

Aspectos prácticos en la aplicación del ordenamiento sancionador tributario: ejecución de las condiciones en métodos alternativos y condenas sobre las personas jurídicas.

Autor: LAURA NARDELLI

## 1. Introducción.

La criminalización de una persona ideal obliga a replantear, por un lado, los principios de la teoría del delito diseñada para las personas físicas<sup>1</sup> y, por otro, las cuestiones procesales para garantizar los derechos de defensa, debido proceso y legalidad ante la falta de implementación a nivel nacional de los arts. 338 a 343 del Código Procesal Penal Federal.<sup>2</sup> Esta regulación es necesaria porque la responsabilidad de la empresa es autónoma o independiente<sup>3</sup> de la persona física que haya ejecutado el delito.<sup>4</sup>

Particularmente, no se prevé la etapa de ejecución penal, legalmente dirigida a la resocialización del condenado para reencausar su conducta en miras de una convivencia pacífica dentro de la comunidad<sup>5</sup>. Es un momento crucial en que se evidencia la verdadera *aplicación* del ordenamiento sancionador, el *ius puniendi* estatal en todo su esplendor.

---

<sup>1</sup> Discusiones que me excuso de reproducir y que pueden verse en ALVAREZ ECHAGÜE, Juan Manuel, "Responsabilidad penal de las empresas, los empresarios, los funcionarios públicos y los profesionales en el derecho penal tributario argentino" en *Estudios de Derecho Tributario, Derecho Aduanero y Comercio Exterior*, Cartagena de Indias, Febrero 2020

<sup>2</sup> Ley 27063, cuya vigencia está suspendida a excepción de las provincias de Salta y Jujuy y de los artículos dispuestos por la Comisión Bicameral Especial de Monitoreo e Implementación del Código Procesal Penal Federal.

<sup>3</sup> La persona humana puede no haber sido condenada por estar rebelde, por difícil individualización, por muerte, etc. Además, los atenuantes y agravantes que le aplicaran no son trasladables al ente ideal, así como las causales de inimputabilidad y la distinción entre tentativa y consumación, ya que muchos de los aspectos tienen relación con los montos de penas de prisión, quedando su discusión para el momento de determinación de la pena de la Persona Jurídica.

<sup>4</sup> FERNANDEZ VILLEGAS, Gabriel A., "Ejecución Penal de la Persona Jurídica. Consideraciones generales, régimen procesal, especialidades, lagunas normativas y aplicación extensiva de los substitutivos penales y de la suspensión de pena por indulto), *CEF Civil Mercantil*, España, octubre 2020, consulta online [www.civil-mercantil.com](http://www.civil-mercantil.com), abril/23.)

<sup>5</sup> Aunque no es la única finalidad de la ejecución penal, darle a un individuo un tratamiento para que se adecue a los parámetros sociales deseables, es justamente el norte de todos los estudios sobre el tema. El CPPF no regula específicamente aspectos de la ejecución respecto de personas jurídicas. En la ley 27401 la única referencia a un momento posterior a la sentencia es la inscripción de la condena en el Registro Nacional de Reincidencia (Art.25 de Responsabilidad de las Personas Jurídicas -en hechos de corrupción-).

Las penas que se destinan a las personas jurídicas difieren de las aflicciones físicas impuestas a los hombres porque son de índole registral, ámbito totalmente ajeno al carcelario que prima en ese fuero, y más cercano al campo infraccional donde la responsabilidad es civil o administrativa.<sup>6</sup>

Sin perjuicio de ello, y en virtud del contexto normativo actual la penalización de los entes morales posee una finalidad: a) *reparadora* - intervención para el pago, tareas comunitarias, etc.-, b) *preventivo-general* – multa, curatela-, c) *rehabilitadora*- generar cambios dentro de la empresa, promover un Programa de Cumplimiento o Integridad- o d) *inocuidadora* –disolución de la empresa, cancelación de la personería, suspensión de actividades.

Para Nieto Martín su principal fin es “la auto organización de la empresa, en términos preventivos especiales, un equivalente a la resocialización de las personas humanas.”<sup>7</sup> Para lograrlo, se “anula” al criminal *riesgoso* por un tiempo, de igual manera que para los hombres y mujeres.

Espeche y Villegas aceptan la posibilidad de castigos retributivos en el patrimonio (multa, clausura, decomiso e inhabilitación).<sup>8</sup> Silvina Bacigalupo redefine al “sujeto” y a la función retributiva de la pena como restablecimiento de la norma, alejada de la imposición de un dolor físico al condenado, por una política criminal que sanciona una conducta indeseada, siempre que el representante haya cometido el hecho punible en ejercicio de su rol, en especial frente a la costumbre de ciertas corporaciones de reemplazar sistemáticamente a sus autoridades.<sup>9</sup>

## 2. La ejecución penal.

---

<sup>6</sup> BONZON se pronuncia en contra de que las personas jurídicas sean objeto de sanciones tanto penales como administrativas de naturaleza penal en base al principio de culpabilidad (citado por Prepelitchi, Hernán, *Informe de Relatoría, Asociación Argentina de Estudios Fiscales, XII Jornadas de Derecho Penal Tributario*, Errepar, Bs.As., 2018, p. 6)

<sup>7</sup> NIETO MARTIN, Adan, La responsabilidad penal de las personas jurídicas: esquema de un modelo de responsabilidad penal, *LL2008-C*, 1139

<sup>8</sup> ESPECHE, Sebastián P., *Curso de Derecho Financiero*, Erreius, Bs.As., 2019 p. 943 y ss.; VILLEGAS, Héctor B., *Régimen Penal Tributario Argentino*, LaLey, Buenos Aires, 2007, 3° ed., p. 203.

<sup>9</sup> BORINSKY-TURANO- RODRIGUEZ- SHURJIN ALMENABAR, *Delitos Tributarios y contra la Seguridad Social*, Rubinzal-Culzoni, pp. 407-411 y 422; PREPELOTCHI, Hernán, “Informe de Relatoría” en Asociación Argentina de Estudios Fiscales, *XII Jornadas de Derecho Penal Tributario*, errepar, Bs.As., 2018, p. 5.

Con estas bases, llegamos al momento más importante del Derecho Penal, que no es el dictado de la sentencia condenatoria, sino el de hacerla efectiva, el instante en que el Estado despliega todo su poder sobre el particular condenado y lo fuerza a soportar la reprimenda social por el hecho ilícito que cometió.

“*Ejecutar*” es “hacer cumplir lo ordenado en la sentencia” y tiende a pensarse que la participación del Juez de Ejecución sólo es necesaria cuando los destinatarios del fallo no lo cumplen voluntariamente. Sin embargo, la experiencia muestra que la mayoría requiere de un control positivo para que se concrete.<sup>10</sup>

Por economía procesal y tutela judicial efectiva, esta etapa inicia una vez que la sentencia definitiva queda firme<sup>11</sup> sin necesidad de que el acreedor o damnificado ni el Ministerio Público Fiscal inicien un nuevo juicio.<sup>12</sup> En este momento, se notificará a las empresas sobre la ejecutoriedad de las suspensiones dispuestas que ya no pueden ser recurridas; y a la AFIP para que prosiga el trámite conforme art. 20 de la ley 27430.

He aquí el primer conflicto: la sentencia definitiva se dicta luego de un tiempo de acaecido el hecho y queda firme muchos años después. Tras un lustro (o una década) la sociedad condenada puede haber mutado de maneras que el juez penal desconoce desde lo formal y desde lo material, por lo que- primero- deberá verificar su domicilio, pues no cuenta con un equivalente a la prisión preventiva o comparecencia para mantenerla “a derecho”.

Si la empresa es insolvente, está concursada o ha desaparecido al momento del agotamiento de los recursos habrá que determinar si existe una sociedad continuadora de la actividad, si los socios han intentado sostener el negocio o si lo hicieron en fraude a la pena y si esa unidad económica puede ser achacada con una pena que

---

<sup>10</sup> Recibida la sentencia, se dispone la intimación a las personas cuya pena no es efectiva y se detiene a las que sí resultaron condenadas a prisión, realizándose el cómputo de pena, se libran los oficios correspondientes y se registran las diferentes situaciones.

<sup>11</sup> Art. 375 CPPF vigente por Resolución 1/2021 de la Comisión Bicameral.

<sup>12</sup> Art. 490 CPPN; COBEÑA RONDAN, Eva María, “EL cumplimiento voluntario y la vía de apremio de la responsabilidad civil por delito contra la Hacienda Pública”, *Diario La Ley online*, N°9 709, Sección Doctrina, España, 5/10/2020; SALT, Marcos G., “La judicialización de la ejecución penal en el nuevo CPP de la Provincia de Buenos Aires”, *LL* 0003/000690.

nominalmente puede estar dirigida a otra entidad o afectaría de manera importante su supervivencia llegando a una situación no deseada por la norma.

Orce explica que una sociedad en quiebra ya no es tratada como un sujeto responsable sino que se equipara a la “inimputabilidad sobreviniente” perdiendo el sentido la imposición de la pena.<sup>13</sup>

Como referencia, la ley 27401 contempla la responsabilidad sucesiva en caso de modificación societaria, estableciendo que la responsabilidad de la condenada será transmitida a la persona jurídica resultante o absorbente cuando, de manera encubierta o aparente, continúe su actividad económica y se mantenga la identidad sustancial de sus clientes, proveedores y empleados, o de la parte más relevante de todos ellos (art. 3)<sup>14</sup>. Los arts. 59 y 65 CP no incluyen la disolución de la persona jurídica como causal de extinción de la acción o de las penas.

Con el autor citado, opino que si la persona jurídica deja de existir es imposible aplicarle la sanción, cualesquiera sean las causas por la que se produjo esa disolución, ya que se violentaría el principio de personalidad.<sup>15</sup> Es que “si se pretende aplicar la pena a alguna persona física que estuvo relacionada con la persona jurídica (disuelta, en cabeza de los socios compartidos entre ambas), entonces ello no es la aplicación de penas a las personas jurídicas, sino la aplicación de penas a personas físicas (...) y si la sanción penal a la persona jurídica es genuina, entonces no hay forma de (sancionarla) cuando (...) no existe más”<sup>16</sup> sin afectar la no trascendencia.

De todas formas, en la praxis y en nuestra materia, la discusión en baladí, ya que si corresponde suspender las actividades o cancelar la personería, el efecto se ha cumplido y el fin de la pena es irrelevante; el verdadero problema será de la Administración Tributaria que debe hacer efectivo el cobro del tributo, intereses y

---

<sup>13</sup> ORCE, Guillermo, “Disolución de la persona jurídica y muerte de la persona física: dos causas análogas de extinción de la acción penal”, *LL*, RDP, 2005-11, 968.

<sup>14</sup> Ha ganado la pulseada la doctrina que propugna que la disolución es una solución que evade la pena cuando hay amenaza de proceso, como un absoluto abuso del derecho.

<sup>15</sup> CSJN, *Fallos* 271:297 “Parafina del Plata” y 303:1548, “Usandizaga, Perrone y Juliarena”.

<sup>16</sup> ORCE *op. cit.*

multas. Para ello, por suerte, existe la responsabilidad civil y sus incidencias se tramitan por otros carriles procesales.

Volviendo al procedimiento, junto con la notificación de la firmeza y la intimación a fijar domicilio, el Juez de Ejecución debe librar oficios. Las inhabilitaciones deben informarse al Boletín Oficial (art. 500 CPPN) y al Registro Nacional de Reincidencia (ley 27401). Creo que es prudente su comunicación a la AFIP-para que suspenda la CUIT-, así como a los Registros de Comercios y Sociedades de la jurisdicción donde la persona tenga domicilio, ya que es importante que estén anoticiados de las condenas para difundirlas entre los interesados del sector estatal, en especial si la empresa intenta obtener beneficios o la adjudicación de una obra o servicio público.

En este punto, el magistrado puede preguntarse si allí acaba su tarea, anoticia y ¿se libera?, o ¿debe ejercer un control? ¿Será informado por estos organismos si el contribuyente intenta retomar las actividades o debe pedir informes? En su caso, ¿con qué periodicidad? Es razonable que finalizado el tiempo de suspensión, se soliciten nuevos informes de Reincidencia y se tenga por cumplida la pena. Pero, previamente, ¿habrá que realizar algún estudio material sobre la conducta empresarial?, ¿debe verificarse que la sociedad se ha reorganizado?, ¿es necesario contar con algún conocimiento especial de Derecho Registral, Comercial o Empresarial o con la ayuda de un cuerpo de peritos?

No dejo de preguntarme si el Juez de Ejecución Penal, que en el interior del país también es un miembro del Tribunal Oral en lo Criminal Federal, o los jueces criminales de las provincias son los adecuados para esta tarea. Porque, como se verá en el próximo apartado, las sanciones en particular son de naturaleza penal pero de orden administrativo y su incumplimiento está relacionado con cuestiones de la esfera empresarial. En este sentido, la determinación precisa del ámbito de actuación del juez de ejecución y, especialmente, la delimitación de funciones con la administración es un aspecto conflictivo pero que no puede dejar de considerarse ya que de ello depende que se cumpla el fin de la norma.

Téngase en cuenta, además, que si bien la víctima es tenida en cuenta en el Libro V del CPPN, la querrela ha quedado excluida de estos actos procesales.<sup>17</sup>

Por último, la rehabilitación deberá tramitar conforme arts. 4 y 20 ter del Código Penal, solicitándose al Juez de Ejecución transcurrida la mitad de la condena, siempre que haya observado un comportamiento correcto, reparado los daños y eliminando toda sospecha de repetición.<sup>18</sup>

### **3. Dificultades de ejecutar cada una de las penas de las personas jurídicas.**

a. Si bien para lograr los fines de la pena, la mejor alternativa es la multa<sup>19</sup>, me parece importante aclarar que, a diferencia de lo que sucede en otros países donde ocupa un lugar central, en Argentina se la eliminó del Régimen Penal Tributario, reservándola a la sede administrativa conforme las prescripciones de la ley 11683.<sup>20</sup>

Es por eso que, justamente la sanción que se encuentra en el art. 5 CP y está regulada en el art. 21 CP y 501 CPPN no será competencia del juez penal tanto en su faz determinativa como su efectivización y cobro, y el destinatario no será el Poder Judicial sino el Tesoro.

El resto del catálogo lo componen medidas interdictivas que en otras latitudes se reputan de naturaleza “accesoria”,<sup>21</sup> pero que privan a los entes ideales condenados de uno o varios derechos pues pueden aplicarse de manera conjunta o alterna.

b. Tanto la suspensión total o parcial de actividades como la suspensión para participar en concursos o licitaciones estatales o actividades vinculadas con el Estado (art. 13 incs. 1 y 2 ley 27430) por un máximo de 5 años, se equiparan a la

---

<sup>17</sup> Art. 11 bis ley 27375, art. 80, 81 y 491 CPPN, art. 373 CPPF.

<sup>18</sup> BORINSKY, *op.cit.* p. 436, ALVAREZ ECHAGUE, Juan Manuel, clase en vivo, *Curso Independiente de Posgrado*, UBA, 13/5/2021

<sup>19</sup> NIETO MARTIN, Adán, *op.cit.*

<sup>20</sup> La supresión del primer inciso del segundo párrafo del art. 14 de la ley 24769 (ley penal tributaria) al reemplazársela por el art. 13 de la ley 27430 (régimen penal tributario) fue aplaudido por toda la doctrina ya que resultaba violatorio del *ne bis in ídem* dado que la sanción de multa era consecuencia del ilícito tipificado en el art. 46 de la ley 11683 y el art. 20 RPT admite su imposición por el juez administrativo sin perjuicio de la condena dictada en sede penal.

<sup>21</sup> Ver MARCONI, Ana Clara, “Responsabilidad Penal de las Personas Jurídicas. ¿Pueden las sociedades cometer delitos e imponérsele una pena?”, *Revista Derecho Penal Económico*, Rubinzal Culzoni, 2014-2; COBEÑA RONDAN, *op.cit.*; KLEIN LOPEZ, Jaime, “Ejecución Penal de la persona jurídica: la ejecución de la pena multa”, *Diario La Ley Online*, N° 9739, Sección Tribuna, España, 19/11/2020; PEDROLLI SERRETTI, André, “LA responsabilidad de las personas jurídicas en Brasil”, *DPy C* 2012 (septiembre), 41.

inhabilitación absoluta o especial. El tiempo efectivo será determinado en función del principio de proporcionalidad, valorando las consecuencias que el cese de actividad pueda tener respecto de su estructura laboral y de los derechos de los acreedores, porque la interrupción de *todas* las actividades puede devenir en imposibilidad de desarrollar el objeto social, es decir, una cancelación de la personería encubierta.<sup>22</sup>

Considero que, además, de las publicaciones y comunicaciones indicadas, en este punto el mayor escollo para el ejecutor es que la graduación del monto de la pena se realizó al momento de dictar sentencia, existiendo la posibilidad de que la valoración a la hora de ejecutar la medida sea otra, con el interrogante sobre si terceros interesados (acreedores, socios inocentes) podrían presentarse intentando suspenderla o exigiendo del juez penal tareas propias de un concurso preventivo.<sup>23</sup>

c. La cancelación de la personería (art. 13 inc. 3) debe aplicarse cuando la sociedad fue creada al solo efecto de la comisión del delito o cuando esos actos sean su principal actividad. La cautela que debe primar a la hora de optar por esta sanción está en cabeza del juez sentenciante, pues es él quien conoce y analiza el hecho. Una vez que debe ejecutarse, bastará notificar a la AFIP y al Registro Público de Comercio del domicilio legal empresario y verificar si la baja de la clave tributaria se efectuó de manera correcta. En el caso que la sociedad presentara algún tipo de actividad económica, un curador o interventor judicial sería deseable a los fines de la liquidación final y para salvaguardar derechos de terceros.

d. La pérdida o suspensión de los beneficios estatales (arts. 13 inc. 4 y 14) constituye una inhabilitación especial consistente en la pérdida del beneficio que estaba usufructuando el contribuyente o la imposibilidad de utilizarlos a futuro. Es lógico en tanto se lo priva de los frutos obtenidos del ilícito y tiene un sentido preventivo; abarcando todas las jurisdicciones territoriales. Si bien el art 13 no

---

<sup>22</sup> BORINSKY, *op.cit.*, p.424

<sup>23</sup> Este problema no escapa a quienes, condenados a pena privativa de la libertad, por el transcurso del tiempo y hasta la firmeza del decisorio, han reencausado su vida en la sociedad, adecuado su conducta y deben ser encarcelados para cumplirla.

establece plazo<sup>24</sup> algunos autores entienden que puede tomarse como límite los 10 años del art.14<sup>25</sup>. En este caso, la comunicación se realizará a la entidad que haya otorgado el beneficio y a las administraciones tributarias.

e. Hasta aquí, el legislador ha preferido el carácter inocuidador de las sanciones, asimilable en algún punto a medidas de seguridad. Pero con un trasfondo que imagina a las sociedades como peligrosas y siguiendo este temperamento, ha agregado una pena difamante. La idea es que al publicar un extracto de la sentencia condenatoria a costa del ente ideal (art. 13 inc. 5), con ejemplaridad se descalifica al grupo empresario. Se la utiliza para reforzar los efectos de la inhabilitación y para evidenciar deslealtad al orden (prevención especial). Este mecanismo muchas veces “presiona” para que la empresa se allane a lo reclamado antes que ver dañada su reputación.<sup>26</sup> En todo caso, su ejecución es la más sencilla pues consiste en intimar al responsable de la empresa a proceder a la compra de un determinado espacio en el medio que el Juez Penal haya indicado, quedando a cargo del condenado la prueba de su realización con la mera presentación de un escrito que acompañe el recorte del periódico.

#### **4. Medios alternativos de solución del conflicto delictual tributario.**

El art. 22 CPPF (vigente para todo el país) ordena la búsqueda de la paz social y dar soluciones al conflicto. Existe consenso en que la utilización de mecanismos de disponibilidad de la acción es una forma de hacerlo respetando que la imposición de una sanción sea la verdadera última alternativa ante un ilícito.

Se discute su procedencia para los responsables humanos y sociedades regularmente constituidas<sup>27</sup> que son imputados de delitos tributarios; sopesándose la

---

<sup>24</sup> En España, por ejemplo, la suspensión durará entre 3 a 6 años, conf. art. 308.3 CP Español.

<sup>25</sup> BORINSKY, *op.cit.*, pp. 425 y 433.

<sup>26</sup> BORINSKY, *op.cit.*, p. 426; VITOLLO, Daniel Roque, “Las personas jurídicas privadas en la ley 27401”, Curso on line *Fundesí*, 2018.

<sup>27</sup> Se deduce del término “persona de existencia ideal” del art. 13 RPT que se trata de entes con personería reconocida por el Derecho Privado.

salvaguarda de los puestos de trabajo y los derechos de los acreedores, frente a la magra eficacia preventivo- especial que deriva de las estadísticas.<sup>28</sup>

a. La Extinción por pago o “fuga del proceso” (art. 16 RPT) fue y es el modo alternativo de solucionar el conflicto tributario por excelencia. Ante un requerimiento, si el obligado se allana, desiste de accionar –incluso repetir-, paga los gastos y costas de posibles procesos administrativos o contenciosos que se encuentren en curso, y cancela total e incondicionalmente las obligaciones evadidas dentro de los 30 días hábiles posteriores a la notificación de la imputación penal que se le formula<sup>29</sup>, la acción penal se extingue.

Este beneficio se otorga una vez<sup>30</sup> por persona humana y jurídica obligada, independientemente de que el tributo haya sido nacional, provincial o de la CABA<sup>31</sup>; pero si la pluralidad de conductas coetáneas conforman un concurso real, por el sistema de pena única del art. 58 CP, podría permitirse una salida única que permitiera la extinción de la acción respecto de ese concurso.<sup>32</sup>

Es razonable la limitación subjetiva en tanto se intenta impedir excesos mediante cambios sucesivos en los directivos de la sociedad obligada.<sup>33</sup> Empero, cabe preguntarse, por ejemplo, si la Persona Jurídica abona el tributo, ¿esto invalida que los directores o gerentes utilicen el mecanismo?; ¿podrían beneficiarse de sus consecuencias?; si se admite para ambos, ¿es un enriquecimiento ilícito del Estado?, si no ¿es injusto para el que “llegó” en segundo lugar?. Son situaciones que deberán ser analizadas jurisprudencialmente, con especial cuidado de que la tramitación de

---

<sup>28</sup> Ver FERNANDEZ VILLEGAS, *op.cit.*; ABOU ASSALI, Jorge, “El proceso penal contra la Persona Jurídica en el CPPF”, *la ley online*, LLAR/DOC/2267/2019

<sup>29</sup> Se discute si el acto es el auto que habilita la investigación tras el requerimiento de instrucción (RIQUERT) o la declaración indagatoria o equivalente (BATTIATO, BAEZ, ROMERO VILLANUEVA), mientras que en el CPPF sería la celebración de la audiencia de formalización de la investigación preparatoria. Queda claro que el tiempo es mejor al establecido en las leyes 23771 (acusación fiscal en juicio) y 24769 (requerimiento de elevación a juicio).

<sup>30</sup> No puede repetirse el mecanismo para una segunda causa aunque sea otro supuesto de evasión.

<sup>31</sup> ALVAREZ ECHAGÜE, mantiene que debe aceptarse que se utilice una vez cada cinco años en base al art. 20 ter. 2do par del CP – rehabilitación- y que a nivel jurisdiccional podría permitirse una vez por jurisdicción ya que , sería absurdo que solo una jurisdicción (la primera en denunciar) fuese la beneficiada por el pago efectuado por el imputado. (clase citada)

<sup>32</sup> RIQUERT, citado por BORINSKY, *op.cit.*, p. 481.

<sup>33</sup> VILLEGAS, Héctor, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, Astrea, 2007, p. 582.

institutos liberatorios basados en las necesidades económicas no socaven los principios generales del Derecho Penal, de igualdad y el debido proceso adjetivo.

La extinción de la acción se fundamenta en la “*reparación integral del daño causado*” (art. 59 inc. 6 CP<sup>34</sup>) con “cumplimiento unilateral de las prestaciones comprendidas en la obligación de resarcir satisfactoriamente todas las consecuencias indebidamente producidas con el hecho ilícito”.<sup>35</sup>

Es que más allá de las discusiones sobre el punto<sup>36</sup>, tanto el Código Penal como el Régimen Penal Tributario suprimen los efectos penales propios de la comisión del ilícito por un acto voluntario posterior al acaecimiento del hecho.

A mi juicio, se trata de integrar el principio general inserto en el Código de fondo con la norma especial fiscal donde esta última otorga el marco procesal al instituto, cumplido el cual la acción se extingue sin socavar el principio de legalidad y taxatividad penal.

Es interesante la postura de Montero en cuanto a que, funcionalmente, la regularización equivale a una pena retributiva pues no se puede hacer desaparecer el injusto consumado, pero sí sus consecuencias en sentido amplio (sujeción a juicio, condena, registración, declaración de reincidencia, fijación de pautas de conducta o privación de la libertad). Entiende al Derecho como una construcción dinámica y colectiva posible gracias al cumplimiento libre y voluntario de todos los intervinientes de los deberes impuestos por las normas. Al quebrarse, la sanción transforma el deber de cooperación en un deber de soportar la punición, y, en ese contexto, la regularización tributaria “se concibe como la institucionalización legislativa de un

---

<sup>34</sup> Dichas causas se replican en el art. 269 CPPF.

<sup>35</sup> BORINSKY, *op.cit.*, p. 482

<sup>36</sup> Es mayoritaria la jurisprudencia que tiende a excluir la aplicación del art. 59 inc. 6 CP de los casos tributarios. Ver, por ejemplo, CNPEcon, Sala A, 11/6/19, reg. 466/2019, 20/9/18, reg. 757/218 y 19/12/18, reg. 1108/18, TOPE2, 5/9/18 y reg. 295/17, CFCP, Sala Iv, 4/6/19, reg. 1380/19, Cám. Gar. Pen.La Plata, Sala IV, 11/3/16, reg. 90/2016 y las diversas posturas que allí se reflejan. En el derecho comparado también se discute la naturaleza de estas disposiciones, ver por caso, para España, MONTERO, Federico, “La Regularización Tributario como equivalente funcional a la pena retributiva”, *InDret*, 2.2020 publicado en [www.pensamientopenal.com.ar/doctrina/49215-regularizacion-tributaria-equivalente-funcional-pena-retributiva](http://www.pensamientopenal.com.ar/doctrina/49215-regularizacion-tributaria-equivalente-funcional-pena-retributiva) y DOPICO GÓMEZ-ALLER, Jacobo, “¿Debe derogarse la exención de pena por regularización fiscal?” en Penal 1 Jul 16, 2015, <https://almacendederecho.org/debe-derogarse-la-exencion-de-pena-por-regularizacion-fiscal>, consultas de abril de 2023

comportamiento materialmente distinto pero funcionalmente equivalente al deber de soportar”, y, al pagar, ese deber disminuye o deja de ser exigible, por lo que “el Estado pierde (o ve reducida) la facultad de ejercer la acción punitiva.”<sup>37</sup>

Como último intento recaudador bajo apercibimiento penal, generalmente, se encuentra replicado en planes de regularización fiscal (moratorias) que, tienen como efecto, por la mera adhesión al régimen, la suspensión de las acciones penales tributarias y aduaneras y la interrupción del curso de la prescripción penal, siempre que no haya sentencia firme. Al cancelar totalmente la deuda, se extingue la acción penal. En caso de caducidad del plan de pagos, se reanuda la acción penal junto con el cómputo de la prescripción.

En este caso se trata de una *amnistía* (art. 59 inc. 2CP) que “es el olvido de una infracción punible para restablecer la calma y la concordia social. Su objeto no es el olvido de las circunstancias agravantes de aquella infracción, sino la infracción punible en sí misma...para evitar el mal mayor consistente en la intranquilidad social.”<sup>38</sup>

Sobre el tema que nos convoca, entiendo que es preferible delegar el control de las cancelaciones en manos de la AFIP (que informará incumplimientos o cumplimiento total) ya que la decisión sobre la extinción de la acción recae en el juez de instrucción o en el Tribunal Oral.

b. Se postula que, tras la reforma del art. 76 bis del Código Penal por la Ley 26735, la Suspensión de Juicio/Proceso a Prueba no puede emplearse si la imputación es de delitos tributarios.<sup>39</sup> Comparto con Daray que “las leyes incorporadas al art. 76 bis del CP por la ley 26735 como impedientes de la suspensión... no tienen operatividad al presente ... porque la ley 24769 ha sido derogada (art. 280 ley 27430) –no modificada-

---

<sup>37</sup> MONTERO, *op cit.*,p. 324/ss.

<sup>38</sup> NUÑEZ, Ricardo, *Derecho Penal Argentino. Parte General II*, Biblioteca Omeba, Bs As, 1965, 2 ed. pp.201/2; sentando las bases para el art. 22 CPPF.

<sup>39</sup> La suspensión del juicio a prueba detiene el ejercicio de la acción penal en favor de un imputado a un delito “leve” quien se somete, durante un plazo a ciertas y determinadas condiciones que le imparte el tribunal y, de cumplirse, conlleva la extinción de la acción penal. Tiene una finalidad preventivo-especial y busca evitar las consecuencias de la prisionización.

y la nueva ley penal tributaria no posee veda alguna a (su) aplicación”.<sup>40</sup> Han de primar los principios de legalidad e igualdad, a la luz de la interpretación restrictiva de las cláusulas que niegan derechos - *pro homine*-, para decidir la inaplicabilidad del último párrafo ante la inexistencia de la ley penal tributaria para delitos posteriores a diciembre de 2017.<sup>41</sup>

Respecto de las personas jurídicas, la jurisprudencia ha insinuado, además, que la pena de retiro de personería es asimilable *in bonam parte* a la inhabilitación absoluta y las suspensiones temporales de actividades a la inhabilitación especial, y que, por la Doctrina de la CSJN en “Acosta” y “Norverto”, la suspensión resulta aplicable incluso respecto de aquellos delitos que posean pena conjunta y principal de inhabilitación, aceptando incluso la auto inhabilitación como regla de conducta consentida por sus representantes alcanzándose la finalidad legal con dicha condición<sup>42</sup> siempre que se pague el mínimo de la multa. Como es un requisito de procedibilidad, ello debería reglamentarse de modo que el monto pueda ser considerado como un pago a cuenta de las posibles sanciones administrativas que recayeran sobre el mismo contribuyente.

También pueden imponerse como condiciones: la elaboración de un plan de cumplimiento, informes periódicos sobre su conducta tributaria, donaciones a entidades de bien público, etc.

El art. 343 CPPF permitirá a la persona jurídica la celebración de estos acuerdos junto con la conciliación y el juicio abreviado.

La dificultad –de nuevo- radica en la supervisión, pues el registro de tal condición no sería procedente sin asimilarlo a la condena. Una alternativa es designar un “interventor judicial” que deba confrontar y confirmar previamente algunas tareas que

---

<sup>40</sup> DARAY, Roberto, *Código Procesal Penal Federal. Análisis Doctrinal y Jurisprudencial*. Hammurabi, Bs. As, 2020, p.171. Igual criterio expresan los fallos del Juzgado Federal de Jujuy del 29/11/2020, “Llanos Reynaldez” y del 25/6/21 “Carlos y otro”, así como del TOPE 1, 5/10/21, “Hoppe”.

<sup>41</sup> Dado que la pena no debe superar los tres años, sólo pueden ser pasibles de suspenderse procesos en los que el hecho se subsuma en los arts. 1, 4, 5, 7, 8, 9, 10 y 11 de la ley 27430.

<sup>42</sup> TOPE 2, 5/6/09, “Orozco, C. y London Tie SA”, TOPE 3, 9/9/05, “Napoli”, 31/8/09, “Teper y Dayma Corp SRL”, 9/9/05, “Natalini”, entre muchos otros del fuero citados por BOTELLO- MERCADER “La persona jurídica en el delitos de lavados de activos”, *Revista Derecho Penal Económico*, Rubinzal Culzoni, 2016-1, p.210. También se advierte en numerosos fallos de Tribunales Orales del interior del país.

no pueden ser suspendidas (pago de sueldos y aguinaldos devengados, alquileres, mantenimiento edilicio, etc.). Este oficial de prueba, curador o supervisor judicial tendría acceso a las instalaciones y a la información y contemplaría si la actividad que se debe realizar incumple o no la condición de autorestringirse de ejercer las actividades económicas a la vez que podría establecer medidas de reorganización interna necesaria para evitar evasiones a futuro.<sup>43</sup>

c. La conciliación parte del reconocimiento de la libertad de la víctima y la dignifica como ser social titular de derechos y obligaciones dentro del proceso, presuponiendo que se trata de una Persona Humana<sup>44</sup>. Sin embargo, algunos juristas han aceptado la posibilidad de considerar a la comunidad o al Estado como víctima, o – al menos- obviar la discusión al respecto, en especial cuando fuera representado por la Administración Tributaria o por el Fiscal.<sup>45</sup>

El art. 34 CPPF<sup>46</sup> habilita, en los casos de delitos con contenido patrimonial y sin grave violencia sobre las personas, la reserva del legajo sujeto a determinadas obligaciones, cuyo cumplimiento extingue la acción penal. Es una suerte de *probation* de resolución más cercana en el tiempo, y que en general, radica en el pago. Por lo tanto, si la AFIP pudiera conciliar con el contribuyente el pago del impuesto evadido con sus intereses y el obligado lo acreditara se pondría fin a la causa penal, extinguiéndose la acción (art. 59 inc. 6 CP) y sin registro de antecedentes.

La sencillez, eficacia y conveniencia de este método tanto para las partes que se ven implicadas en la negociación y logran sus objetivos como para el sistema de justicia que se encuentra sobrecargado ya está generando efectos positivos. Creo que tanto la conciliación como la suspensión de juicio a prueba, incluso permiten “volver el

---

<sup>43</sup> NIETO MARTIN, *op.cit.*

<sup>44</sup> Art. 2 Ley 27372: “Se considera víctima: a) a la persona ofendida directamente por el delito; b) al cónyuge, conviviente, padres, hijos, hermanos, tutores o guardadores....” En España: LO 4/1015-Estatuto de la Víctima del Delito en España- “toda persona física que haya sufrido un daño o perjuicio sobre su propia persona o patrimonio, en especial lesiones físicas o psíquicas, daños emocionales o perjuicios económicos directamente causados por la comisión de un delito”.

<sup>45</sup> Disiento con la postura que equipara al Fiscal con el Defensor de la Víctima pues su rol en el proceso es otro.

<sup>46</sup>Vigente por Resolución 2/2019 de la Comisión Bicameral.

tiempo atrás” cuando se ha cumplido el término exigido por el art. 16 RPT ya que nada obsta que, si la extinción por pago no es posible por preclusión, la sociedad imputada tenga nuevas alternativas para poner fin al conflicto, en los términos del art. 22 CPPF. Sin olvidar que queda vigente la vía recaudatoria y sancionatoria administrativa pues el sobreseimiento no se basa en la inexistencia de hechos ni dolo sino en una cuestión procesal.

En los términos del propio legislador, todo el sistema sancionador tributario está orientado a la recaudación, pues se ha proyectado “con el propósito de inducir el cumplimiento de las obligaciones de esa naturaleza mediante la aceptación de la pretensión fiscal formulada por el organismo recaudador.”<sup>47</sup>

## **5. Conclusión.**

No soy partidaria de incorporar a las personas jurídicas al ámbito criminal, en tanto civil y administrativamente pueden responder con iguales consecuencias. Tampoco consiento que se vean beneficiadas por blanqueos o transacciones que se “burlan” de los buenos contribuyentes. Pero la realidad indica que el Estado ha decidido como política pública modificar el fin del Derecho Penal Tributario, orientándolo a la recaudación con miras a privatizarlo en términos de “autorregulación”. En este sentido hay que sincerarse y asumir que el reproche ético social no existe.

Basado en un sustento psicológico, el Fisco transforma en delitos a las infracciones porque estima que la sociedad las considera menos graves. Así, asigna competencia al juez penal para que, en una misma sentencia o proceso, decida penas y cuestiones civiles y administrativas.<sup>48</sup> En tiempos de ultraespecialización aspira a jueces penales hipercompetentes, que resuelvan todos los problemas que el ausente Estado, con sus controles ineficaces no puede abordar, corregir y sancionar.

---

<sup>47</sup> Ver mensaje de elevación de la ley 27430.

<sup>48</sup> ZAFARRONI- ALAGIA-SLOKAR, *Manual de Derecho Penal. Parte General*, Ediar, 2005, p. 324

La persona jurídica debe reparar, restituir, resarcir, enmendar y compensar los daños económicos que su falta de apego a la ley tributaria sustantiva ha ocasionado. Desde esta mirada y bajo una concepción del Derecho Penal como verdadera *ultima ratio*, la utilización de métodos alternativos para apaciguar el conflicto no solo es deseable sino que afirma la real voluntad del legislador (recaudar).

Fuera de esta visión utilitarista, no tendrían sentido las moratorias y su doble moral que permite “financiarse” con fondos públicos. En cambio, existiría una política criminal encaminada a condenar a los grandes evasores (y no a los hombres de paja) y se alentaría a una cultura de cumplimiento, sin necesidad de importar los gastos que conlleva la implementación de un Programa de Integridad en una economía empobrecida.

La suspensión de las actividades, en general, provoca cesantía laboral, interrupción de servicios públicos, lesión patrimonial a terceros inocentes y más recesión. Antes, suspendamos y extingamos los procesos, utilicemos los recursos estatales para generar más ingresos y derivemos los esfuerzos del Poder Judicial a combatir la criminalidad organizada violenta que de ninguna manera puede ser repelida por la actividad administrativa.

Sentado ello, reitero que es imperioso que las normas procesales regulen la participación de las sociedades en el juicio penal, incluyendo la ejecución de las condiciones, consecuencias o penas que deban enfrentar. Pues esta etapa, a pesar de ser la razón básica que subyace en todas las discusiones, definiciones y principios de la dogmática, suele quedar relegada a unos pocos estudios carcelarios y a los sótanos de los tribunales.