

I. Introducción

La tendencia mundial detectada en el derecho comparado y en ciertos subregímenes sancionatorios argentinos exhibe que los actuales sistemas de responsabilidad penal de las personas jurídicas[1] tienden a evaluar los esfuerzos organizativos internos de las empresas para relacionarse con diferentes intereses públicos -la Hacienda Pública, los consumidores, el medioambiente, el mercado financiero, etc.-. Los modelos de imputación objetiva por los actos de los dependientes y representantes están, poco a poco, dejando su lugar a un factor de atribución de responsabilidad derivado de una deficiencia en la organización interna de la empresa que fue incapaz de evitar la conducta individual[2].

El foco punitivo recae en los supuestos de verificación de desinterés por el control colectivo de la organización que puede ser identificado a través del análisis de políticas, procedimientos y controles internos, incluyendo la inversión en capacitación de los empleados. La racionalidad de la imputación radica en que tal desinterés fomenta una cultura corporativa cuyos incentivos contrarían los delineados para atribuir responsabilidades individuales. Cuando ambos sistemas no están alineados, las reglas organizacionales -por cercanía, confianza, poder sancionatorio inmediato- generalmente se imponen por sobre los incentivos que pueda generar el sistema legal en cada individuo.

En última instancia, este cambio de paradigma en cuanto a la forma de imputación de responsabilidad penal responde a la idea de generar un incentivo para estos entes ideales, de forma tal que mediante la adecuación de su organización resulten “buenos ciudadanos”, permitiéndoseles la exclusión del ámbito de punición. Es decir, se busca transmitir la idea de que implementar un programa de integridad es la mejor manera de reducir riesgos futuros y que no existen gastos en materia de *compliance*, sino inversiones que minimizan la exposición a contingencias (o, cuando menos, su posibilidad de concreción y, ante este último caso, el costo de tal concreción).

Sin embargo, como suele ocurrir en el Derecho argentino, éste se organiza mediante subregímenes discordantes entre sí. El caso del Derecho Tributario, como se explicará a lo largo del presente capítulo, no es la excepción, rechazando esta nueva forma de imputación e instaurando un régimen de responsabilidad vicaria, si bien con bemoles particulares que parecen ser el resultado del actuar providencial, más que el resultado del esfuerzo o voluntad del legislador.

Es precisamente esta falta de coordinación entre los distintos regímenes sancionatorios lo que fuerza a los particulares a extremar los cuidados al momento de diseñar e implementar un programa de integridad eficaz que permita a las empresas sustraerse del ámbito de responsabilidad por el ilícito cometido por sus dependientes o representantes.

Si se pretende invertir en un plan de *compliance* que resulte eficaz, a fin de evitar o reducir contingencias tributarias, el mismo debe diseñarse considerando las particularidades de la empresa, el mercado en el que ésta desarrolla su actividad, los procesos internos de determinación y liquidación de los tributos, las relaciones comerciales con proveedores y las relaciones mantenidas con los funcionarios de las distintas autoridades fiscales -como por otro lado debería de ser siempre el caso, sin importar la materia a cubrir-.

El *compliance* tributario, si bien no constituye una obligación para los particulares que desarrollen sus actividades en Argentina, resulta imprescindible a los efectos de reunir los elementos de prueba que permitan a la persona jurídica optimizar su posición frente a las contingencias fiscales, sea a los fines de la reducción de sanciones o para eximirla de responsabilidad, pero también para el mantenimiento de la reputación en el mercado[3].

Sobre estas consideraciones, se analizará el marco sancionatorio general, las previsiones normativas respecto de la atribución de responsabilidad penal a los entes ideales y la relevancia de la existencia de un programa de integridad al momento de la regulación de sanciones de multa que la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) eventualmente pueda imponer.

II. Relevancia práctica

El título IX de la ley 27.430 contiene el actual régimen penal tributario (RPT), cuyo artículo 13 establece una nueva versión del régimen de responsabilidad penal de los entes ideales, ya introducido por la ley 26.735. Esta norma

dispone que cuando uno de los delitos reprimidos por el RPT sea cometido “en nombre o con la ayuda, o en beneficio” de un ente ideal, se impondrán a tal ente las siguientes sanciones conjunta o alternativamente:

1. Suspensión total o parcial de actividades.
2. Suspensión para participar en concursos o licitaciones estatales de obras o servicios públicos o en cualquier otra actividad vinculada con el Estado.
3. Cancelación de la personería, cuando hubiese sido creada al solo efecto de la comisión del delito, o esos actos constituyan la principal actividad de la entidad.
4. Pérdida o suspensión de los beneficios estatales que tuviere.
5. Publicación de un extracto de la sentencia condenatoria a costa de la persona de existencia ideal.

Este artículo 13 establece un régimen de responsabilidad principalmente vicaria, donde se responsabiliza al ente ideal por la conducta de sus dependientes y/o representantes, en el entendimiento de que tal actuar debió de ser evitado por el ente ideal, en el marco del cumplimiento de su deber de vigilancia sobre quienes proceden en su nombre.

Esta idea se cristaliza en el último párrafo del artículo 13 del RPT, donde se establece que para graduar estas sanciones, “los jueces tendrán en cuenta el incumplimiento de reglas y procedimientos internos, la omisión de vigilancia sobre la actividad de los autores y partícipes, la extensión del daño causado, el monto de dinero involucrado en la comisión del delito, el tamaño, la naturaleza y la capacidad económica de la persona jurídica”.

Este último párrafo torna particularmente efectivo al RPT y al régimen de atribución de responsabilidad de los sujetos ideales, pues incorpora la idea general de que no basta con amenazar a tales entes con la aplicación de sanciones en forma posterior a la comisión del delito, sino que lo importante es la prevención de este ilícito mediante el diseño e implementación de mecanismos aptos a tal efecto. El RPT, entonces, ofrece un incentivo para aquellos entes que adopten medidas de prevención tendientes a evitar que en su seno o en su nombre se cometan delitos contra el ordenamiento tributario, mediante la reducción de penas o, incluso, la exclusión del ámbito de punibilidad.

Así, el RPT actual busca incentivar a que los entes ideales actúen como “buenos ciudadanos”, dejando de lado un régimen de responsabilidad objetiva, remplazándolo con un sistema incorrectamente híbrido, que permite la atribución de responsabilidad penal al sujeto ideal a título de culpa: el Estado, para imputar responsabilidad al ente ideal, debe demostrar que tal ente actuó cuando menos negligentemente, permitiendo que sus dependientes o representantes cometan un delito contra el régimen tributario, siendo tal delito cometido en nombre, con la ayuda o en beneficio del ente.

En otras palabras, la implementación de un programa de integridad idóneo en materia tributaria permitirá a la persona jurídica minimizar la entidad de la contingencia a la que se enfrente cuando le sea atribuible un delito cometido por una persona física. Pero esto no será todo, la implementación de un programa de integridad adecuado podría dar lugar a situaciones en las cuales el propio cumplimiento del programa permita acreditar que el comportamiento de la persona física resulta aquel correspondiente a un empleado infiel, extremo en el cual no corresponderá la atribución de responsabilidad alguna al ente ideal, por cuanto la infracción necesariamente se cometerá en perjuicio de la persona jurídica, en contra de la voluntad corporativa proyectada en sus directivas de integridad.

Ello por cuanto ninguno de los fines de la pena, tanto el retributivo como los preventivos especiales y generales, serán servidos si se aplica una pena a una persona jurídica que ya dio todos los pasos necesarios para prevenir y detectar la conducta criminal de los empleados^[4]. Respecto de la retribución, tampoco resultaría razonable como fundamento de la pena en esos casos, puesto que a quien hizo todo lo que la ley le ordena para evitar que suceda algo perjudicial no hay nada que reprocharle, pues “en el caso en que un empleado individual de la corporación cometió una transgresión, pero lo hizo a pesar de todos los pasos razonables dados por la corporación para prevenir una conducta criminal de ese tipo, la culpabilidad de la corporación es inexistente”^[5].

En tal sentido, la adopción de un programa de integridad adecuado permitirá al ente ideal acreditar los extremos previstos en el primer párrafo del artículo 19 del RPT^[6] para que la formulación de una denuncia penal resulte improcedente, por cuanto la acreditación de falta de intencionalidad y de persecución del resultado ilícito por parte del ente jurídico y del actuar por parte del empleado o representante como un acto indeseado por el ente colectivo, bastaría acreditar la manifiesta falta de verificación de la conducta punible imputable.

Todo lo expuesto en los párrafos anteriores permite la primera conclusión preliminar: la adopción de un programa de integridad adecuado logra que un ente ideal reduzca o elimine su exposición a sanciones penales. Como consecuencia de ello, la inversión en el diseño, adopción e implementación de un programa de integridad adecuado para cada ente ideal siempre superará el costo de afrontar las consecuencias penales por la comisión del delito por uno de sus dependientes o representantes, entre las cuales se encuentra la cancelación de la personería jurídica (lo que implica el costo máximo, pues implica la disolución del ente y la finalización del giro comercial). Por ello, es siempre una buena práctica de negocios

Sentado el criterio anterior, resta analizar la importancia de la adopción de un programa de integridad adecuado como atenuante o eximente de responsabilidad ante sanciones impuestas por la autoridad administrativa en el marco de un procedimiento sumarial administrativo.

III. Relevancia del plan de integridad ante la imposición de sanciones en el marco del proceso sumarial

Es el momento de analizar el efecto que la adopción de estos procedimientos tiene en el ámbito de imputación de los entes ideales respecto de infracciones reguladas por fuera del RPT y la sustanciación de los procedimientos sumariales ante la AFIP.

Para ello, es necesario considerar “las pautas aplicables al juzgamiento administrativo de las infracciones a las normas que regulan las materias impositiva y previsional y la pertinente graduación de sanciones”, tal como las exteriorizó la autoridad fiscal en su Instrucción General N° 6/2007 (IG6).

La norma, en lo que aquí interesa, establece la forma en que el juez administrativo que lleve adelante el procedimiento sumarial deberá considerar los elementos probatorios recabados en el marco del proceso de verificación y fiscalización, a fin de encuadrar la conducta del particular como culposa o dolosa, la graduación de la multa que pudiera corresponder y la consideración de atenuantes o agravantes de la sanción que en última instancia pudiese corresponder.

Recordamos que las pautas sentadas en una instrucción general no pueden jamás obligar a un administrado, pero en tanto regulan el actuar de la administración limitando su ámbito de discrecionalidad ante una situación concreta, sí genera derechos a favor del contribuyente, quien puede reclamar el acatamiento de las normas internas de la administración.

Dispone el punto 3.1.3. de IG6 que en las resoluciones que dispongan la aplicación de sanciones por infracciones formales o materiales en que hubieran incurrido los contribuyentes, responsables o terceros, deberán contener una clara exposición de las razones que ameritan tener por configurado el hecho punible, tanto en su faz objetiva como subjetiva y los fundamentos de la graduación de la sanción aplicada en el caso particular.

El punto 3.1.4.1. explica que para la procedencia de la imposición de una multa por una conducta defraudatoria (es decir, dolosa), deberá hallarse probada en el marco del expediente administrativo, en forma clara y suficiente la intención dolosa de defraudación, es decir, la existencia del ardid, maniobra o engaño y no solamente el resultado omisivo del gravamen. Este punto es complementado en forma posterior (punto 3.1.4.4.) al disponer que en la resolución sancionatoria debe describirse la conducta punible en forma precisa, esencialmente en lo relativo al ardid o engaño. No debe recurrirse a fórmulas genéricas ni remitirse a las circunstancias descriptas en la resolución determinativa, poniéndose de manifiesto todos los elementos considerados por el juez administrativo que demuestren que la decisión adoptada es fruto de la valoración de la conducta del agente.

En el caso de que el ente ideal cuente con procedimientos internos adecuados implementados, tendientes a evitar que sus dependientes o representantes cometan ilícitos tributarios, esta consideración deberá ser obligatoriamente considerada por la autoridad fiscal, como óbice para la imputación de la realización de una conducta dolosa, correspondiendo al juez administrativo el acreditar que los procedimientos administrativos fueron implementados en forma indebida o deliberadamente dejados de aplicar para permitir la comisión del ilícito doloso.

Debe quedar claro que lo que se evalúa en el marco del procedimiento infraccional no es la intención del particular que cometió el ilícito (incluso si ha sido en nombre del ente ideal o con la pretensión de beneficiarlo en alguna forma), sino que ha de ser la intencionalidad del propio ente ideal, exteriorizada en el actuar de las autoridades societarias. Sólo cuando el ente ideal haya perseguido el resultado defraudatorio corresponderá la imputación dolosa, pues el ente ideal es el imputado y no existe un régimen de imputación objetiva por los delitos o ilícitos de los dependientes o representantes. Cuando el ilícito realizado por un dependiente o representante ocurra contra la voluntad del ente ideal, estaríamos frente ante un incumplimiento del deber de vigilancia, lo que podría dar pie a un encuadre culposo de la conducta, pero jamás debería de hacerse lugar a la imputación de una conducta dolosa.

Por su parte, el punto 3.2.1.1. de la IG6 establece un listado meramente enunciativo de los atenuantes que deben ser considerados al momento de la graduación de la multa que podría corresponder ante la verificación de la conducta punible. Dentro de este listado de atenuantes se encuentran una serie de elementos que deberían ser considerados al momento de elaborar el procedimiento interno por parte del ente ideal, a fin de dar cumplimiento a la normativa tributaria y los requerimientos por parte de la AFIP. Aquellos que resultan relevantes a efecto de este trabajo son:

- a. La actitud positiva frente a la fiscalización o verificación y la colaboración prestada durante su desarrollo.
- b. La adecuada organización, actualización, técnica y accesibilidad de las registraciones contables y archivos de comprobantes en relación con la capacidad contributiva relativa del responsable.
- c. La buena conducta general observada respecto de sus deberes formales y obligaciones de pago con anterioridad a la fiscalización o verificación.

La importancia de que estos puntos sean considerados en el marco de un correcto y adecuado programa de integridad reside en el hecho de que cuando se verifique extremos contrarios a los listados, éstos podrán ser considerados como agravantes, resultando ello en la imposición de una sanción tendiente al máximo legal.

IV. Conclusiones

A lo largo de este trabajo se ha analizado la conveniencia de incorporar al programa de integridad general de la empresa la materia tributaria, pues más allá del valor de la inversión que ello pueda importar, la implementación de los mecanismos adecuados tendientes a garantizar el *compliance* tributario permitirá a la empresa evitar mayores costos en tanto se evitará la imputación de conductas defraudatorias o de evasión, reduciendo así el monto de cualquier sanción que la autoridad tributaria pudiese pretender aplicar al ente ideal.

La adopción y correcta implementación de un programa de integridad en materia tributaria permitirá al ente ideal anular toda pretensión punitiva tendiente a la imputación de conductas dolosas, tanto en el marco de procedimientos administrativos como procesos penales. Esto, por cuanto el cumplimiento de un adecuado programa de integridad permitirá al ente contribuyente acreditar la manifiesta inexistencia de intencionalidad frente a un ilícito, evidenciando siempre que tal hecho ha sido únicamente el resultado del actuar de un empleado infiel, en interés opuesto a del ente ideal.

El correcto cumplimiento de los procedimientos adecuados permitirá, además, preconstituir prueba a favor de la acreditación del actuar por parte del contribuyente como un “buen ciudadano” obediente de la ley.

La adopción de un correcto programa de integridad permitirá al ente ideal mitigar contingencias en cualquier cuestión tributaria, incluyendo el cumplimiento de regímenes de información locales sobre operaciones y sujetos involucrados, el acatamiento de normativa internacional como pueden ser la FATCA o las pautas de intercambio de información fiscal internacional, evitar las consecuencia de la aplicabilidad de normativa tendiente a la transparencia de al menos parte de la estructura internacional que la entidad podría tener, la correcta atribución de sustancia a las distintas entidades del grupo y la atribución de renta en forma acorde, junto con la corrección de los precios de transparencia cuando corresponda, el cumplimiento de regímenes de retención y/o percepción y, en general, la correcta tributación del ente, evitando así la aplicación de sanciones administrativas y penales.

(*) Especialista en Derecho Tributario (UBA) Miembro del Departamento de Derecho Tributario de Abeledo Gottheil Abogados

[1] Más allá de una corriente jurisprudencial presente en la CNACAF (particularmente vinculada a las sanciones impuestas por la UIF) que reconoce la existencia de un derecho sancionatorio administrativo regido por reglas del Derecho Administrativo con prescindencia de la aplicabilidad de los Derechos y Garantías Fundamentales en materia penal, se rechaza tal distinción, reafirmando que toda sanción, sin importar su “naturaleza”, entidad o cuantía reviste carácter penal y su aplicación debe estar siempre condicionada al cumplimiento de un debido proceso acusatorio contra el imputado, con pleno respecto de los derechos y garantías de los particulares.

[2] Cfr. Guillermo Jorge, *Estructuras de compliance y responsabilidad penal de las personas jurídicas*, en “Suplemento Universidad de San Andrés”, 30/09/2011, 2-Enfoques 2012 (febrero), p. 119.

[3] Cfr. Miguel Á. Chamatrópulo, *Penal tributario. Responsabilidad fiscal de las personas jurídicas. “Compliance” tributario*, en “Doctrina Tributaria Errepar”, Tomo XLI, p. 319, marzo 2020.

[4] Cfr. Andrew Weissmann y David Newman, *Rethinking criminal corporate liability*, Indiana Law Journal, 82, p. 429. Traducción propia.

[5] Weissmann y Newman, op. cit., p. 429, citado por Guillermo Orce y Gustavo F. Trovato, *El compliance como la fidelidad al Derecho de la empresa. Aciertos y problemas de la ley de Responsabilidad Penal de las Personas Jurídicas*, LL 2018-A, 1108-DPyC 2018 (mayo), p. 32.

[6] Dice el primer párrafo del artículo 19 del RPT: “el organismo recaudador no formulará denuncia penal cuando surge manifiestamente que no se ha verificado la conducta punible dadas las circunstancias del hecho o por mediar un comportamiento del contribuyente o responsable que permita entender que el perjuicio fiscal obedece a cuestiones de interpretación normativa o

aspectos técnico-contables de liquidación. Asimismo, y exclusivamente a estos efectos, podrá tenerse en consideración el monto de la obligación evadida en relación con el total de la obligación tributaria del mismo período fiscal”.

Citar: elDial.com - DC2B23

Publicado el 26/06/2020

Copyright 2020 - elDial.com - editorial albrematica - Tucumán 1440 (1050) - Ciudad Autónoma de Buenos Aires - Argentina