los registros ante la visita de un inspector de la Dirección General Impositiva cuya atención se le hubiera encomendado, y lo hace con el objeto de impedir el cabal conocimiento por parte del funcionario público de la verdadera situación fiscal de la empresa, comete el delito del art. 12 de la ley, sin lugar a dudas, y a título de autor, aunque una interpretación literal del art. 12 parezca liberarlo de responsabilidad <sup>(49)</sup>.

Más que destacar lo inapropiado que resulta sostener que el art. 12 preve un delito (pues de sus propios términos resulta que se remite a los previstos en la ley 23.771), conviene insistir en la función que, sistemáticamente, cumple: representa una extensión de los tipos que establece la ley, cuando la infracción involucra a un ente de derecho privado, manteniendo aquellos el carácter de tipos especiales pues, por el art. 12, en tal hipótesis, por ser autor, debe detentarse alguna de las calidades que se mencionan.

Consecuentemente, supuesto que la infracción involucre a una persona jurídica de derecho privado, dada la función del art. 12 por cuya virtud los respectivos tipos penales mantienen la calidad de tipos especiales, debe concluirse que la enumeración que realiza en el art. 12 es taxativa <sup>(50)</sup>.

Luego, salvo que se desconozca el principio de legalidad, desde que se interpretaría extensivamente la regla en perjuicio del imputado, no puede admitirse como autor a quien es un dependiente con simples funciones de auxiliar.

Este, de haber obrado según el ejemplo dado por propia iniciativa y sin conocimiento del director, gerente, etc. alguno, no necesariamente quedará impune, pues luce de razonable aplicación la figura del art. 241 inc. 2 del C.P. o, en caso de modificación de registros, éste y el Art. 292, en los términos del art. 55 del C.P..

Podrá, asimismo, ese agente, obrar como instrumento de sus superiores, quienes de detentar las calidades que el art. 12 exige, responderán como autores mediatos, de satisfacerse los requisitos que este instituto demanda.

Desde que el art. 12 no deroga el art. 45 y 46 del C.P., nada impide que tales dependientes obren como cómplices o instigadores de otro, en la medida que quien ejecute el hecho, sea el director, gerente, etc..

Dentro de los dependientes de la persona jurídica ofrece alguna dificultad la situación de los factores de comercio, en el sentido de si ellos quedan comprendidos en el art. 12 y, consecuentemente, si pueden o no ser autores pues se propuso, por el diputado Aramouni, que ellos, junto a los agentes y empleados de comercio

(49) PERDOMO, ob. cit. pág. 705.

(50) Cfme. EDWARDS, ob. cit. pág. 12, pero sin dar razones.

fuesen expresamente excluidos <sup>(51)</sup>.

Si se interpreta, como un importante sector de la doctrina estima, que factor y gerente son una misma cosa por imperio del art. 146 del C. de Comercio <sup>(52)</sup>, el asunto es claro: el factor puede ser autor porque puede serlo el gerente, a quien expresamente el art. 12 menciona, pese a que puedan mediar diferencias entre el gerente o factor a que se refieren los arts. 132 y 146 del C. Com. y el gerente de una sociedad anónima o el de una sociedad de responsabilidad limitada <sup>(53)</sup>, desde que el art. 12 no hace diferencias. En este supuesto, el factor ingresaría al sistema de la ley 23.771, además, por otra vía, porque según nuestras disposiciones legales, tiene una doble esfera de relaciones contractuales: la de administración y la de mandato <sup>(54)</sup> (Cfr. Cód. Com. art. 132 y 136), vale decir, cabría considerarlo también administrador y mandatario, calidades personales que el art. 12 también menciona.

El asunto cambia si se considera que pese a que para el art. 146 sean una misma cosa, "En negocios importantes hay un factor con amplios poderes encargado de la administración al que se lo denomina gerente o gerente general, y uno o varios gerentes: de ventas... el primero es un factor, porque es el empleado que dirige inmediatamente todo o parte de los negocios y lleva la firma de la empresa; los segundos, simples o empleados o dependientes, pese a lo pomposo de su nombre" <sup>(55)</sup>.

El problema es que el desarrollo empresarial actual lleva a las personas jurídicas que ejercen actos de comercio a designar un gerente general y, en cada establecimiento, a distintos gerentes por cada sucursal, y que a éstos puede nominárselos como factores.

Como la ley comercial no impide que se designe un gerente o factor en los términos del art. 146 C. Com., a cuyo cargo se encuentra la administración y dirección del negocio, y, además, en cada establecimiento, un factor que administre exclusivamente el mismo sin perjuicio de la subordinación que debe mediar conforme sea la estructura orgánica del emprendimiento comercial, ambos representan a la persona jurídica y pueden, por tanto, ser autores, lo que no significa que necesariamente ambos responderán como tales pues ello sólo ocurriría respecto de quien intervenga en la comisión del delito, al margen de la pena que como partícipe, en un sentido restringido, proceda respecto del otro, si fuera el caso.

(51) Cfr. CASAS, ob. cit. pág. 117; también PERDOMO, ob. cit. pág. 704.

(52) Véase FERNANDEZ-GOMEZLEO, "Tratado teórico-práctico de Derecho Comercial", T.II, pág. 227- Depalma, Buenos Aires, 1985.

(53) Cfr. ZAVALA RODRIGUEZ, "Código de Comercio comentado", T.I, pág. 178- Depalma, Buenos Aires, 1959.

(54) Cámara 4a. del Trabajo de Córdoba, en Comercio y Justicia T.XVIII, pág. 182.

(55) ZAVALA RODRIGUEZ, ob. cit. pág. 177.

## V. LA NECESIDAD DE UNA REVISIÓN LEGISLATIVA DEL ART. 12

Que la ley 23.771 es, técnica, y aún políticamente, defectuosa, nos resulta indiscutible. Pero ya otros se han ocupado del tema, lo que no nos exime de considerar la necesidad de que la norma a la que nos hemos referido en particular, sea objeto de una nueva reflexión por el legislador.

Dos defectos apuntamos en ella.

Además de la necesidad de corregir la expresión final, precisando que debe tratarse de una intervención en la comisión del hecho, la regla actual puede producir una situación de vacío legislativo. En efecto: la función que hemos asignado al art. 12, de extender los respectivos tipos penales, encuentra una limitación, cual es que éstos estén reprimidos con pena de prisión. Luego, supuesto que se omita actuar como agente de retención o percepción, omisión sancionada con pena de multa (art. 6), y siendo el agente de retención o percepción una persona jurídica, a quien corresponderá la pena?. No, a los directores, gerentes, etc., por la vía del art. 12, pues éste resulta inaplicable desde que aparece vinculado a que medie pena privativa de libertad. Salvo que la multa prevista se considere una sanción fiscal (lo que conspiraría contra el confesado deseo del legislador de asignarles a estas infracciones el carácter de delito) y que las respectivas leyes de creación de los impuestos de que se trate o sus reglamentaciones o por resoluciones de la autoridad administrativa se considere también agentes de retención o percepción a los directores, gerentes, etc., de una persona jurídica que tenga ese carácter, la cuestión se plantea de dudosa solución, desde el punto de vista delictivo. Legislativamente, por tanto, sería menester modificar la limitación antes mencionada, disponiendo que la pena, sin indicar su especie, será aplicable a los directores, etc..