

LA RESPONSABILIDAD DEL ÓRGANO DE ADMINISTRACIÓN SOCIETARIO EN MATERIA PENAL TRIBUTARIA

Dra. Jimena Fioriti

Instituto de Derecho Comercial del Colegio de Abogados de Morón

I.- PONENCIA

La ley general de sociedades (L.G.S.) alude a la responsabilidad de los administradores o representantes frente al ente y los terceros; no obstante, el cargo que desempeñan trae aparejada su responsabilidad en la esfera penal tributaria, ya sea por acción u omisión, aunque la conducta haya sido desplegada por otro.

II.- DESARROLLO DEL TEMA

Desde la óptica del derecho penal, delimitar la responsabilidad del sujeto que, en algunas ocasiones de manera sorpresiva o en otras conociendo lo que vendrá, se somete al proceso con motivo de su intervención en una estructura empresarial organizada, no resulta una tarea sencilla, máxime cuando muchas de las situaciones que se suceden en el campo empresarial, se encuentran atravesadas por un complejo universo normativo que tiende a dotar de regulación a cada una de ellas.

Así, nos encontramos con que el responsable de la administración societaria y quienes de él dependen desarrollan actos que en su conjunto son alcanzados -entre otros ordenamientos- por el régimen penal tributario -en adelante RPT- (Ley N° 27.430), por la ley general de sociedades (N° 19.550), por la ley de procedimiento fiscal (N° 11.683), por el Código Penal y también, dependiendo el caso, por la ley de responsabilidad penal empresaria (N° 27.401).

Dicha situación complejiza la labor de quien debe delinear la imputación que se le dirige al sujeto de que se trate, como así también la de aquél que se encuentra a cargo de ensayar estrategias de defensa en ese sentido.

Ahora bien, en primer término y tal como se anticipara al inicio, la L.G.S en sus artículos 58 y 59, alude a la responsabilidad de los administradores o representantes,

confiriéndoles a éstos poder de obligar a la sociedad por todos los actos que no sean notoriamente extraños al objeto social, al tiempo que les impone el deber de obrar con lealtad y con la diligencia de un buen hombre de negocios; siendo que, para el caso de proceder en sentido contrario a ello, deberán responder en forma solidaria e ilimitada por los daños y perjuicios que pudieran ocasionar. Todo esto, más allá de lo que en particular establece el Código Civil (arts. 159 y 160) y lo que se estipula para cada uno de los tipos societarios en especial.

En este contexto, cuando el sujeto que, a cargo de la administración de la sociedad, debe responder por las conductas cometidas y reprimidas por el régimen penal tributario, no puede soslayarse que nuestro Código Penal describe separadamente la intervención de múltiples sujetos en un hecho punible.

Así, sabemos que el *autor* es la figura central del hecho, tiene dominio sobre el mismo y su proceder trasciende los meros pensamientos o conductas privadas que no afecten a otras personas (CN, Art. 19). Los *partícipes* –sea primarios/necesarios o secundarios-, realizan aportes imprescindibles o casuales que sirven para la concreción del resultado; pero su determinación en tal o cual carácter deberá analizarse conforme a su obrar previo al hecho y teniendo en cuenta el plan del autor. Éstos serán penados siempre que el autor haya iniciado la ejecución de una acción u omisión –por ejemplo, evasión o retención de aportes y contribuciones a la seguridad social-.

Ahora bien, en lo particular, el régimen penal tributario (RPT) exige además que el autor de la conducta penada revista un carácter especial. Para ello, utiliza términos como “*el obligado*”, “*el agente de retención y/o percepción*”, “*el empleador*”, con lo cual, autor, en principio no puede ser cualquiera. Es más, el RPT solo se refiere a él, sin distinguir si se trata del obligado por deuda propia o ajena, por lo que es factible pensar que se está refiriendo a ambos, definidos en los artículos 5° y 6° de la Ley 11.683.

El problema entonces radica cuando quien comete la conducta punible no reviste esa calidad de sujeto especial.

Por ejemplo, que el no pago de aportes y contribuciones de los dependientes de la sociedad-constitutivo del delito previsto en el art. 7° del RPT- responda a la decisión de un sujeto que no se encuentra a cargo del órgano de administración.

Para ello, en principio, el artículo 13 del RPTⁱ, extiende esa cualidad especial propia de la persona jurídica –obligado, empleador, agente de retención, etc.-, a quien actúe por ella o en su beneficio, siempre que hayan intervenido en el hecho.

Lo señalado “per se” no resuelve el interrogante. Existen varias teorías aplica-

bles a los casos previstos en la ley penal tributaria para delimitar la autoría, pero tomando aquella denominada como “infracción de deber”, debemos saber que aquí el autor, será quien tenga un rol que le impone actuar de determinada manera e infringe ese deber específico.

La afirmación anterior parece sencilla, pero no puede desconocerse que en el ámbito empresarial intervienen muchas personas que detentan cargos y jerarquías diferentes, algunos con facultades restringidas y otras amplias. Podría darse el caso de un agente involucrado en la carga de datos contables que incluyan gastos apócrifos, que lo hace en cumplimiento de su labor y respondiendo a sus superiores, desconociendo las consecuencias y sin beneficiarse de ellas.

Para resolver tal situación, es necesario empezar por reconocer que, por imperio de la aludida normativa, en consonancia con lo dispuesto en tal sentido -por ejemplo, por la ley general de sociedades-, las personas con más altas jerarquías tienen mayores responsabilidades en general, pero en muchos casos, estas personas están distantes de la toma de decisiones. No obstante, la ajenidad que podría alegarse en esos supuestos no podrá ser considerada cuando existen obligaciones legales que resultan indelegables (ya sea por imperio de la ley o por los reglamentos internos que tengan las sociedades).

En definitiva, para poder atribuir responsabilidad a los sujetos enunciados en el artículo 13 del RPT, deberá:

- 1.- Determinarse cuál es el ámbito de competencia de cada uno de ellos y;
- 2.- Verificarse si su obrar se ajustó a lo debido.

En todo momento, el análisis deberá ser efectuado considerando la organización en su conjunto y no a cada sujeto en forma aislada del contexto en el que se desempeña.

Superado dicho análisis y en el supuesto que el autor de la conducta castigada por el RPT haya actuado dentro del ámbito de su competencia e infringió los deberes asignados, resta analizar la norma, atendiendo a la particularidad que significan algunos de los conceptos allí mencionados.

En efecto, para castigar a la persona humana es condición indispensable que ésta haya actuado *en nombre, con la ayuda o en beneficio* de la persona jurídica por la cual actúa y que se encuentra ligada al deber fiscal infringido.

Tales términos merecen ser caracterizados: “en nombre” es actuar en representación; “con la ayuda” es cuando el hecho se produce sirviéndose o aprovechán-

dose de la estructura; “en beneficio”, es que se haya efectuado en favor de la persona jurídica.

III.- CONCLUSIÓN

En definitiva, una vez comprobados la totalidad de los extremos hasta aquí reseñados, podremos entonces avanzar sobre la responsabilidad penal del administrador de la sociedad o de la persona que sin revestir dicho carácter haya actuado en su representación, dentro del ámbito de su competencia e infringiendo los deberes asignados.

Al respecto, se ha pronunciado la jurisprudencia al resolver:«... *Si bien el solo desempeño del cargo no es comprobación suficiente de esa intervención, en el caso no se ha invocado ninguna delegación específica de la atribución representativa y está admitido que el imputado era presidente del directorio de la sociedad anónima, es decir, su único representante legal*» (CNPE con, Sala A, 7/02/2018, «Auvial SA y otros S/ Reg. Penal Tributario» / Reg. 30/2018); «*Corresponde confirmar el procesamiento del imputado... toda vez que por sus atribuciones para operar en las cuentas bancarias de una de las sociedades investigadas, por su condición de empleado en otra y, por ser una persona de confianza de uno de los coimputados que tomaban decisiones e impartían directivas, cabe sospechar que conocía los manejos del grupo económico liderado por éste último, y pudo conocer la operatoria habitual de las sociedades del grupo para las que prestó colaboración...*» (CNPE con, Sala A, 7/03/2018, «Simmermacher, Jorge Augusto y otros S/ Régimen Penal Tributario).

ARTÍCULO 13.- 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.