

# SEGUNDO CONGRESO IBEROAMERICANO DE DERECHO PENAL TRIBUTARIO

Organiza

Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires (UBA)

Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid (UCM)

Ambas a través de sus Departamentos de Derecho Financiero y Tributario, la Escuela de Práctica Jurídica de la UCM y el Observatorio de Derecho Penal Tributario de la Facultad de Derecho-UBA-

**MENDOZA, 10 y 11 DE MAYO de 2023**

PONENCIA PARA SER SOMETIDA A CONSIDERACION DE LOS PROFESORES QUE DESARROLLARAN EL TEMA 3 que abordará la temática vinculada a *“Los métodos alternativos de conclusión del proceso penal y el ilícito fiscal. ¿Reducción de litigiosidad o primacía de la función recaudatoria?*

**PONENTE:** MARIANA GUERRERO – Abogada - DNI: 22.563.978

**Sres. organizadores del**

**SEGUNDO CONGRESO IBEROAMERICANO DE DERECHO PENAL TRIBUTARIO**

**Presente**

Me dirijo a Uds. a efectos de poner en consideración estas breves líneas vinculadas a una de las temáticas que se desarrollarán en el Congreso del próximo mes de Mayo a celebrarse en la Ciudad de Mendoza, a modo de humilde aporte para intentar entre todos repensar el sistema sancionador tributario, en miras de aquel objetivo que lideró la creación del OBSERVATORIO DE DERECHO PENAL TRIBUTARIO de nuestra querida Universidad de Buenos Aires que dirige el Profesor Dr. Juan Manuel Álvarez Echague.-

Saludo Atentamente

**Mariana Guerrero -Abogada-**

**DNI 22.563.978**

**Cerrito 774 piso 5º CABA**

**[mguerrero@guerreroflorio.com.ar](mailto:mguerrero@guerreroflorio.com.ar)**

## SOBRE LA SITUACIÓN PROCESAL DE LA PERSONA JURÍDICA EN EL

### RÉGIMEN PENAL TRIBUTARIO

#### I.-

Toda la problemática que reside en derredor de la *Responsabilidad Penal de la Persona Jurídica*, no solo se vincula con la regulación específica que a este tópico puntual refiere la Ley 27.401, sino que también entiendo debería abordarse a través de las distintas normas ordenan diferentes aspectos que rigen la responsabilidad de los entes ideales. Tal es el caso del rol que las personas jurídicas tienen como sujetos de derecho en el régimen penal de la Ley 27.430.-

Así, ante toda la novedosa problemática que suscita la pretensión de responsabilizar penalmente a las empresas, me surgió un interrogante que gira en derredor de esta idea: si el **art. 11 de la Ley 27.401** establece que ***la persona jurídica tendrá los derechos y las obligaciones previstos para el imputado de acuerdo a lo establecido en los códigos de procedimiento, en cuanto le sean aplicables*** ...¿podría la persona jurídica solicitar, por ejemplo en el marco de un proceso penal tributario, la suspensión del juicio a prueba en los términos del art. 76 bis del Código Penal?; o en su caso ¿podría aplicarse el art. 59 inc. 6° Código Penal a los ilícitos tributarios cometidos por la empresa?

Aunque existan obstáculos procesales y normativos que *a priori* nos parezcan inconciliables con estas ideas, creo que la respuesta a esos interrogantes podría ser positiva.-

#### II.-

En efecto, para comprender ello debemos partir de la premisa por la que se entiende que los delitos contra la hacienda pública -tipificados en la Ley Penal Tributaria 27.430-

son aquellos que protegen un bien jurídico difuso del que somos titulares todos los integrantes de la sociedad.-

Como explica Chiara Díaz, el bien jurídico protegido en la materia “...no es otro que el mantenimiento del normal flujo de ingresos y egresos de la Hacienda Pública, el cual excede el plano de lo individual al estar afectada la propia constitución del Estado en virtud de la magnitud del compromiso de sus ingresos y de su capacidad financiera...”<sup>1</sup>. O sea, es el exacto cumplimiento del deber constitucional de contribuir a los gastos públicos, pues de esta manera se dota al Estado de los recursos para que pueda cumplir con los objetivos que le vienen impuestos por la normativa constitucional<sup>2</sup> .-

Así, ninguna duda hay que estamos ante ilícitos que no tienen una víctima identificada, por cuanto están en juego intereses colectivos con afectación de toda la comunidad, o al menos, de una parte importante de ella. Y aunque la tutela lo es hacia el patrimonio del Estado, se suele coincidir en que se protege el aporte solidario de todos los ciudadanos con el propósito de dar vida a la actividad estatal esencialmente volcada a la realización de los servicios públicos, a los efectos de garantizar los derechos constitucionalmente reconocidos.-

Ahora bien, el régimen penal tributario vigente a partir de la sanción de la Ley 27.430, en su artículo 280 derogó el anterior régimen regulado por la Ley 24.769 y dispuso en su art. 279 un nuevo estándar de normas sancionatorias. Esto nos permite repensar la posibilidad de admitir nuevos medios que permitan -cumplidos determinados extremos y recaudos- dar fin a una investigación penal tributaria sin tener que recurrir inexorablemente a la punibilidad, incluso para el caso de las personas jurídicas.-

Pues sea que se considere legítima la finalidad de corte netamente recaudatorio de la administración tributaria, sea que se privilegie el interés social -y del estado- en

---

<sup>1</sup> CHIARA DÍAZ, Carlos Alberto “Ley Penal Tributaria y Previsional N° 24.769”, Ed. Rubinzal- Culzoni, p. 238.-

<sup>2</sup> ATIM, Gustavo, “Bien jurídico tributario. Bien jurídico protegido en las infracciones y en la ley penal tributaria”, publicado en la obra DERECHO PENAL TRIBUTARIO, Análisis integral y sistemático. Derechos y garantías fundamentales, Directores Juan Manuel ALVAREZ ECHAGUE y José María SFERCO, Ad Hoc, 2019, pág. 294.-

perseguir la delincuencia económica, no podemos dejar de aceptar que el objetivo primordial de la justicia es, justamente, resolver con equidad una situación de conflicto concreto sin dejar de lado la premisa fundamental de *ultima ratio* que significa acudir al derecho penal como ordenador de los conflictos.-

Y frente a la señalada premisa, sabemos que es válido que en los ordenamientos represivos se contemplen institutos que alteran o modifican la punibilidad por razones de política criminal, y por ende, alteran o modifican la pena.-

En algunos casos ello ocurre reduciéndola por cuestiones ajenas a la valoración judicial del hecho; en otros casos ello ocurre, eliminándola por exclusión o cancelación de la sanción. Y en todos los casos, se trata de razones distintas a la inexistencia del hecho punible, siendo esos *propósitos de política criminal* absolutamente legítimos, aún aunque permitan establecer normas jurídicas de eliminación de la pena o extinción de las acciones penales por la verificación de ciertos presupuestos allí contenidos, que se aplican al Derecho Penal en general<sup>3</sup>.-

Y si recientemente la Cámara Federal de Casación Penal decretó la inconstitucionalidad de la modificación introducida al art. 76 bis del Cód. Penal<sup>4</sup>, que pretendía impedir a los imputados la utilización del beneficio de la suspensión del juicio a prueba respecto a los delitos aduaneros y tributarios -no obstante la cantidad de precedentes de los Tribunales Orales que dictaminaron en tal sentido-, **no parecería tan desatinado pensar que una persona jurídica podría acceder también al beneficio de la *probation*.**-

---

<sup>3</sup> RUETTI, German, “La extinción de la acción penal por pago y demás institutos de exención de responsabilidad penal por regularización”, en “El Delito Fiscal II: Aspectos sustantivos, procesales y constitucionales”, Ad Hoc, 2011.-

<sup>4</sup> Ver “R., N. B. s/ recurso de casación” (CPE 104/2014/TO1/CFC2) del 22 de abril de 2019, Sala II CFCP, en mayoría conformada por el Dr. Slokar (preopinante) y la Dra. Ledesma, quienes confirmaron la declaración de “... inconstitucionalidad del art. 19 de la ley 26.735 en lo que se refiere al texto que incorpora al art. 76 bis última parte la improcedencia de la suspensión del proceso a prueba respecto de los ilícitos reprimidos por la ley 22.415 en lo particular señalado al caso concreto de contrabando simple” que efectuara el Tribunal Oral en lo Penal Económico No 3, haciendo lugar a la probation requerida por N. B. R. En disidencia votó el Prof. Dr. G. Yacobucci.-

Pues aunque se critique la posibilidad de salir del proceso penal tributario por vías alternativas, lo cierto es que las salidas están previstas en nuestro ordenamiento como una herramienta legítima que permite dar cierre a la persecución penal tributaria. Y no hay motivo para pensar que ello no es aplicable a la persona jurídica, no solo porque el propio art. 11 de la ley 27.401 equipara sus derechos y obligaciones a aquellos reconocidos para el imputado *persona física*, sino porque esta es también la tendencia en el mundo <sup>5</sup>; en incluso está también contenida en el Código Procesal Penal Federal (sancionado, aunque aún no implementado en todo el país), que contiene en su art. 338 esta previsión específica al establecer que *las personas jurídicas tendrán los derechos y las obligaciones previstos para el imputado en este Código, en todo cuanto les sean aplicables* <sup>6</sup>.-

Por lo tanto, fuera de la salida alternativa ortodoxa por excelencia del proceso penal tributario -art. 16 de la Ley 27.430, que es el pago *incondicional y total de las obligaciones evadidas, aprovechadas o percibidas indebidamente* -, considero que podría ser válido pensar en otras salidas no tan ortodoxas -así calificadas en el sentido de que no cumplen fielmente los principios de la doctrina o de la práctica tradicional, generalizada y aceptada por la mayoría como las más adecuada-para que puedan también ser aprovechadas por las personas jurídicas, como lo son la suspensión del proceso a prueba (art. 76 bis CP) y la extinción de la acción penal por conciliación y/o reparación integral (art. 59 inc. 6º CP).-

Para el caso de **la probation**, concebida como una excepción al principio de persecución pública contenido en el art. 71 del Código Penal que responde al principio de *oportunidad reglada* <sup>7</sup>, no veo que exista impedimento alguno para que la persona jurídica pueda

---

<sup>5</sup> Así lo explican Carlos González Guerra, María Jose Tamagno, Juan María Rodríguez Estévez y Claudio Lamela -entre otros autores- a lo largo de toda la obra *Responsabilidad Penal de las Personas Jurídicas, Programas de Integridad (compliance), Ley 27401 Comentada*, Dirección Lina Anllo, Hammurabi, 2019.-

<sup>6</sup> Texto ordenado según decreto PEN 118/19 del 07/02/2019.-

<sup>7</sup> D'ALESSIO, Andrés J., *“Código Penal de la Nación. Comentado y Anotado”*, Ed. La Ley, 2ª edición, año 2010, tomo I, pág. 1093.-

acceder a esta vía alternativa, siempre que cumpla los requisitos -positivos y negativos- que deben darse para su concesión.-

Máxime cuando ya ha sido superada -por no cumplir con el estándar de constitucionalidad<sup>8</sup>- la prohibición que establecía la Ley 26.735 que impedía para los responsables de ilícitos tributarios poder acceder a la *suspensión del juicio a prueba* en los casos de aquellos delitos reprimidos por el antiguo RPT previsto en la Ley 24.769<sup>9</sup>. Y el actual régimen de la Ley 27.430 no contiene la prohibición de la aplicación del instituto de la *suspensión del juicio a prueba* para los delitos tributarios.-

Por tanto, si se dan las condiciones de procedencia exigidas por el art. 76 bis y siguientes del Código Penal, las reglas atinentes a la *suspensión de juicio a prueba* debieran ser aplicables a los tipos penales regulados en la ley penal tributaria cuando es la persona jurídica la que lo solicita, pues ello es lo que demanda el derecho a la igualdad previsto en el art. 16 CN. Y a la par, conforme las penalidades fijadas en el régimen penal tributario vigente y siguiendo la tesis amplia de procedencia, tampoco se advierten obstáculos para conceder la probation a la empresa imputada, pues al final de cuentas, ello persigue el propósito de proveer a un derecho penal tributario racional y enfocado en fortalecer al erario público, sin tener que recurrir únicamente a la pena como salida exclusiva para resolver el conflicto.-

Y esa decisión -claro está- se encuentra sujeta al control de razonabilidad y fundamentación exigido por el art. 69 del Código Procesal Penal de la Nación, que debe ser independiente de la opinión que el órgano judicial pudiese tener sobre la oportunidad y

---

<sup>8</sup> Entre muchos otros, ver Cam. Fed. Salta, 29/05/2020, causa N° FSA 10274/2016/2/CA2 caratulada "*Díaz, Carlos Gustavo s/ Infracción Ley 22.415*".-

<sup>9</sup> No obstante -como se dijo- el anterior régimen penal tributario -ley 24.769- fue derogado por el la Ley 27.430 en su art. 279 (BO 29/12/17), vale recordar que en el último párrafo del artículo 76 bis CP se estableció que *no procederá la suspensión del juicio a prueba respecto de los ilícitos reprimidos por las Leyes 22.415 y 24.769 y sus respectivas modificaciones.* -

conveniencia formulada por la Fiscalía para continuar o interrumpir la persecución penal de la empresa en cada caso concreto .-

Y para el caso de **la extinción de la acción penal tributaria por conciliación o reparación integral**, también advierto como válidas estas salidas alternativas con características compositivas.-

En este sentido el Código Procesal Penal Federal aparece como la mejor expresión del sistema acusatorio que permite repensar el rol de las partes en el proceso penal, dando lugar a la aparición de nuevas formas de resolución del conflicto por fuera de la clásica y conocida dupla *absolución vs condena*, autorizando la posibilidad de que se celebren acuerdos entre las partes cuyo cumplimiento determina la extinción de la acción penal.-

Es que la *conciliación y la reparación integral del perjuicio causado por el delito*, introducidas por la Ley N° 27.147, han sido concebidas como medios de extinción de la acción penal en el inc. 6° del artículo 59 Código Penal; y si bien ambos institutos aparecen en el mismo inciso, como se sabe, presentan sus diferencias: la *conciliación* supone trasladar la gestión del conflicto a las propias partes, para que aquellas, de modo asistido, alcancen la satisfacción de sus intereses mediante la suscripción de un acuerdo, lo que en algunos casos podrá o no vincularse con la reparación del daño acometido; mientras que la *reparación integral* es ante todo una decisión unilateral de una parte que se orienta a la enmienda patrimonial del daño causado, sin suponer la gestión del conflicto entre las partes de modo bilateral <sup>10</sup>.-

Estas cuestiones generaron discusión en la materia penal tributaria en derredor de su aplicabilidad a los procesos vinculados a delitos previstos en el régimen sancionador tributario, pues existen opiniones que consideran que el sistema de extinción de la acción penal por pago previsto en el artículo 16 de la Ley 27.430 excluye la posibilidad de aplicar la reparación integral y la conciliación del artículo 59 Código Penal basándose en la regla del

---

<sup>10</sup> YACOBUCCI, Ignacio y EZEIZA, Mariano, “Reparación integral del perjuicio como vía procesal de escape al proceso penal tributario en CABA”, LLCABA, 2018 (agosto), 1.-



artículo 4º. Pero no obstante ello, entiendo que dicha norma puede aplicarse a los delitos tributarios cometidos por las personas jurídicas, resultando aceptable pensar que la previsión del art. 16 LPT puede ser reemplazada por el art. 59 inc. 6º del Código Penal <sup>11</sup>.-

Y al amparo de estas ideas hasta podríamos empezar a ensayar y proponer la posibilidad de que la persona jurídica pueda pedir la extinción de la acción penal por reparación integral del daño en el caso de los delitos de retención indebida de tributos y de los recursos de la seguridad social, es decir, en los casos no contemplados en el art. 16 de la Ley 27.430; o incluso cuando la empresa ya haya hecho uso de este beneficio del art. 16 RPT que, como indica la norma, es un beneficio de única vez. Y todo ello sin olvidar que el término *integral* de la reparación, debe comprender la cancelación de la obligación fiscal, más los intereses resarcitorios y/o punitivos <sup>12</sup>.-

Claro que, para que haya *conciliación*, ello deberá ser acordado entre la persona jurídica y el organismo recaudador federal o provincial representado por las distintas secciones penales de la Dirección General Impositiva de la AFIP a través de los letrados que ejercen su representación. Y de lograrse ese acuerdo se evitaría el reiterado dictado de leyes de amnistía fiscal, lo que beneficiaría por igual, tanto a la empresa imputada como al Fisco, que concretaría una recaudación sensiblemente superior.-

### III.-

A modo de cierre nunca está de más recordar que el instrumento de la coacción penal solamente se ha de aplicar cuando no están disponibles otros medios menos agresivos (*ultima ratio*).-

---

<sup>11</sup> Esta línea argumental se empieza a manifestar la jurisprudencia, en cuanto se ha dicho que “...la conciliación o la reparación integral prevista en el artículo 59 inciso 6 del Código Penal no hace una distinción de los tipos penales que pueden resultar alcanzados, con lo cual en aquellas causas en las que se acciona penalmente por delitos tributarios, las partes también tienen la posibilidad de utilizar los institutos previstos en dicha norma...”, Conf. Juzg. Fed. Bell Ville, “RODARO, HENRY OMAR S/EVASION AGRAVADA TRIBUTARIA”, Expte. FCB 2355/2019, resuelto el 09/02/2021. En el mismo sentido, CFCEP, Sala IV, “VGP y otro”, Registro N° 1119/17, causa N° 25020/2015 del 29/8/2017.-

<sup>12</sup> YACOBUCCI, Ignacio y EZEIZA, Mariano, “Reparación integral del perjuicio como vía procesal de escape al proceso penal tributario en CABA”, LLCABA, 2018 (agosto), 1.-

Esto quiere decir que si se prueba que se pueden conseguir resultados semejantes con otras medidas que suponen una agresión menos intensa, incluso cuando de responsabilidad penal de la empresa se trata, puede renunciarse a la criminalización.-

Y en este sentido, advierto que el artículo 22 del Código Procesal Penal Federal<sup>13</sup> podría ser un buen punto de partida para pensar la posibilidad de legitimar para la persona jurídica imputada, las salidas no ortodoxas del proceso penal tributario, desde que dispone que en relación a la solución de conflictos *los jueces y los representantes del Ministerio Público procurarán resolver el conflicto a consecuencia del hecho punible, dando preferencia a las soluciones que mejor se adecuen al restablecimiento de la armonía entre sus protagonistas y la paz social.*-

Este es sin dudas un desafío a lograr en la materia pues, a la postre, ello redundará en beneficio del erario público que, sin acudir irremediablemente a la punibilidad en todos los casos, podría encontrar en algunas situaciones la composición del conflicto mediante caminos alternativos que, no por ello, son menos eficientes en la búsqueda de la solución del caso.-

Buenos Aires, Marzo de 2023.-

Mariana Guerrero.-

---

<sup>13</sup> Vigente por la Resolución 2/2019 de Comisión Bicameral .-