

**INCONSTITUCIONALIDAD DE LA LIMITACIÓN A LAS PERSONAS JURÍDICAS PARA
ACOGERSE AL BENEFICIO DE LA EXTINCIÓN DE LA ACCIÓN PENAL**
Un análisis a partir del principio constitucional de personalidad de la pena

Juan Manuel Álvarez Echagüe¹

Sumario

I. Introducción. II. El artículo 16 de la ley 24.769. III. El principio de personalidad de la pena según la doctrina y jurisprudencia tributaria. IV. Algunos apuntes sobre la responsabilidad de las personas jurídicas y su relación con la ley penal tributaria. V. La utilización del beneficio de la extinción de la acción penal y las personas jurídicas. VI. Reflexiones finales.

I. Introducción.

El presente trabajo tiene por objeto incursionar en un tema que me parece muy interesante, como es el problema que plantea el beneficio de la extinción del proceso penal establecido en la legislación penal tributaria argentina cuando se lo analiza a partir de los conceptos de los principios constitucionales de culpabilidad y de personalidad de la pena.

En el apartado II se describirá muy brevemente el artículo 16 de la Ley Penal Tributaria y Previsional² y sus particularidades,³ como método para introducir de buena manera en el tema a los asistentes del extranjero, así como para aquellos concurrentes argentinos que no estén especializados en la materia tributaria.

Posteriormente me abocaré al tratamiento del principio de personalidad de la pena en materia fiscal, valiéndome para ello, de la doctrina y jurisprudencia argentina y extranjera. Finalmente, como corolario de todo lo expuesto, expondré algunas conclusiones.

¹ Abogado (UBA). Doctorando en Derecho Tributario y Financiero (UBA). Premio Asociación Argentina de Estudios Fiscales, año 2.000 (Rubro Artículo). Cursos de especialización en Derecho tributario en el exterior. Autor de varios artículos sobre la materia y del libro *“La clausura en materia tributaria”*, Editorial Ad-Hoc, febrero 2.002. Profesor Titular de la materia “Política Económica y Tributaria” de la Facultad de Derecho de la Universidad Nacional de Lomas de Zamora. Profesor Adjunto Interino en la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales de la UBA y de posgrado en varias universidades del país. Socio del Estudio *Álvarez Echagüe & Asoc.*

Para la realización de cualquier comentario sobre la presente monografía, por favor hacerlo vía e-mail a la siguiente dirección: abogados@infovia.com.ar

² Impuestos, 1997-A-307.

Quiero dejar claramente sentado que no es objeto de este trabajo el tratamiento con profundidad del tema relacionado con la vieja discusión sobre la responsabilidad de las personas jurídicas, es decir, si ellas mismas pueden o no delinquir, ya que más allá de la importancia de la cuestión, su abordaje en forma pormenorizada excedería la premisa establecida para el trabajo,⁴ motivo por el cual sólo haré una breve pero necesaria referencia sobre la cuestión.

II. El artículo 16 de la ley 24.769.

El artículo 16 de la Ley Penal Tributaria y Previsional n° 24.769⁵ establece una serie de requisitos que deben cumplimentarse para *extinguir la acción penal* incoada, con motivo de la presunta comisión de alguno de los delitos tipificados en la primera parte del mencionado cuerpo legal como evasión simple, se trate la misma de impuestos o de recursos de la seguridad social.

Textualmente el artículo dice: ***“En los casos previstos en los artículos 1º y 7º de esta ley, la acción penal se extinguirá si el obligado, acepta la liquidación o en su caso la determinación realizada por el organismo recaudador, regulariza y paga el monto de la misma en forma incondicional y total, antes de formularse el requerimiento fiscal de elevación a juicio. Este beneficio se otorgará por única vez por cada persona física o de existencia ideal obligada.***

La resolución que declare extinguida la acción penal, será comunicada a la Procuración del Tesoro de la Nación y al Registro nacional de Reincidencias y Estadística Criminal y Carcelaria.”

La extinción de la acción, en los términos del artículo 59 del Código Penal, se produce por la muerte del imputado, por amnistía, por la renuncia del agraviado en los delitos de acción privada o bien por prescripción, con lo cual cesa la actividad

³ Sobre el tema he realizado un extenso trabajo, *“La fuga del proceso”*, publicado en la página jurídica de internet www.eldial.com, del 14 de agosto de 2.000, el cual sirve de fundamento a la primera parte de la presente ponencia.

⁴ Recomiendo remitirse a los medulosos trabajos existentes sobre esa cuestión: Baigún David, *“La responsabilidad penal de las personas jurídicas”*, Depalma, 2.000; Cueto Rúa Julio, *“El racionalismo, la egología y la responsabilidad penal de las personas jurídicas”*, LL 50-1112; Jiménez de Asúa L., *“La cuestión de la responsabilidad penal de las personas jurídicas”*, LL 48-1041, *“La cuestión de la responsabilidad penal de las personas jurídicas en el Derecho Positivo”*, LL 48-1106 y, *“La responsabilidad criminal de las personas jurídicas”*, Rev. El Criminalista, T. VIII, pág. 153 y sig.; Riquert Marcelo, *“La responsabilidad penal de las personas jurídicas”*, PET recopilación 1998, pág. 387.

⁵ En la anterior ley 23.771 ya existía un artículo, el n° 14, que regulaba el proceso para el logro de la extinción de la acción penal, aunque con diferencias sustanciales respecto del texto actualmente vigente.

persecutoria del estado;⁶ existiendo otras causales diseminadas a lo largo del mencionado código de fondo.⁷

A estas causales de extinción se ha sumado, hace ya unos años, el sistema de la ley penal tributaria n° 24.769, el cual constituye una excepción al principio de legalidad.⁸ Sobre la extinción de la acción penal hubo quienes señalaron que se trataba de un instituto típico del derecho procesal penal⁹, mientras que otros sostuvieron que era parte del derecho de fondo. Parece claro que se trata de una excusa absolutoria, es decir, una cuestión material¹⁰ y no meramente formal.

Para que la extinción de la acción penal surta efectos, deben cumplimentarse una serie de requisitos que enumera el artículo 16 y que seguidamente procedo a analizar sin demasiados detalles, pues solamente tiene como objetivo la ubicación del lector en el tema:

1.- Supuestos comprendidos.

En la vigente legislación la posibilidad de extinguir la acción penal solamente se da en los casos de **evasión simple**, sea de impuestos o de recursos de la seguridad social, lo cual viene a acotar sensiblemente el sistema establecido en el anterior régimen penal tributario.¹¹

2.- Aceptación de la liquidación o determinación.¹²

⁶ Cfr. Breglia Arias O. y Gauna, "Código Penal y leyes complementarias", ed. Astrea, 1994, pág. 210

⁷ Como el supuesto del casamiento del sujeto que cometió el delito contra la honestidad de la víctima (art. 132) o el pago de la multa máxima que correspondiere así como las indemnizaciones que se originaran, en los delitos que de esta manera son castigados (art. 64 C.P.).

⁸ Chiara Díaz, "Ley Penal Tributaria y Previsional n°24.769", ed. Rubinzal-Culzoni, 1997, pág. 307.

⁹ Hubo quienes sostuvieron que este instituto se asemejaba a la suspensión del juicio a prueba, como es el caso de Romera Oscar, quien sostuvo ello en su artículo "*La nueva Ley Penal Tributaria: una aproximación*", J. A. 1997-II-736. Al respecto, reciente jurisprudencia ha señalado que la *probation* no puede confundirse con el sistema de extinción de la acción penal prevista en el art. 16 de la ley 24.769, aunque sí es aplicable el sistema a los delitos que sanciona ésta ley (cfr. Trib. Oral Penal Económico N° 3, "Barmas Eduardo s/ inf. Art. 9° ley 24.769", del 9-6-98; ver especialmente consid. 4°).

¹⁰ Díaz Sieiro, Horacio, conferencia dictada en el marco del "*Seminario sobre ley penal tributaria y previsional 24.769*", transcripto por Teresa Gómez en el P.E.T. n°140 del 30-9-97, pág. 10.

¹¹ La ley 23.771 permitía utilizar este instituto cualquiera fuera el delito cometido de los tipificados en la misma, bajo la sola condición de que la condena requerida por el fiscal, o que supuestamente iba a recaer, fuera de ejecución condicional.

¹² No es mi intención abordar en estas líneas la cuestión relacionada con los alcances de la determinación de oficio dentro del proceso penal, pues más allá de la relación que posee con el

Para que sea viable la **fuga del proceso**¹³, el sujeto imputado debe aceptar formalmente la liquidación o, en su caso, la determinación de la obligación efectuada por el organismo recaudador.¹⁴

Cuando la ley menciona la palabra “*determinación*”, no cabe duda alguna de que se refiere a la determinación de oficio practicada en sede administrativa por el organismo fiscal, la cual, según establece el art. 17 de la Ley de Procedimientos Tributarios 11.683 en su párrafo tercero, deberá incluir el capital adeudado, actualización, intereses y multas, posición que fue adoptada por cierta doctrina¹⁵ y jurisprudencia.¹⁶

A pesar de lo antes expuesto, en consonancia con lo sostenido por la doctrina¹⁷ y jurisprudencia¹⁸ mayoritaria, entiendo que la pretensión fiscal a que alude la norma penal debe entenderse como aquella integrada por el *capital y su actualización*, ya que al momento de determinar el monto evadido, que sirve como condición objetiva de punibilidad que torna típica la conducta cuando supera cierto parámetro, sólo se tienen en cuenta estos dos elementos, pero no los intereses resarcitorios y las multas, con lo cual al imputado le bastará con abonar el monto que de la aplicación de aquéllos resulte para extinguir la acción penal.

3. Regularización y pago.

El sujeto que desea extinguir la acción penal debe, además de aceptar la liquidación o determinación de oficio realizada por el fisco, *regularizar y pagar* en forma *total e incondicionada* el monto establecido, *antes de haberse concretado el requerimiento fiscal de elevación a juicio*. Por lo cual no sólo es requisito el solicitar el beneficio antes de que se produzca ese acontecimiento procesal, sino que además debe haberse realizado el pago.

4. La “única vez” y sus implicancias.

tema que en este apartado se desarrolla, por su complejidad, considero oportuno realizar otra monografía específica sobre el art. 18 de la ley.

¹³ Utilizo la frase “*fuga del proceso*”, acuñada por el Dr. Vicente Oscar Díaz en su trabajo “*Interpretación sobre el alcance del art. 14 de la ley 23.771*”, Impuestos, LIII-563 y sig., pues considero define clara y sucintamente el instituto que regula el art. 16 ley 24.769.

¹⁴ La ley anterior no dejaba claramente sentado quien debía liquidar la obligación, cuestión que en la nueva ley ha sido determinada en forma expresa: es el organismo fiscal quien lo hace, en la generalidad de los casos a través del proceso de determinación de oficio, aunque en algunos supuestos basta con que exista una liquidación administrativa del tributo. Ver en este sentido, Chiara Díaz, ob. cit., pág. 311 y Díaz Sieiro, ob. cit., pág. 10.

¹⁵ Cfr. Jarque, Gabriel Darío, “*La extinción de la acción penal en el nuevo Régimen Penal Tributario*”, LL 1997-D, pág. 928 y sig.

¹⁶ En los autos “Chiantore José Ricardo”, la Cámara en lo Penal Económico, Sala B, sentencia del 4-3-97 determinó que la pretensión fiscal a la que aludía la ley incluía los intereses resarcitorios.

¹⁷ Ver en este sentido: Díaz Sieiro, ob. cit. pág. 10; Haddad, Jorge, “*Ley Penal Tributaria*”, Depalma, 1997, pág. 48.

La ley exige que quien utilice el instituto en análisis lo haga por primera vez, pues la norma prevé que el beneficio puede ser utilizado por “... *única vez por cada persona física o de existencia ideal obligada*”.¹⁹

Es en esta parte del artículo en el que encontramos conexiones directas con el principio de personalidad de la pena. Es que la nueva normativa ha establecido la posibilidad de que una persona jurídica sea parte en un proceso penal²⁰ y ha previsto sanciones para la misma (por ejemplo, la pérdida de beneficios fiscales, según establece el art. 5°, entre otras penas).

Prevé la norma que el beneficio de la fuga del proceso será utilizable por *única vez por cada persona jurídica*, intentado evitar con ello que mediante la rotación o reemplazo de los directivos de una persona de existencia ideal se utilice la extinción de la acción penal por más de una vez.²¹

Han manifestado sobre el tema los Dres. Arístides Corti, Rubén Calvo y José María Sferco: “*En el texto vigente, el beneficio y la consecuente pérdida del mismo una vez ejercido, no alcanza solamente a las personas físicas...sino también a las de existencia ideal, aventándose la maniobra consistente en designar directores sucesivos de una misma empresa, a fin de hacer valer el beneficio en forma también sucesiva a través de distintas personas físicas*”.²²

En forma tangencial me expedí sobre la cuestión en otro trabajo, pues no era el objeto central del mismo, señalando que: “*Este objetivo legislativo aparece como muy claro y ajustado a la realidad, aunque jurídicamente presenta aristas de difícil solución con la actual redacción del artículo (**especialmente analizado desde el punto de vista del principio de personalidad de la pena**), pues si bien la imposibilidad de utilizar nuevamente este beneficio recae sobre la persona jurídica, quien ha hecho uso de la opción es la persona física en cabeza de quien hubiere recaído la pena de no haberse extinguido la acción penal, conforme establece el artículo 14 de la ley.*

Considero que la posibilidad de limitar el ejercicio de la opción a una única vez a las personas jurídicas es viable, siempre y cuando los órganos de gobierno fueren los mismos bajo cuya conducción se comete nuevamente el mismo delito penado por la ley, pues si éstos hubieren variado (por ejemplo, por la adquisición de la sociedad por parte

¹⁸ Cfr. CSN “Sagra SRL”, 25-9-97, Impuestos, tomo LVI-A, pág. 1122; Cámara Nacional Apelaciones en lo Penal Económico, Sala B, “Athassopoulos Verónica”, del 13-10-94.

¹⁹ No se agotan aquí las consecuencias que se derivan de la “única vez” a que refiere la norma, sino que, además, de ella se infiere que la fuga del proceso será aplicable por cada especie de tributo involucrado.

²⁰ Con lo cual, es claro que debe otorgársele la posibilidad de ser parte y defenderse en el proceso del cual puede salir culpada y sancionada.

²¹ Cfr. Edwards C. ob. cit., pág. 79.

²² “*Un primer acercamiento, a trazo grueso, al nuevo régimen penal tributario*”, Impuestos, 1997-A-863, en especial, página 870.

*de un nuevo grupo empresario) no podrá cercenárseles el derecho a utilizar nuevamente el beneficio que establece el art. 16, esto en virtud del principio de personalidad de la pena; salvo que se demostrara que aún bajo la nueva denominación adoptada subyacen los mismos sujetos como reales directivos y conductores de la sociedad”.*²³

Esa idea, presentada en forma muy sucinta en aquella monografía, es la que a partir de este momento intentaré desarrollar en forma pormenorizada.

III. El principio de personalidad de la pena según la doctrina y jurisprudencia tributaria.

El principio constitucional de personalidad de la pena establece que sólo aquél que hubiere efectuado la conducta punible será pasible de las sanciones establecidas en la norma. Este principio guarda estricta relación con el de culpabilidad, ya que sólo puede ser responsable y por ende sancionado quien hubiere cometido la conducta ilícita con algún grado, aunque mínimo, de culpa, rechazándose de ese modo la posibilidad de establecer un sistema sancionador basado en la denominada “responsabilidad objetiva”.²⁴

En otro trabajo he sostenido sobre el principio de culpabilidad que: “...este principio encuentra su fundamento en el derecho al libre desarrollo de la personalidad y la dignidad de la persona, aunque también en los derechos a la seguridad jurídica y a la igualdad y, por supuesto, en el principio de razonabilidad, por lo cual puede predicarse su calidad de principio constitucional del derecho sancionador, y no sólo del derecho penal. Su basamento en esas normas que tienen plena acogida constitucional hace que pueda ubicarse a este principio dentro de los derechos implícitos del art. 33 de la Constitución...”; para luego referirme al tema central de este escrito: “De este principio se deriva el de personalidad de la pena, es decir, que no puede castigarse a un sujeto por el hecho llevado a cabo por otro. Tampoco puede sancionarse con una pena al autor de un hecho ilícito que no reúna ciertas condiciones psíquicas que le permitan entender los alcances de su accionar, como sucede con los inimputables”.²⁵

La jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación (CSN) ha sostenido en innumerables oportunidades la aplicación del principio de personalidad de la pena en materia de sanciones tributarias.

²³ “La fuga del proceso” cit., pág. 12.

²⁴ Cfr. Corte Suprema de Justicia de la Nación, “Cosecha Coop. de Seguros Ltda. c/ Provincia de Buenos Aires s/ demanda contenciosoadministrativa”, Fallos 312:149. En su considerando 7° señala que: “Que la presunción de culpabilidad prevista en dicha norma no debe ser entendida, por ende, como la instauración del principio de la responsabilidad objetiva, vedado por nuestra Constitución en materia penal, sino como un régimen probatorio característico de la figura tributaria que se examina y cuya constitucionalidad, por tal razón, no merece reparos”.

²⁵ “La clausura en materia tributaria”, Ad-Hoc, febrero 2.002, pág. 78.

Ya en el año 1968, en la afamada causa **“Parafina del Plata S.A.C.I. s/ recurso de apelación – impuesto a los réditos (multa)”**, sostuvo que: *“Y el art. 51 dispone que las sanciones previstas...no serán de aplicación en los casos en que ocurra fallecimiento del infractor, aún cuando la resolución respectiva haya quedado firme y pasada en autoridad de cosa juzgada; con lo que consagra el principio 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 le pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente”*.²⁶

Por su parte, en autos **“Usandizaga, Perrone y Juliarena S.R.L. c/ Fisco Nacional (D.G.I.) s/ demanda contenciosa”**, la CSN afirmó que los principios generales del Derecho Penal son plenamente aplicables a las infracciones y sanciones tributarias: *“Que de ello es así toda vez que las infracciones y sanciones tributarias integran el derecho penal especial y le son aplicables las disposiciones generales del Código Penal, salvo disposición expresa o implícita en contrario”*.²⁷

Sobre la aplicación de los principios del Derecho Penal a las sanciones tributarias ya me he expedido, habiendo sostenido que: *“También le son aplicables a las normas que tipifican sanciones tributarias los principios generales del Derecho Penal, salvo que aquellas modifiquen alguno de esos principios, pero como valla infranqueable se encuentran los principios constitucionales, los cuales siempre deben ser respetados por toda la normativa inferior”*.²⁸

En el mismo sentido se expresa Luis Manuel Alonso González, quien sostiene que: *“En suma, resulta evidente el funcionamiento supletorio del Derecho Penal, que contiene en sus normas el reflejo inmediato de los principios generales del derecho sancionador, actuando como derecho común de las normas jurídicas punitivas”*.²⁹

En la causa **“Avena Norberto”**, la cual si bien estaba relacionada con cuestiones aduaneras, el Máximo Tribunal sostuvo que: *“Los principios de personalidad de la pena y de la responsabilidad individual que gobiernan la materia penal...autorizan a sostener que no resulta pertinente desplazar la responsabilidad penal fiscal a un sujeto distinto de aquél que intervino en la comisión del presunto ilícito...”*.³⁰

²⁶ Fallos 271:297, sentencia del 2-9-68, considerando 5° de la mayoría. En tanto, en el considerando 6° enlaza ese principio de personalidad con el de culpabilidad: *“Que el art. 1° de la ley 16.656, de acuerdo con cuya nueva redacción los agentes de retención que menciona el art. 45 pueden ser sancionados con una pena de hasta seis años de prisión, corrobora la exigencia del elemento subjetivo para que se configure la respectiva infracción, pues no se concibe que semejante penalidad pueda aplicarse en forma puramente objetiva sin considerar para nada la culpabilidad del agente”*.

²⁷ Fallos 303:1548, del 15-10-81, considerando 5° del voto de la mayoría.

²⁸ “La clausura...” cit., pág. 44.

²⁹ “Jurisprudencia Constitucional Tributaria”, Marcial Pons, 1993, pág. 210.

³⁰ LL 1980-C-68.

Más recientemente, la Corte Suprema ha reafirmado el principio en la causa **“Casa Elen Valmi de Claret y Garello s/ rec. de apelación IVA”**: *“Cabe destacar que esta Corte ha reconocido que en el campo del derecho represivo tributario rige 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 pueda ser atribuida tanto objetiva como”*.³¹

Vale la pena resalta que luego de una extensa búsqueda realizada, he advertido que las causas más recientes en que se ha expedido la Corte Suprema sobre el principio de personalidad de la pena han versado sobre cuestiones tributarias, pudiendo citar las siguientes: “Morillas Juan c/ Estado Nacional”,³² “Pfizer S.A.C.I.”,³³ “Wortman Jorge y otros”,³⁴ “Banco Popular Financiero c/ Estado Nacional”,³⁵ entre muchas otras.

Es por ello que resulta evidente la importancia que ha adjudicado la Corte Suprema a este principio constitucional en materia de sanciones tributarias, especialmente referido a situaciones de responsabilidad objetiva, señalando en forma contundente y permanente la inconstitucionalidad de penas aplicadas en contra de los principios de culpabilidad y personalidad de la pena.

IV. Algunos apuntes sobre la responsabilidad de las personas jurídicas y su relación con la ley penal tributaria.

Es por demás conocido el principio del derecho penal *societas delinquere non potest*, el cual informa que es imposible aplicar a las personas jurídicas penas privativas de libertad, motivo por el cual serán los socios, gerentes o directores de las mismas a quienes se les aplicará la prisión.

Dino Jarach, antes de que existiera una normativa penal tributaria especial, pues como es sabido la misma nace en el año 1991 con la ley 23.771, en su magistral obra “Finanzas Públicas y Derecho Tributario” sostenía al respecto que: *“En el orden nacional las personas jurídicas son imputables por las infracciones fiscales, y las sanciones pueden ser impuestas a ellas...pero – ese criterio de imputabilidad – no es aplicable en*

³¹ Cfr. considerando 9° causa, del 31-3-99, Impuestos 1999-B-2176.

³² LL 1993-E-415; Impuestos LI-B-1493.

³³ LL 1993-E-369; Impuestos LI-B-2117.

³⁴ LL 1993-E-24, Impuestos LI-B-1516.

³⁵ LL 1996-A-654.

los casos de penas privativas de libertad".³⁶ Para el maestro las sanciones por infracciones eran imputables a las personas jurídicas, pero cuando se trata de penas privativas de libertad ello no es posible, sino que las mismas serán aplicadas a los representantes que actúen en su nombre.

Tal como señala el Profesor de Compostela César García Novoa, en un trabajo de ineludible cita atento su altísima calidad, al referirse sobre el tema de la responsabilidad de las personas jurídicas: *"La cuestión es deudora de otra evidencia mucho mayor; la esencia ficticia de las personas jurídicas – que recuerda el TC en su sentencia 246/1991, de 19 de diciembre – impide que se les impute la autoría de una infracción al no poder ser consideradas culpables en términos psicológicos. Frente a este principio, absolutamente consolidado en el ámbito penal, el hecho de que las sanciones administrativas consistan normalmente en una multa pecuniaria, y que la sociedad tenga un patrimonio separado con cargo al cual dicha sanción pueda hacerse efectiva, hace que sea posible imponer dichas sanciones directamente a las personas jurídicas"*.³⁷

De ello es fiel reflejo el artículo 14 de la ley 24.769, el cual textualmente dice: ***"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"***.

En definitiva: serán pasibles de la pena de prisión la o las personas físicas que hubieren intervenido en la actividad delictiva, sean estos socios, directores, gerentes, administradores o mandatarios de la persona de existencia ideal, por lo cual es necesario que sea posible imputarles el delito con fundamento en criterios de culpabilidad. Es decir, no basta con ser socio, director o cualquier clase de persona con injerencia dentro de la sociedad, sino que debe haber participado dolosamente en la conducta delictiva.

En un muy reciente fallo, la Cámara Nacional en lo Penal Económico, Sala B, se hace eco de lo señalado anteriormente: *"Toda vez que el imputado habría actuado como presidente de la empresa investigada y resultaría poseedor de la casi totalidad del capital accionario de la sociedad, el mismo no pudo resultar al delito investigado...por lo que*

³⁶ Editorial Cangallo, 1985, pág. 425.

³⁷ *"El principio de personalidad en el ordenamiento sancionador tributario"*, en la obra colectiva coordinada por García Novoa y López Díaz denominada *"Temas de Derecho Penal Tributario"*, Marcial Pons, 2000, pág. 40.

corresponde confirmar su procesamiento ya que no ha aportado pruebas que desvirtúen su intervención".³⁸

Es que, para que pueda sostenerse que la persona de existencia ideal ha delinquido, deberá comprobarse que alguno de sus directivos ha actuado dolosamente y, por ende, ser sancionado.³⁹

V. La utilización del beneficio de la extinción de la acción penal y las personas jurídicas.

Respecto del beneficio de la fuga del proceso en relación con su utilización por las personas jurídicas, o mejor dicho, por parte de las personas físicas que actúan como directivos, socios o administradores, se han expresado una serie de importantes autores, quienes de una u otra manera han expresado su disconformismo con la estructuración del art. 16.

Para Ricardo Thomas es absolutamente equivocado relacionar este beneficio con las personas de existencia ideal, ya que desde su visión éstas no son los sujetos obligados a los que hace referencia la norma, pues las personas jurídicas no padecerán las sanciones que se prevén en la ley.⁴⁰

Sobre el tema también se ha manifestado el Dr. Horacio Díaz Sieiro, con quien coincido en cuanto a su argumentación genérica, señalando que: *"... desde mi punto de vista y analizando el criterio de personalidad de la pena, es que esto se presenta como de dudosa constitucionalidad porque, en definitiva, se están haciendo recaer sobre un tercero ajeno a un hecho, una restricción de derecho que, en materia penal, es significativa"*.⁴¹

Para Enrique Arce y Elizabeth Marum, *"...la persona física que actúa en lugar de la de existencia ideal puede invocar el art. 16, teniéndose en mira exclusivamente que a su respecto se den las condiciones para ello; el alcance que debe otorgarse a la limitación legal referida a que no la puede invocar nuevamente la persona jurídica es que*

³⁸ "Acción Médica s/ incidente de apelación ", sentencia del 06-09-01, Impuestos 2001-A-611. En el mismo sentido, "Grois Edgardo Javier", Tribunal Oral en lo Penal Económico n° 1, sentencia del 23-8-2000: *"El presidente de la sociedad es responsable de la omisión de ingreso de las retenciones y percepciones...pues el desarrollo normal de las actividades dentro de la empresa le impone una responsabilidad de supervisión y dirección que hace imposible la sustracción al conocimiento y consentimiento de la omisión, bastando en el caso, como elemento de conclusión los propios dichos de Presidente en cuanto a que era quien daba las directivas, y su conocimiento de que la empresa debía cumplir con obligaciones fiscales"* (Impuestos, 2000-B-2073).

³⁹ Cfr. García Novoa, ob. cit., pág. 42.

⁴⁰ "Régimen Penal Tributario. Ley 24.769", Ad-Hoc, 1997, pág. 107.

⁴¹ Ob. cit., pág. 9.

ese representante no podrá acogerse nuevamente al beneficio".⁴² Entiendo absolutamente acertada esta posición, ya que el criterio de la única vez recae sobre los socios, gerentes o administradores que hubieren ejercido la opción de extinguir la acción penal pagando la pretensión fiscal.

Marcelo Riquert, luego de analizar detenidamente la aplicación del sistema de única vez para las personas de existencia ideal, sostiene que: *"Como corolario del análisis realizado en relación a la extinción de la acción penal...surge la necesidad de perfeccionar en forma inminente su texto a efectos de superar y prevenir los problemas que evidentemente se generarán a partir de la llegada de los primeros expedientes por presuntas infracciones a la nueva L.P.T. a un estado de tramitación que provoque la utilización concreta de la herramienta antes delineada"*.⁴³

Dentro de la doctrina española, y referido a este tema puntual, es necesario traer nuevamente a colación a César García Novoa, quien ha sostenido que: *"De todo ello se deduce que el llamado principio de personalidad de la pena, según el cual sólo quien haya realizado la conducta punible responderá...Como consecuencia del mismo, el legislador debe excluir del ordenamiento sancionador tributario de un Estado de Derecho todos los supuestos de responsabilidad objetiva por sanciones"*. Más adelante, y luego de señalar que si bien este principio es casi obvio, dice que, *"...en materia tributaria se tiende a perderlo de vista con más frecuencia de lo que sería deseable"*,⁴⁴ se refiere a que la regla de la intransmisibilidad de las penas no sólo debe entenderse referida a los casos de la muerte del infractor, *"...ya que nunca deberán las sanciones tributarias que no vengán provocadas por su propia conducta"*.⁴⁵

VI. Reflexiones finales.

Luego del tal vez extenso desarrollo efectuado, aparece como necesario finalizar el mismo con un conjunto de reflexiones o conclusiones finales que resuman mi pensamiento sobre el tema abordado.

I.- El artículo 16 de la ley Penal Tributaria y Previsional 24.769 establece la posibilidad de que el sujeto imputado extinga la acción penal incoada, previo pago total e incondicionado de la pretensión fiscal, pudiendo acogerse al mismo por **única vez** por cada persona física o jurídica.

⁴² *"La suspensión del juicio a prueba en la Ley Penal Tributaria"*, Revista de Derecho Penal Tributario n° 5, pág. 6.

⁴³ "Cuestiones de derecho penal y procesal penal tributario", EDIAR, 1999, pág. 156.

⁴⁴ Cfr. pág. 37.

⁴⁵ Ob. cit., pág. 36

II.- Del principio constitucional de culpabilidad se deriva el de personalidad de la pena, el cual establece que sólo aquél que hubiere efectuado la conducta punible será pasible de las sanciones establecidas en la norma. Sólo puede ser sancionado el que comete la conducta ilícita con algún grado de culpabilidad, aunque sea mínimo.

III.- Los principio constitucionales y generales del derecho penal son aplicables al sistema de sanciones tributarias, entre los cuales se encuentra el de personalidad de la pena; es decir, el derecho penal tributario no puede apartarse de las reglas constitucionales aplicables al derecho penal ni de los principios generales de éste, pues en definitiva constituye parte integrante del mismo.

IV.- La jurisprudencia de nuestro Máximo Tribunal de Justicia Nacional ha receptado el principio de personalidad de la pena y señalado el mismo responde al principio fundamental de que *sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir aquél a quien la acción le pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente.*

V.- Según el principio del derecho penal *societas delinquere non potest*, es imposible aplicar a las personas de existencia ideal pena de prisión, debido a lo cual los socios, gerentes, administradores o directores serán a quienes se los privará de libertad, pues en definitiva son ellos lo que han actuado dolosamente.

VI.- La intención de legislador al establecer un derecho o beneficio como el de la extinción de la acción penal, específicamente en relación con las personas jurídicas, es impedir que se pueda utilizar el instituto de la fuga del proceso en forma permanente a través de la rotación o reemplazo de los directivos, socios o administradores. Es que si ello fuera posible, la sociedad o empresa nunca sería alcanzada por sanciones penales tributarias.

VII.- Pero esa buena intención, se presenta como contradictoria de los principios constitucionales del derecho penal, específicamente del principio de personalidad de la pena. La norma establece concretamente que aún cuando se trate de una persona de existencia ideal, sólo una vez podrá utilizar el beneficio de la fuga del proceso, aún cuando es claro que el acogimiento al mismo no lo realiza ella misma, sino la/las personas físicas imputadas en el proceso penal.

Es decir, la limitación que se establece en la norma – *una sola vez* – es en relación con la persona jurídica, pero afecta directamente a los sujetos imputados en el proceso, sobre los cuales podrá recaer la pena y, por lo tanto, son quienes pueden ejercer la opción de pagar y extinguir el proceso.

Siguiendo esa línea de pensamiento, no presenta como muy difícil suponer que esa misma persona jurídica, a través de sus representantes, vuelva a delinquir dentro de un plazo de cinco (5) años⁴⁶ y que por ende no puedan valerse de la excusa absolutoria, lo cual implicará que deberán soportar la pena que se les aplique con motivo de la conducta delictiva desplegada.

Esto aparece como por demás evidente cuando la conducta delictiva fue llevada a cabo por los mismos directivos, socios o administradores que fueron imputados en la causa anterior en la que ejercitaron su derecho a extinguir el proceso, pues en ese caso no sólo se tratará de la misma persona jurídica, sino de la o las mismas personas físicas.

En este caso no encuentro objeciones desde la perspectiva del principio constitucional de personalidad de la pena, pues quien intenta ejercer nuevamente la opción de fugarse del proceso es el mismo sujeto que ya se valió del beneficio, siendo por demás clara la norma respecto sobre que sólo podrá utilizarla por única vez.

VIII.- Ahora bien, el problema se presenta cuando estamos en presencia de una misma persona jurídica sometida a dos procesos penales tributarios, cuyos directores o administradores han delinquido y fueron imputados, habiendo extinguido el primero de los procedimientos por medio del art. 16 de la ley 24.769, pero los imputados en el segundo son personas físicas diferentes a las que pagaron en forma total e incondicionada y evitaron la continuidad del proceso.

En este caso, donde las personas de existencia visible que han cometido la conducta dolosa tipificada como punible y sometida al segundo de los procesos, son distintas a aquellas que se fugaron del proceso anteriormente incoado, es donde las sanas intenciones que el legislador quiso plasmar en la norma se desvanecen, pues *los instrumentos adoptados como medios para alcanzar esos fines aparecen como claramente contrarios al principio constitucional de personalidad de la pena.*

Es que si se aceptara que con el objeto de evitar que mediante la rotación de los socios, administradores o gerentes las personas jurídicas pudieran cometer innumerables ilícitos sin ser sancionadas, los sujetos sometidos al segundo proceso no pueden acogerse al beneficio de la extinción de la acción penal, se estaría validando la imposibilidad de que una persona física utilizara el mencionado instituto extintivo con

⁴⁶ Es que, tal como he señalado en mi trabajo *“La fuga del proceso”* cit., en virtud de lo establecido por el art. 20 del Código Penal, transcurridos cinco años podrá volver a utilizarse el beneficio: *“Quien ha ejercido el beneficio de la extinción de la acción penal podrá volver a utilizarlo transcurrido cierto plazo, pues no se trata de una única vez en la vida del sujeto que la utilizó, sino que la frase bajo estudio debe interpretarse en consonancia con lo previsto por artículo 20 ter, 2º párrafo del Código Penal, que prescribe que el condenado a inhabilitación especial, si se comporta correctamente y ha reparado los daños, puede ser rehabilitado transcurridos cinco (5) años, con lo cual pasado ese plazo y habiendo cumplido con las condiciones impuestas por la norma, puede acogerse nuevamente al instituto de la fuga del proceso penal”.*

fundamento en circunstancias relacionadas con otra persona de existencia visible, lo cual claramente vulnera el principio constitucional de personalidad de la pena.

Si bien el mencionado principio señala que sólo puede ser reprimido aquél a quien la acción le pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente, trasladando ello al caso que abordamos en este trabajo, puede sostenerse que no puede negarse a un sujeto la posibilidad de utilizar el beneficio que le confiere la ley por un hecho anterior que no le es imputable objetivamente ni subjetivamente, ya que lisa y llanamente no cometió la conducta delictiva que originó el proceso sancionador anterior, así como tampoco se valió de la única vez que le permite la norma extinguir el proceso penal previo pago total e incondicionado.

Y por más nobles que sea los objetivos tenidos en miras por el legislador no pueden implicar la vulneración de principios constitucionales, por lo cual, en definitiva, el fin buscado no encuentra recepción en la norma, ya que la misma se presenta como inconstitucional cuando se intenta impedir que una persona física utilice la excusa absolutoria teniendo en cuenta un criterio de “reincidencia” relacionado con la persona jurídica o, pero aún, con otras personas de existencia visible que se valieron del beneficio anteriormente.

En definitiva: el criterio de la “única vez” establecido en el artículo 16 de la ley 24.769 respecto de las personas jurídicas **es inconstitucional** cuando impide el ejercicio del beneficio de la extinción de la acción penal a directores, socios, administradores o gerentes por haberlo ejercido con anterioridad, dentro del plazo de cinco (5) años, otros sujetos que, actuando en nombre de la persona de existencia ideal, hubieren realizado conducta tipificadas en la ley penal tributaria.

Por ende, y atento el vicio de constitucionalidad señalado en esos casos, podrá validamente el o los sujetos que se encuentran sometidos al segundo proceso valerse de la excusa absolutoria y evitar la continuidad del proceso penal. En virtud de ello es que aparece como necesario replantearse y modificar la norma que instrumenta el sistema de la extinción de la acción penal en relación con las personas jurídicas y la “única vez” en que se permite su utilización, adecuando la misma al criterio de personalidad de la pena.