***“Sistemas de cumplimiento normativo en materia penal tributaria. Riesgos tributarios e implicancias jurídico-penales”***

***Facundo Esteban Mojico***

*Abstract:* El presente trabajo explora los sistemas de cumplimiento normativo orientados a neutralizar programadamente los riesgos jurídico-penales tributarios que se generan en el seno de las empresas. En primer lugar, se detallan cuáles son las contingencias y riesgos tributarios, así como los diversos factores –internos y externos- que inciden en el cumplimiento de las obligaciones fiscales. También se precisan los distintos elementos de un sistema de gestión de *compliance* tributario y se indagan los factores determinantes de su eficacia. Luego, se evalúa la eventual justificación de la implementación de tales sistemas desde dos perspectivas distintas: (i) político-criminalmente, teniendo en consideración la supremacía normativa y fáctica del fisco en su relación jurídico-tributaria con los contribuyentes; (ii) valiéndose del análisis económico del derecho, en términos de coste-beneficio para la empresa, dado que se trata de un ámbito extensa y marcadamente regulado en materia de deberes formales y sustantivos. Finalmente, se puntualizan las consecuencias jurídico-penales de la eventual implementación eficaz del sistema de *compliance* tributario para la persona jurídica.

**1. Introducción al *compliance* penal*:* responsabilidad penal de la persona jurídica y autorregulación regulada.**

*Compliance* es un concepto muy amplio que puede resumirse en la idea de cumplimiento de las normas jurídicas y éticas por parte de las empresas u organizaciones. Se trata de las pautas organizativas y procedimentales que adopta una empresa para asegurarse de que se cumplan, en todos sus niveles y áreas de especialización, las reglas y normas que la vinculan, así como de que se descubran y, en su caso, se sancionen las infracciones a tales normas[[1]](#footnote-1). Como tal, los sistemas de cumplimiento normativo se desarrollan y producen efectos en los distintos espacios en que pueden desenvolverse las empresas, a saber, ámbitos mercantiles, laborales, administrativos, tributarios, penales, etc. Difícilmente pueda existir un único programa de cumplimiento normativo que pueda prevenir, mitigar, detectar, gestionar y reaccionar respecto de los riesgos derivados de todos esos ámbitos. Por eso cada vez más se habla de distintos *compliance:* penal, tributario, anticorrupción o antisoborno, en el sector público, vinculados a la defensa de la libre competencia (*antitrust*), entre otros[[2]](#footnote-2).

Así, el *compliance* hace referencia a la voluntad de neutralizar programadamente los riesgos que se generan en el seno de las empresas, derivados precisamente de su actividad empresarial. Y las estrategias de gestión de esos riesgos no se ciñen exclusivamente al “cumplimiento legal”, sino que también toman en consideración parámetros de diligencia dispuestos en normas técnicas (no jurídicas) e incluso en principios de ética empresarial. Por ejemplo, podemos mencionar las normas de organismos de normalización autorizados: ISO 19600 y 37301 -Sistemas de gestión de compliance-, 19601 -Sistemas de gestión de compliance penal-, 37001 -Sistemas de gestión antisoborno-; en el ámbito español, las normas UNE 19601 y 19602 -Sistemas de gestión de compliance penal y compliance tributario, respectivamente-. De este modo, cobran relevancia los conceptos de cultura ética empresarial y de empresa como buen ciudadano corporativo[[3]](#footnote-3).

¿Cuáles son las razones de la irrupción del *compliance* penal como contracara de la responsabilidad penal de las personas jurídicas? Pues bien, actualmente nos encontramos inmersos en una concepción social cada vez más aversa al riesgo y partimos de la consideración de la empresa como uno de los principales protagonistas generadores de riesgos. Como afirma Silva Sánchez, “[s]e parte, en efecto, de que la empresa –por su estructural orientación al lucro, por su complejidad técnica y humana, por las dinámicas de grupo así como por los sesgos cognitivos y volitivos que en ella se generan– constituye un estado de cosas especialmente favorecedor de la comisión de delitos por las personas físicas”[[4]](#footnote-4). En este esquema, se afirma que son los propios sectores empresariales y profesionales quienes están en mejores condiciones de establecer pautas idóneas no solamente de la eficiencia de su propia actividad, sino también de la evitación de los riesgos que de ella puedan derivarse.

Todo ello va de la mano con la lógica de un nuevo modelo estatal. A saber, uno que, si bien pretende mantener los objetivos del Estado Social, no dispone de los mismos instrumentos para su consecución no sólo por la mayor complejidad de toda la actividad económica y empresarial, lo que torna obsoletos sus intentos de regulación específica, sino también por su progresivo achicamiento. El centro de gravedad ya no viene constituido por la prestación de servicios (Estado prestacional), sino más bien por la prevención y garantía de seguridad (Estado garante)[[5]](#footnote-5).

Aquí se enmarca el concepto de *compliance* penal como “autovigilancia”[[6]](#footnote-6) o “autorregulación regulada”. Autorregulación, en tanto se desplazan determinadas tareas de vigilancia y justicia penal desde el Estado hacia las propias organizaciones empresariales. Son ellas mismas quienes tienen que procurar -sin la intervención estatal directa y constante- el mantenimiento de su estructura organizativa y actividad en un estado conforme a Derecho; en concreto, a través de medidas de cumplimiento tendientes a evitar la violación de normas jurídico-penales. Regulada, porque esto no implica que cada empresa pueda organizarse de forma totalmente irrestricta. El Estado estipula las condiciones marco en las que tiene que desarrollarse dicha autorregulación y ciertos requisitos mínimos, por ejemplo, a través de la regulación de la normativa sobre *compliance[[7]](#footnote-7)* -en nuestro país, resulta ilustrativo de ello las disposiciones de la ley 27.401 para calificar un programa de cumplimiento normativo (*sistema de control y supervisión del programa de integridad*) como “adecuado” (arts. 22 y 23)-. A su vez, cuando la autoorganización defectuosa facilita o favorece la comisión de delitos, el Estado sanciona a la empresa a través de la responsabilidad penal de las personas jurídicas -en el caso de la ley 27.401, con relación a los delitos enumerados en su artículo 1°-.

Así, la cultura del cumplimiento normativo es la expresión de la delegación a las empresas de funciones de vigilancia y prevención de ilícitos propias del Estado; aunque no se circunscriben únicamente a ser agentes de control (medidas de vigilancia, controles y flujos de información) sino también implican acciones positivas de formación y fomento que procuran incentivar culturas de grupo de fidelidad al derecho (es decir, constituir a las organizaciones empresariales en agentes de promoción). Se conforma, de este modo, una extensa red de agentes privados que actúan como colaboradores de las administraciones públicas, descentralizando el control de riesgos[[8]](#footnote-8).

En este marco, el presente trabajo se aproxima al análisis de: a) los distintos elementos de los sistemas de cumplimiento normativo orientados a neutralizar programadamente los riesgos jurídico-penales tributarios (apartado 2), b) la razonabilidad tanto político-jurídica como económica de su implementación y ejecución (apartado 3), c) la determinación *ex ante* de su eficacia (apartado 4) y d) las eventuales consecuencias que ello acarrearía para la persona jurídica (apartado 5).

**2. Los elementos de un sistema de gestión de *compliance* penal tributario.**

**a)** Si los sistemas de cumplimiento normativo son -en pocas palabras- estrategias de prevención, detección y reacción frente a determinados riesgos empresariales, en primer lugar debemos establecer cuáles son las contingencias tributarias y riesgos jurídico-penales que deben ser gestionados en esta materia.

Se entiende por contingencia tributaria la posibilidad de que se produzcan diversas situaciones a las cuales se asocia el riesgo de una deuda tributaria (tanto el capital como sus respectivos intereses) o una sanción tributaria (ya sea una infracción administrativa o un delito penal)[[9]](#footnote-9). En Argentina, esas contingencias se proyectarán con relación a obligaciones jurídico-tributarias de nivel nacional/federal, provincial y municipal. Pueden mencionarse las siguientes contingencias:

i) Falta de presentación de declaración jurada impositiva, omisión que traerá aparejada: 1) la generación de deuda por el capital y sus respectivos intereses (en Argentina y al menos en el ámbito nacional/federal, tanto resarcitorios como punitorios); 2) la posible comisión de una infracción administrativa (por ej., art. 45 de la ley 11.683); y 3) según el caso, la posible comisión de un delito penal tributario.

ii) Presentación de declaraciones juradas inexactas o erróneas, lo que implicará: 1) a raíz de su corrección, ya sea por la propia empresa a través de formularios rectificativos o por el fisco pertinente, el pago de un impuesto mayor al contabilizado (nuevamente, tanto el capital como sus respectivos intereses) o la disminución de un crédito fiscal (en sentido amplio); 2) la posible comisión de una infracción administrativa (v.g., art. 45 de la ley 11.683).

Pueden también encuadrarse en esta contingencia, según el caso, la falta de presentación de declaración jurada impositiva o la presentación de declaraciones juradas confeccionadas a partir de una interpretación de la normativa tributaria aplicable divergente de aquélla mantenida -actual o futuramente- por la administración o los tribunales de justicia.

iii) Presentación de declaraciones juradas engañosas, lo que conllevará las mismas consecuencias detalladas en el apartado i) -en lo que concierne a las infracciones administrativas, véase en este caso el art. 46 de la ley 11.683-.

iv) La falta de pago oportuno de deudas tributarias o previsionales, omisión que puede dar lugar a: 1) la generación de deuda por el capital y sus respectivos intereses; 2) la posible comisión de infracciones administrativas; 3) la posible comisión de delitos tributarios y previsionales que resulten penalmente atribuibles a la organización (en concreto, los delitos de apropiación indebida vinculados a los agentes de retención o percepción).

v) Realizar operaciones susceptibles de ser regularizadas o impugnadas sobre la base de la correspondiente normativa antiabuso (en nuestro caso, art. 2 de la ley 11.683 que consagra el principio de realidad económica), con la consecuente generación de una deuda tributaria.

vi) El incumplimiento de otros deberes tributarios formales, que posiblemente configure alguna infracción administrativa (por ej., arts. 39 y 40 de la ley 11.683).

vii) En general, cualquier incumplimiento o cumplimiento defectuoso: 1) derivado de una relación jurídico-tributaria o 2) asumido por la organización con carácter voluntario.

Como se observa, a nivel organizacional no pareciera tener sentido abordar exclusivamente la prevención, detección y gestión de los riesgos en materia penal tributaria en un programa de cumplimiento autónomo. En efecto, una misma contingencia puede tener múltiples consecuencias: generación de deuda, imposición de sanción administrativa y también la posible aplicación de una pena[[10]](#footnote-10). Como tales, las contingencias tributarias implican simultáneamente riesgos económico-patrimoniales, financieros, infraccionales y, finalmente, riesgos jurídico-penales en sentido estricto (incluyendo aquí costos reputacionales).

Ciertamente, el riesgo en materia penal tributaria dependerá de cómo se definan los espacios de riesgo permitido/riesgo prohibido en los distintos delitos fiscales y previsionales. A modo de ejemplo, en un trabajo anterior he distinguido entre “teorías robustas” y “teorías atenuadas” del ardid en el ámbito de la evasión tributaria[[11]](#footnote-11). De acuerdo con la posición que se adopte con relación a las fronteras del engaño en este delito, un mismo comportamiento puede reputarse típicamente relevante o no (tal el caso de la omisión de presentación de declaraciones juradas, la presentación de declaraciones juradas con engaños burdos o los casos en los cuales se discuten criterios técnicos en cuanto a la interpretación de la normativa tributaria o contable aplicable).

En este punto también resulta fundamental la distinción entre la evasión y elusión fiscales (en el ámbito español, se hace referencia a estos problemas contrastando la defraudación tributaria y el “conflicto en la aplicación de la norma tributaria”). En efecto, suele distinguirse entre riesgos de procedimiento -vinculados a la existencia de una contingencia tributaria como consecuencia de un inadecuado procedimiento de gestión y control de las obligaciones tributarias- y riesgos de interpretación -vinculados a una interpretación divergente de la norma tributaria con aquélla establecida por los tribunales-. Es muy probable que para un importante sector de la doctrina y la jurisprudencia (puntualmente, aquéllos que defienden tesis restrictivas o “robustas” del engaño) los riesgos de interpretación no se asocien a una consecuencia jurídico-penal.

Aclarado ello, también debe destacarse que el riesgo tributario, a saber, aquél vinculado al grado de cumplimiento de las diversas obligaciones tributarias -formales y sustantivas-, afecta a todas las organizaciones (tanto públicas como privadas). Ello, más allá de los factores específicos, tanto internos como externos, que inciden en ellas. Entre tales factores, debe prestarse especial atención a: i) su actividad económica (o social) específica; ii) su tamaño y estructura; iii) la diversidad y complejidad de sus transacciones; iv) su presencia y los lugares donde opere; v) las entidades sobre las cuales ejerce control; vi) sus socios de negocios y, en concreto, la naturaleza y extensión de las relaciones con la administración pública; vii) las obligaciones y compromisos legales, contractuales y profesionales; viii) su estrategia tributaria y ix) el marco legal tributario, nacional e internacional, que le es aplicable[[12]](#footnote-12).

Sin embargo, el riesgo tributario presenta perfiles específicos respecto de empresas que operan en forma transnacional, ámbito en el cual se torna relevante a nivel normativo los “Convenios para Evitar la Doble Imposición”, la normativa internacional y la legislación tributaria local que resulte aplicable en esta materia. A modo de ejemplo, el proyecto BEPS (*Base erosion and profit shifting*) de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE-OECD) está específicamente dirigido a este tipo de riesgo tributario.

Pues bien, la identificación, análisis y valoración de las contingencias, riesgos y factores mencionados previamente deben plasmarse en el “mapa de riesgos” de la organización -primer elemento clave del programa de *compliance* tributario-, estableciendo el umbral mínimo tolerado, la probabilidad de que ocurran cada uno de ellos, sus causas y la gravedad de las consecuencias. De este modo, se establecerán prioridades en la gestión de riesgos. A su vez, dicha evaluación de riesgos tributarios debería revisarse cuándo se alteren significativamente los factores que inciden en ellos o se detecten incumplimientos de *compliance* tributario.

**b)** En segundo término, el sistema de cumplimiento normativo debe contar con un **código de ética empresarial**: ahí se plasmará -en cuanto aquí interesa- la política de *compliance* tributario, es decir, la voluntad de la organización en relación con sus objetivos de *compliance* tributario.

Por lo menos, debe: i) exigir el cumplimiento de la legislación tributaria aplicable a la organización; ii) prohibir la comisión dolosa de infracciones y delitos tributarios, así como tender a minimizar la comisión negligente de infracciones tributarias; iii) minimizar la exposición de la organización a los riesgos tributarios, de forma eficiente y proporcionada a su estructura, estableciendo normas de orden interno; iv) comprometerse expresamente a cumplir con los requisitos de la política de *compliance* tributario y su sistema de gestión, incluyendo su revisión y mejora continua y detallando las consecuencias de su incumplimiento; v) explicitar la autoridad, independencia y (eventual) autonomía del órgano de *compliance* tributario -en los casos en que no coincida con el órgano de gobierno-. En caso de ser una persona u órgano autónomo, debe quedar claro si se le asignan competencias ejecutivas o no -ello será relevante al momento de analizar su eventual responsabilidad jurídico-penal a título personal en caso de la comisión de algún delito fiscal en el marco de la empresa-.

De ser posible, los objetivos de *compliance* tributario deben ser medibles y la organización debe conservar toda la información documentada sobre dichos objetivos y las acciones planificadas para alcanzarlos -todo lo cual será trascendental a la hora de analizar su eficacia *ex ante* en el marco del proceso penal-.

Esta política debe ser comunicada a todos los miembros de la empresa y los socios de negocios más relevantes, como así también estar disponible para las partes interesadas.

**c)** A su vez, deben preverse cuáles serán los procedimientos de control internos para ir verificando el sistema de prevención y, principalmente, para la gestión del flujo de información desde la base de la empresa hacia arriba y viceversa.

En materia tributaria, son clave los controles financieros y no financieros de la organización. Entre los primeros, pueden incluirse: la existencia de una adecuada política de asignación y segregación de funciones, circuitos de aprobación necesarios para la gestión de recursos financieros (sistemas de “4 ojos” o “doble firme”), controles sobre el proceso de emisión de información financiera, realizar auditorías financieras o tributarias. En los segundos, se articulan controles sobre compras, operaciones, comercialización y otros procesos no financieros (es decir, controles operativos). En términos genéricos, también pueden ser útiles las rotaciones periódicas de los empleados con competencias en estos ámbitos.

Aquí también hay que tener presentes las investigaciones (internas o externas) y los canales de denuncia que deben implementarse.

Con relación a los canales de denuncia, deben diseñarse mecanismos y procedimientos a través de los cuales anónimamente pueda ponerse en conocimiento del órgano pertinente las conductas potencialmente incumplidoras de la política de *compliance* tributario, garantizando que ningún miembro de la empresa sea objeto de represalia por comunicar -de buena fe- incumplimientos (o sospechas fundadas de ellos) o bien rehusarse a participar en prácticas que puedan transgredir la política de *compliance* tributario -incluso si ello conduce a la pérdida de un negocio de la organización-. Esta información puede recibirla el órgano de cumplimiento o también puede externalizarse. A estos mecanismos se los conoce como buzones éticos, *hot lines* o también *whistleblowing*.

Para evitar denuncias internas de mala fe o baja calidad, algunos autores proponen la existencia de canales confidenciales (ya no anónimos), en los que el denunciante se identifique adoptándose precauciones para no revelar su identidad, otorgando garantías suficientes pero obteniendo información de mayor credibilidad. Trazando un paralelismo, podría decirse que eso es lo que pretendió lograrse regulando expresamente el instituto del “agente informante” en la ley 27.319 (de modo tal de reemplazar las “denuncias anónimas” de dudosa procedencia).

Por otro lado, teniendo en cuenta el costo reputacional de una denuncia penal o de la exposición en los medios de comunicación (*media whistleblowing*), también se afirma que debería exigirse a los miembros de la empresa que hayan agotado sin éxito las posibilidades internas de denuncia, *antes de hacerlo externamente*. Sin embargo, lo cierto es que las propias administraciones tributarias prevén disposiciones para darle curso a las denuncias públicas (por ejemplo, art. 114 de la Ley General Tributaria española).

Ciertamente, el *whistleblowing* es un instituto polémico. El denunciante no actúa necesariamente de forma desinteresada, muchas veces busca compensaciones económicas u otros incentivos, no precisamente altruistas o éticos, como lograr ascensos, revanchismos, etc. En EE. UU., por ejemplo, existe un sistema de recompensas económicas que se relaciona directamente con la cuantía de las sanciones que se imponen a las empresas denunciadas, razón por la cual se ha afirmado que estos mecanismos se asemejan al reparto de un botín. Existe un sistema altamente profesionalizado de denuncias e incluso de despachos jurídicos que se dedican específicamente a gestionar estas denuncias, cobrar las recompensas y proteger al delator[[13]](#footnote-13).

Finalmente, también resulta altamente controvertido cómo debe procederse en aquellos casos en los que, a través de canales anónimos (ya sea internos o externos), se aporta prueba obtenida ilícitamente que luego es incorporada a un proceso penal (piénsese en el caso de la “Lista Falciani”).

En cuanto a las investigaciones internas, debería preverse: (i) el procedimiento y sus garantías (cuáles son los deberes y los derechos de los involucrados, teniendo en consideración que las investigaciones internas podrían llevarse a cabo en forma previa o simultánea al proceso penal); (ii) quiénes son los responsables del procedimiento y cuáles son sus funciones; (iii) las consecuencias de la investigación ante la sospecha de un delito y, en concreto, la puesta en conocimiento a las autoridades públicas pertinentes; (iv) las sanciones dentro de la empresa como consecuencia de lo determinado a raíz de la investigación.

Muchas veces, a fin de lograr una mayor objetividad y disminuir la conflictividad a nivel interno, estas investigaciones son externalizadas en abogados o empresas especializadas.

La empresa podría ser penalmente imputada por los hechos que ella misma ha descubierto (ya sea internamente o a través de las personas en que externalizó la tarea). Un interrogante que no será abordado aquí, pero debe ser considerado: ¿puede negarse a aportar los resultados de esa investigación interna amparada bajo su derecho constitucional a no producir prueba de cargo en su contra, es decir, en la prohibición de autoincriminación forzada?[[14]](#footnote-14).

**d)** También debe existir una dotación de recursos financieros, materiales y humanos adecuada para garantizar el funcionamiento eficaz del sistema de gestión de *compliance* tributario (por ejemplo, sistemas informáticos, programas de control, partidas presupuestarias acordes, etc.).

**e)** Por último, debemos tener presente el plano orgánico: es necesario un órgano de *compliance* tributario (individual o colectivo) al que se le encomiende la supervisión del funcionamiento y la eficacia del sistema de gestión tributaria, otorgándole poderes autónomos de iniciativa y control a fin de que pueda desarrollar eficazmente su tarea. Debe garantizarse la competencia necesaria (educación, formación, experiencia, antecedentes) de todas las personas que desempeñen funciones en este órgano, así como de aquéllas que estén especialmente expuestas a riesgos tributarios. Por ello, se aconseja llevar a cabo procesos de *due diligence* en su selección y contratación. El órgano de *compliance* puede ser parte del órgano de gobierno de la empresa, cuando se trata de una de pequeñas dimensiones, aunque esto puede poner en serias dudas su independencia y autonomía.

Tanto el órgano de gobierno como la alta dirección de la organización (en aquéllas pequeñas, suelen coincidir) deben demostrar su liderazgo y compromiso con relación a la implementación, funcionamiento y acatamiento del sistema de gestión de *compliance* tributario (*tone from the top*).

**3. Razonabilidad político-jurídica y económica de la implementación de programas de cumplimiento normativo en materia penal tributaria.**

a) Como se afirmó en el primer apartado (1), uno de los fundamentos del *compliance* normativo como “autorregulación regulada” descansa en la imposibilidad del Estado para entrar a regular y controlar eficazmente aspectos y riesgos que dependen de factores tan disímiles como las dimensiones de cada empresa o las características particulares de los sectores del mercado en los que realizan sus operaciones[[15]](#footnote-15).

Ahora bien, a nivel político criminal, las particulares características de la relación contribuyente-fisco siembran dudas sobre la conveniencia de delegar en los propios responsables tributarios la implementación de sistemas de prevención y gestión de riesgos fiscales. A raíz de la supremacía normativa del fisco, el avance de la tecnología[[16]](#footnote-16) y los ingentes (y cada vez mayores) caudales de información de los contribuyentes en manos de los organismos recaudadores ¿no se encuentra el propio Estado en mejores condiciones de prevenir y vigilar riesgos de esta clase?

El interrogante podría matizarse, al menos, desde dos puntos de vista distintos. En primer lugar, si bien es indudable la supremacía normativa que presenta la Administración (en función de sus facultades de control, verificación, impugnación y determinación de oficio de la deuda; amplificadas a raíz de los múltiples regímenes de información con cuyos datos se nutre), su capacidad práctica de poner en ejercicio dichas facultades no debería sobreestimarse[[17]](#footnote-17). En segundo término, podría hacerse énfasis en el nuevo paradigma de modelo colaborativo o cooperativo que pretende instaurarse en la relación contribuyente-fisco y en el cual se insertarían medidas alternativas de soluciones de conflictos tributarios como, por ejemplo, el “acuerdo conclusivo voluntario” introducido recientemente en la ley 11.683[[18]](#footnote-18). Sin embargo, tanto los alcances como la eventual aplicación de este nuevo modelo son inciertos por el momento y, a su vez, la propia ley aclara que el procedimiento de “acuerdo conclusivo voluntario” “... no resultará aplicable cuando corresponda hacer una denuncia penal en los términos del Régimen Penal Tributario”.

Sea como fuere, lo trascendental aquí es poner el foco en que la respuesta que se dé a este punto de partida político-jurídico determinará el alcance de la interpretación del artículo 13 del Régimen Penal Tributario; como se verá, puntualmente, en lo que concierne a una posible eximente de responsabilidad penal de la persona jurídica por la implementación y ejecución de un adecuado sistema de gestión de *compliance* tributario.

b) Por otro lado, en el seno de la propia organización, en un contexto tan fuertemente regulado como es el derecho tributario ¿tiene sentido hablar de *compliance* fiscal? En nuestro país existen más de 100 impuestos, decenas de regímenes de información y obligaciones (sustantivas y formales), así como más de 20 organismos de recaudación a nivel nacional y provincial. Todos estos deberes impuestos estatalmente constituyen verdaderos costos de transacción para los obligados tributarios. ¿Conviene implementar más autorregulación que sume obligaciones adicionales al contribuyente? ¿No constituiría una hipertrofia del *compliance*?[[19]](#footnote-19).

Pues bien, en mi opinión en ciertos casos puntuales sí y, aunque parezca contraintuitivo, hasta sería útil en términos de coste-beneficio para el contribuyente (en concreto, medianas y grandes empresas). Existen obligaciones genéricas que no están reglamentadas y pueden generar contingencias muy relevantes para el contribuyente. El ejemplo clave es el control y la contabilización de facturas emitidas por proveedores presuntamente apócrifos (constituiría una clase del denominado “*third party compliance*”). El art. 33 de la ley 11.683 establece que “... Los contribuyentes estarán obligados a constatar que las facturas o documentos equivalentes que reciban por sus compras o locaciones, se encuentren debidamente autorizados por la Administración Federal de Ingresos Públicos. El Poder Ejecutivo nacional limitará la obligación establecida en el párrafo precedente, en función de indicadores de carácter objetivo, atendiendo la disponibilidad de medios existentes para realizar, la respectiva constatación y al nivel de operaciones de los contribuyentes*”.* Sin embargo, la reglamentación dictada luego no precisa detalladamente qué tipo de controles o prácticas debe adoptar un contribuyente con relación a sus proveedores, más allá de la consulta sistemática en la página del fisco a fin de determinar si ha sido catalogado como “proveedor apócrifo”[[20]](#footnote-20). Incluso se establece que el cumplimiento de este control no obsta a que el fisco ejerza sus facultades de verificación y fiscalización para establecer la real existencia de las operaciones. Sólo existe una instrucción interna (1/2017) dirigida a funcionarios del fisco, en la cual se precisan diversas circunstancias -respecto del contribuyente usuario, el proveedor y la operatoria- para que ellos determinen si el comportamiento del contribuyente es defraudatorio o no.

En este esquema, la implementación de un programa de *compliance* tributario eficaz vinculado a la identificación y seguimiento de los proveedores podría ser una herramienta extremadamente útil para mitigar riesgos tributarios[[21]](#footnote-21) (especialmente en el marco de impuestos marcadamente formales como el IVA). No puede perderse de vista en este punto la exención de responsabilidad infraccional prevista en el artículo 49 de la ley 11.683 para aquellos contribuyentes o responsables no reincidentes en infracciones materiales que regularicen “su situación antes de que se le notifique una orden de intervención mediante la presentación de la declaración jurada original omitida o de su rectificativa”.

Podría argumentarse que mi opinión es, por lo menos, naif. Es que, en un país en el que existe una altísima presión tributaria, se dictan constantemente distintas leyes de moratoria y amnistía fiscal y en el cual existen múltiples mecanismos de fuga del proceso penal tributario, la opción más eficiente en términos coste-beneficio para el contribuyente es lisa y llanamente evadir el cumplimiento de todas sus obligaciones fiscales y, en caso de ser detectado, acogerse tardíamente a esta cartera amplísima de beneficios proporcionados por el propio Estado. En efecto, una verdadera política de Estado ha consolidado al régimen penal tributario como derecho penal simbólico. Su implementación, de acuerdo con el diseño legislativo de los últimos treinta años, ha proporcionado un elemento nulo de disuasión: la tasa de condena registrada (que no supera el 1%) mina el costo esperado del delito.

Efectivamente, la evaluación de los beneficios económicos de la implementación de un adecuado sistema de *compliance* tributario necesitaría revisar la esquizofrénica política criminal de nuestro país en materia penal tributaria, que no hace sino promover la comisión de delitos fiscales[[22]](#footnote-22).

De todos modos, aún debe contestarse bajo qué condiciones y quién determinará en el proceso penal si el sistema de gestión de cumplimiento normativo tributario ha sido adecuado y eficaz (y, luego, cuáles son las consecuencias jurídico-penales que deben extraerse al respecto).

**4. La determinación de la eficacia del sistema de gestión de *compliance* tributario.**

La implementación de un programa de *compliance* tributario no bloquea automáticamente todos los riesgos asociados a posibles incumplimientos de la normativa fiscal: este tipo de precauciones no puede funcionar como una vacuna jurídica preventiva[[23]](#footnote-23). La adecuación del sistema de gestión de compliance dependerá tanto de su configuración inicial -ninguna relevancia jurídico-penal tendrán los programas meramente formales, *paper compliance* o *make-up compliance*- así como su progresiva aplicación y ejecución en cada una de las estructuras empresariales[[24]](#footnote-24).

La cultura de cumplimiento normativo y la implementación de sistemas de gestión no pretende (ni tampoco sería fácticamente posible) anular completamente la posibilidad de comisión de delitos en el seno de las empresas; de otro modo, su análisis como (posible) eximente de responsabilidad penal para la persona jurídica por un delito (¡ya cometido!) sería absurda. Por esta (obvia) razón, el análisis de la eficacia de la implementación y ejecución del sistema de *compliance* debe realizarse desde una perspectiva *ex ante,* exigiendo que reduzca significativamente el riesgo (y sin caer en sesgos retrospectivos: “si efectivamente se cometió el delito, claramente es porque el sistema era inadecuado*”*).

En el caso local, únicamente la ley 27.401 establece los elementos, requisitos y pautas que debe cumplir el “programa de integridad” para ser considerado “adecuado”[[25]](#footnote-25); a su vez, proporciona un estándar vinculado a la eficacia al exigir que la comisión del delito haya “exigido un esfuerzo de los intervinientes” para burlar el sistema de control y supervisión. Resta analizar si esas disposiciones legales pueden ser aplicadas analógicamente a los delitos fiscales.

Como explica Coca Vila[[26]](#footnote-26), en último término serán los jueces quienes valorarán y determinarán la adecuación de los sistemas de gestión de *compliance* penal a partir del examen concreto de los elementos detallados en el apartado (2) y acudiendo en muchos casos a informes periciales de expertos independientes. La cultura empresarial de fidelidad al *compliance* tributario se vincula a diversas circunstancias: i) practicar *due diligence* en las contrataciones, ii) predicar con el ejemplo en el órgano de gobierno y la alta dirección de la empresa, iii) implementar activamente la política de *compliance* en todos los niveles de la empresa, iv) formación continua en materia de *compliance* tributario, v) comunicación abierta y continua sobre la materia, vi) sistemas de remuneración que valoren positivamente el logro de objetivos de *compliance* tributario, vii) implementación de medidas disciplinarias, rápidas y proporcionadas, frente a incumplimientos, viii) auditorías periódicas sobre el cumplimiento de la normativa tributaria, ix) revisión periódica sobre el funcionamiento y eficacia del programa de *compliance* tributario.

A su vez, las certificaciones y acreditaciones del cumplimiento de normas de organismos de normalización pueden servir de indicios a nivel jurídico-penal[[27]](#footnote-27): precisamente, esta es la razón por la que un sector de la doctrina nacional pregona que en nuestro medio debería sancionarse una norma del estilo (por ejemplo, a través del sistema IRAM)[[28]](#footnote-28).

**5. La implementación de un sistema de compliance tributario y sus consecuencias para la persona jurídica.**

El segundo párrafo del art. 13 del actual Régimen Penal Tributario, al igual que hacía el anterior art. 14 de la ley 24.769 (texto según ley 26.735), establece sanciones autónomas para las personas jurídicas “[*c*]uando los hechos delictivos previstos en esta ley hubieren sido realizados en nombre o con la intervención, o en beneficio de una persona de existencia ideal…” y prevé que para graduar tales sanciones deben tenerse en cuenta “... el incumplimiento de reglas y procedimientos internos, la omisión de vigilancia sobre la actividad de los autores y partícipes”. Ello demuestra que para la propia ley un sistema de gestión de *compliance* tributario (establecido de forma previa al delito) podría tener incidencia, al menos, como atenuante.

Ahora bien, ¿podría entenderse que la implementación de un adecuado programa de *compliance* tributario que se revele eficaz *ex ante* para la prevención de riesgos jurídico-penales tributarios pueda operar como eximente de responsabilidad penal para la persona jurídica? Recuérdese que, en el ámbito específico de la ley 27.401, ello podría suceder respecto de los delitos allí regulados y en la medida que se den algunos requisitos adicionales[[29]](#footnote-29). Pues bien, se han ofrecido diversas respuestas a este interrogante en concreto:

**a)** Esto no sería factible porque la ley 27.430 es tanto posterior como especial respecto de la ley 27.401. En primer lugar, la ley 27.401 rige específicamente con relación a los delitos previstos en su artículo 1°, entre los que no se encuentran los delitos tributarios y previsionales. Además, la ley 27.430 se sancionó y entró en vigencia luego de la ley 27.401, sin que el legislador haya optado por extender el esquema de responsabilidad penal de las personas jurídicas diseñado en la segunda para que rija en el campo de la primera[[30]](#footnote-30). Es decir, regirían en el caso las clásicas metarreglas de resolución de conflictos de leyes (*lex posterior, lex specialis*). Se trata de una opción interpretativa más bien formalista, que aplicaría estrictamente la letra de la ley.

A su vez, la negativa podría tener otro punto de apoyo. La ley 26.735 preveía que “… el sujeto obligado que regularice espontáneamente su situación, dando cumplimiento a las obligaciones evadidas, quedará exento de responsabilidad penal siempre que su presentación no se produzca a raíz de una inspección iniciada, observación de parte de la repartición fiscalizadora o denuncia presentada, que se vincule directa o indirectamente con él”. La implementación de un adecuado sistema de *compliance* tributario parecería encajar a la perfección en este esquema de regularización post consumativa pero voluntaria del contribuyente, que lo liberaba de responsabilidad penal sin importar la cantidad de veces que haya sido aplicada esta eximente. A saber, incluso si la empresa no logra evitar la comisión del delito, la implementación de los controles propios del programa de cumplimiento normativo podría detectarlo y ponerlo en conocimiento de las autoridades pertinentes.

Sin embargo, la actual redacción del instituto de la extinción de la acción penal por pago retomó la senda originaria de la ley 24.769, estableciendo que “… En los casos previstos en los artículos 1°, 2°, 3°, 5° y 6° la acción penal se extinguirá, si se aceptan y cancelan en forma incondicional y total las obligaciones evadidas, aprovechadas o percibidas indebidamente y sus accesorios, hasta los treinta (30) días hábiles posteriores al acto procesal por el cual se notifique fehacientemente la imputación penal que se le formula. Para el caso, la Administración Tributaria estará dispensada de formular denuncia penal cuando las obligaciones evadidas, aprovechadas o percibidas indebidamente y sus accesorios fueren cancelados en forma incondicional y total con anterioridad a la formulación de la denuncia. Este beneficio de extinción se otorgará por única vez por cada persona humana o jurídica obligada” y desarticulando la posibilidad ofrecida por el régimen anterior.

Finalmente, descartar la posibilidad de una eximente de *compliance* en los delitos fiscales también podría fundarse en que el Estado considera que no se darían en el caso los presupuestos de la “autorregulación regulada”, por las razones ofrecidas en el apartado 3.b).

En estas condiciones, el Régimen Penal Tributario se decantaría por un modelo “optativo” de adopción de *compliance*, que únicamente tenga efectos atenuantes como una suerte de incentivo para disminuir la eventual cantidad de delitos tributarios.

**b)** No podría descartarse la eximente, en la medida que los tribunales con competencia penal tributaria han afirmado -desde la sanción de la ley 26.735- que el fundamento de la culpabilidad de las personas jurídicas es autónomo, distinto al de las personas humanas, y se trata del “defecto de organización” de la empresa. Por ejemplo, la Sala “B” de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico ha afirmado que “… no puede sostenerse que la responsabilidad penal de las personas jurídicas o de existencia ideal se trate de una responsabilidad sin culpabilidad, sino que la culpabilidad de aquéllas se presenta de una manera diferente a la asignable a las personas humanas o de existencia real o física. La culpabilidad de las personas jurídicas o de existencia ideal radica en el defecto o en la carencia de una organización del ente ideal que impida la utilización de la estructura y de los bienes del mismo para la comisión de delitos, permitiendo, a partir de aquel defecto o de aquella carencia, que los mismos se cometan en su nombre, en su beneficio, o en su interés o con la utilización de los medios que le son propios” (Regs. Nos. 55/2020 y 259/2019).

En efecto, más allá de la discusión dogmática en torno a si el Régimen Penal Tributario ha consagrado un modelo vicarial o de hecho propio, lo cierto es que la aplicación automática y formalista de los criterios de atribución de responsabilidad previstos por el artículo 13 podría enfrentar serias objeciones constitucionales, en tanto no justifican suficientemente la imposición de una sanción punitiva autónoma a la persona jurídica. Se trataría de criterios de responsabilidad transferida o heterorresponsabilidad[[31]](#footnote-31) (con la posible excepción de “con su intervención”[[32]](#footnote-32)). Por ello, utilizarlos sin constatar el defecto organizativo vulneraría el principio de culpabilidad.

Desde otra perspectiva, se ha afirmado que la responsabilidad penal de la persona jurídica requiere que sea posible constatar en aquélla un estado de cosas peligroso de favorecimiento objetivo de la comisión del delito por parte del integrante individual que lo haya llevado a cabo. “Sólo si se constata tal situación en la estructura organizativa de la persona jurídica, puede afirmarse la concurrencia de necesidad tanto preventivo-general como preventivo-especial de sanción en la persona jurídica. En efecto: (i) el estado de cosas de favorecimiento del hecho delictivo de la persona física es algo que debe ser prevenido de modo general; y (ii) ese estado constituye un foco de peligro que necesita una intervención inocuizadora o resocializadora, esto es, de prevención especial”[[33]](#footnote-33). En esta línea, la implementación de un adecuado programa de *compliance* tributario que resulte eficaz *ex ante* neutralizaría ese estado de cosas peligroso que favorece la comisión de delitos fiscales. Por ende, una sanción en estos casos sería innecesaria.

Con base en una u otra línea de argumentación, en ambos casos se trataría de una eximente supralegal para las personas jurídicas (o si se entiende que además deben reunirse los restantes requisitos exigidos por la ley 27.401, una eximente analógica en favor del imputado).

**c)** Otros autores entienden que, tratándose la mayoría de los delitos tributarios y previsionales de delitos especiales propios, en los cuales la condición de “obligado”, “empleador” “agente de retención” y “agente de percepción” se transfiere a las personas enumeradas en el artículo 13, primero párrafo, del RPT “… salvo en supuestos particulares, la existencia o inexistencia de un programa de prevención del delito en el seno de la empresa debería servir más para establecer o excluir la responsabilidad de la persona jurídica en relación al delito que para graduar la sanción… es difícil pensar en un delito tributario o previsional que sea resultado de una falla de los mecanismos de control de la organización y no la derivación directa de una decisión de los órganos directivos de la sociedad… De allí que la actividad ilícita del individuo que ha debido sortear mecanismos de prevención establecidos por la organización revelando una real voluntad del ente ideal enderezada al cumplimiento de la ley, no puede constituir delito de evasión o retención indebida en los términos del Régimen Penal Tributario, por más que redunde en la falta de pago íntegro u oportuno del tributo, puesto que falta la actuación en representación de las directivas del ente ideal que permite completar la condición de obligado exigida por los tipos penales”[[34]](#footnote-34).

En mi opinión, esta posición debería admitir algunos matices. En primer lugar, no es descabellado imaginar que en un caso algún responsable de la persona jurídica actúe dolosa y responsablemente, mientras que otro coadministrador no lo haga[[35]](#footnote-35). Ciertamente, la determinación de los ámbitos de responsabilidad a nivel horizontal dependerá del tipo y tamaño de la empresa de que se trate, de cómo se encuentren divididas *ad intra* las competencias respectivas, entre otros factores relevantes[[36]](#footnote-36). Finalmente, la cantidad de personas que puedan reunir -por transferencia a través de la “cláusula de actuar en lugar del otro”- la condición concreta exigida por los tipos tributarios y previsionales especiales (“obligado”, “empleador” “agente de retención” y “agente de percepción”), dependerá de con cuánta amplitud interpretemos algunos términos de dicha cláusula como “administradores, mandatarios, representantes o autorizados”.

Por ello, creo que no debería descartarse de plano la aplicación de una eximente en virtud de la implementación de un adecuado sistema de gestión de *compliance* tributario, en aquellos casos en que se trate de delitos especiales y se compruebe la actuación dolosa y responsable de algunos integrantes de la cúpula empresarial, en la medida en que los delitos en cuestión hayan sido detectados y denunciados por la implementación de dicho programa.

**d)** Finalmente, algunos autores entienden que la implementación de un programa eficaz podría determinar la falta de dolo de la persona jurídica o bien la inexistencia de “engaño” en los delitos fiscales que exigen esta modalidad comisiva[[37]](#footnote-37).

1. MONTANER FERNÁNDEZ, Raquel, “El criminal compliance desde la perspectiva de la delegación de funciones” en *Estudios Penales y Criminológicos*, Vol. XXXV, Universidad Santiago de Compostela, 2015, p. 735. En el mismo sentido, MONTANER FERNÁNDEZ, Raquel, “Compliance” en SILVA SÁNCHEZ, Jesús María (dir.), *Lecciones de Derecho Penal Económico y de la Empresa, Parte general y especial*, Atelier, Barcelona, 2020, p. 98. [↑](#footnote-ref-1)
2. FERRE OLIVÉ, Juan Carlos, “El compliance penal tributario” en GÓMEZ COLOMER, Juan Luis (coord.), *Tratado sobre compliance penal. Responsabilidad Penal de las Personas Jurídicas y Modelos de Organización y Gestión*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2019, p. 211. [↑](#footnote-ref-2)
3. MONTANER FERNÁNDEZ, Raquel, “Compliance” en SILVA SÁNCHEZ, Jesús María (dir.), *Lecciones de Derecho Penal Económico y de la Empresa, Parte general y especial*, Atelier, Barcelona, 2020, p. 98. [↑](#footnote-ref-3)
4. SILVA SÁNCHEZ, Jesús María, *Fundamentos del Derecho penal de la Empresa*, 2a ed., BdeF, Madrid, 2016, p. 395. [↑](#footnote-ref-4)
5. SILVA SÁNCHEZ, *Fundamentos*…, pp. 395/397. [↑](#footnote-ref-5)
6. SILVA SÁNCHEZ, Jesús María, *Fundamentos…*, p. 237. [↑](#footnote-ref-6)
7. CIGÜELA SOLA, Javier y ORTIZ DE URBINA GIMENO, ÍÑIGO, “La responsabilidad penal de las personas jurídicas: fundamentos y sistema de atribución” en SILVA SÁNCHEZ, Jesús María (dir.), *Lecciones de Derecho Penal Económico y de la Empresa, Parte general y especial*, Atelier, Barcelona, 2020, p. 74. [↑](#footnote-ref-7)
8. “El fenómeno de máxima extensión de la red descentralizada de policía, al tiempo que de máxima densidad de ésta, viene dado precisamente por la conversión de toda persona jurídica en un delegado de prevención de los delitos que se cometan en su seno. En la práctica, parece que se condiciona la pervivencia de toda persona jurídica como agente económico a la asunción por su parte de esa nueva función de agente de control o incluso de agente de fomento (o de promoción). Una función que se manifiesta en la implantación eficaz de los modelos de prevención y gestión de riesgos delictivos” (SILVA SÁNCHEZ, ob. cit., pp. 397/398). [↑](#footnote-ref-8)
9. Sobre este punto, resulta sumamente ilustrativa la norma UNE 19602. [↑](#footnote-ref-9)
10. Debe recordarse que el artículo 17 del Régimen Penal Tributario aprobado por el artículo 279 de la ley 27.430 (al igual que el viejo artículo 17 de la ley 24.769) prevé que “... Las penas establecidas por esta ley serán impuestas sin perjuicio de las sanciones administrativas”. Se obvia aquí la discusión en torno a la constitucionalidad de esta disposición legal, en virtud de una posible afectación al *ne bis in ídem* en materia sustantiva. [↑](#footnote-ref-10)
11. MOJICO, Facundo Esteban, “Las fronteras del engaño en el delito de evasión tributaria” en AA.VV., ZIFFER (dir.), *Jurisprudencia de Casación Penal, Tomo 11*, Hammurabi, Buenos Aires, 2018, pp. 133/212. [↑](#footnote-ref-11)
12. Una vez más, al respecto cabe remitirse a los tramos pertinentes de la norma UNE 19602. [↑](#footnote-ref-12)
13. FERRÉ OLIVÉ, ob. cit., pp. 238/241. “En los Estados Unidos, el rol del informante secreto surgió a partir de reformas en 2008 en la FCPA [*Foreign Corrupt Practices Act*]. Como consecuencia de estos, se intensificaron las regulaciones y dotaron de mayor poder a la SEC [*Securities and Exchange Commission*], lo que derivó en que se introdujera la oficina de informantes. A modo de ejemplo, si un empleado reporta un caso de corrupción u otra infracción, y como consecuencia de esa denuncia, el organismo regulador impone a la empresa una multa superior a un millón de dólares, el denunciante tiene derecho a una recompensa de entre el 10% y el 30% de ese monto. Esto revela un amplio incentivo para que tanto miembros de la empresa como prestadores de servicios a ella, servicios de terceros o demás sujetos, se encuentren en una posición de denuncia, para sacar así algún provecho a partir de un acto ilícito producido dentro de una empresa” (CASTEX, Francisco (dir.), *Responsabilidad penal de la persona jurídica y compliance*, 2a ed., Ad Hoc, Buenos Aires, 2019, pp. 33/34). [↑](#footnote-ref-13)
14. FERRÉ OLIVÉ, ob. cit., p. 235. [↑](#footnote-ref-14)
15. GARCÍA CAVERO, Percy, “Las políticas anticorrupción en la empresa” en *Revista de Derecho de la Pontificia Universidad Católica de Valparaíso*, XLVII, Valparaíso, Chile, 2do semestre de 2016, p. 224. [↑](#footnote-ref-15)
16. Sólo a modo de ejemplo, repárese en la progresiva utilización de inteligencia artificial en las administraciones tributarias. [↑](#footnote-ref-16)
17. Con relación a las implicancias que ello tiene al analizar la “competencia de la víctima” en el delito de evasión fiscal y la necesidad (o no) de un ardid que resulta objetivamente idóneo, nuevamente véase MOJICO, Facundo Esteban, ob. cit. [↑](#footnote-ref-17)
18. El artículo 183 de la ley 27.430 (B.O. 29/12/2017) incorporó un artículo sin número a continuación del artículo 16 que dispone lo siguiente: “Previo al dictado de la resolución prevista en el segundo párrafo del artículo 17 de esta ley, el Fisco podrá habilitar una instancia de acuerdo conclusivo voluntario, cuando resulte necesaria para la apreciación de los hechos determinantes y la correcta aplicación de la norma al caso concreto, cuando sea preciso realizar estimaciones, valoraciones o mediciones de datos, elementos o características relevantes para la obligación tributaria que dificulten su cuantificación, o cuando se trate de situaciones que por su naturaleza, novedad, complejidad o trascendencia requieran de una solución conciliatoria. El caso a conciliar se someterá a consideración de un órgano de conciliación colegiado, integrado por funcionarios intervinientes en el proceso que motiva la controversia, por funcionarios pertenecientes al máximo nivel técnico jurídico de la Administración Federal de Ingresos Públicos y por las autoridades de contralor interno que al respecto se designen. El órgano de conciliación emitirá un informe circunstanciado en el que recomendará una solución conciliatoria o su rechazo. El órgano de conciliación colegiado podrá solicitar garantías suficientes para resguardar la deuda motivo de la controversia. El acuerdo deberá ser aprobado por el Administrador Federal. Si el contribuyente o responsable rechazara la solución conciliatoria prevista en este artículo, el Fisco continuará con el trámite originario. El contenido del Acuerdo Conclusivo se entenderá íntegramente aceptado por las partes y constituirá Título ejecutivo en el supuesto que de él surgiera crédito fiscal, habilitando el procedimiento del artículo 92 de esta ley. La Administración Federal de Ingresos Públicos no podrá desconocer los hechos que fundamentaron el acuerdo y no podrá cuestionarlos en otro fuero, salvo que se compruebe que se trata de hechos falsos. El acuerdo homologado no sentará jurisprudencia ni podrá ser opuesto en otros procedimientos como antecedente, salvo que se trate de cuestiones de puro derecho, en cuyo caso la decisión que se adopte servirá como precedente para otros contribuyentes, siempre que se avengan al trámite conciliatorio y al pago de lo conciliado en idénticas condiciones que las decididas en el precedente en cuestión. Este procedimiento no resultará aplicable cuando corresponda hacer una denuncia penal en los términos del Régimen Penal Tributario.” [↑](#footnote-ref-18)
19. Al respecto, resultan sumamente interesantes las reflexiones del profesor Dino Caro Coria en el II Conversatorio: Compliance Tributario y Procesal Penal, organizado por el Centro Mexicano de Estudios en lo Penal Tributario (https://www.youtube.com/watch?v=qgMo2F3PdW8). [↑](#footnote-ref-19)
20. De hecho, la mayoría de los tribunales con competencia penal tributaria reiteran una y otra vez que el hecho que el proveedor haya sido incluido en la base E-APOC del fisco con posterioridad a la celebración de las operaciones impugnadas con el contribuyente denunciado no implica negar el carácter de inexistentes a las operaciones ni tampoco exime de responsabilidad alguna a sus responsables. [↑](#footnote-ref-20)
21. En el mismo sentido, HADDAD, Jorge Enrique, *Introducción al compliance tributario*, La Ley, Buenos Aires, 2019, pp. 55/70.

    Si tanto el fisco como los diversos tribunales que pudiesen intervenir en el procedimiento administrativo de determinación de la deuda (y fijación de la sanción administrativa) y en el proceso penal tributario concluyen que un contribuyente contabilizó gastos respaldados con facturas emitidas por proveedores presuntamente apócrifos, el contribuyente podrá sufrir: a) la generación de una deuda fiscal en múltiples impuestos nacionales distintos (impuesto al Valor Agregado, impuesto a las Ganancias, e impuesto a las Ganancias por Salidas No Documentadas); b) la imposición de una sanción administrativa que (art. 46 de la ley 11.683); c) la imposición de una pena para las personas humanas responsables de la contribuyente que, dependiendo del monto evadido por cada tributo y ejercicio anual, podría tratarse de prisión de 3 años a 9 años de prisión por cada hecho (arts. 1 y 2, inc. d) del RPT); c) la imposición de sanciones específicas a la persona jurídica (art. 13, segundo párrafo, del RPT). [↑](#footnote-ref-21)
22. Al respecto me pronuncié en MOJICO, Facundo Esteban, “Una aproximación al análisis económico de derecho penal tributario” en *Temas de Derecho Penal y Procesal Penal*, Erreius, Septiembre 2019, Año 1, y, más recientemente, en la columna publicada en el Diario Perfil el 21/06/2022 titulada “El comportamiento errático del legislador en materia penal tributaria” en (https://www.perfil.com/noticias/opinion/facundo-mojico-el-comportamiento-erratico-del-legislador-en-materia-penal-tributaria.phtml) [↑](#footnote-ref-22)
23. QUINTERO OLIVARES en FERRE OLIVE, ob. cit., p. 215. [↑](#footnote-ref-23)
24. COCA VILA, Ivó, “¿Programas de cumplimiento como forma de autorregulación regulada?” en SILVA SÁNCHEZ, Jesús María (dir.), *Criminalidad de empresa y Compliance. Prevención y reacciones corporativas*, Atelier, Barcelona, 2013, p. 62. [↑](#footnote-ref-24)
25. “ARTÍCULO 22.- Programa de Integridad. Las personas jurídicas comprendidas en el presente régimen podrán implementar programas de integridad consistentes en el conjunto de acciones, mecanismos y procedimientos internos de promoción de la integridad, supervisión y control, orientados a prevenir, detectar y corregir irregularidades y actos ilícitos comprendidos por esta ley.

    El Programa de Integridad exigido deberá guardar relación con los riesgos propios de la actividad que la persona jurídica realiza, su dimensión y capacidad económica, de conformidad a lo que establezca la reglamentación.

    ARTÍCULO 23.- Contenido del Programa de Integridad. El Programa de Integridad deberá contener, conforme a las pautas establecidas en el segundo párrafo del artículo precedente, al menos los siguientes elementos: a) Un código de ética o de conducta, o la existencia de políticas y procedimientos de integridad aplicables a todos los directores, administradores y empleados, independientemente del cargo o función ejercidos, que guíen la planificación y ejecución de sus tareas o labores de forma tal de prevenir la comisión de los delitos contemplados en esta ley; b) Reglas y procedimientos específicos para prevenir ilícitos en el ámbito de concursos y procesos licitatorios, en la ejecución de contratos administrativos o en cualquier otra interacción con el sector público; c) La realización de capacitaciones periódicas sobre el Programa de Integridad a directores, administradores y empleados.

    Asimismo también podrá contener los siguientes elementos: I. El análisis periódico de riesgos y la consecuente adaptación del programa de integridad; II. El apoyo visible e inequívoco al programa de integridad por parte de la alta dirección y gerencia; III. Los canales internos de denuncia de irregularidades, abiertos a terceros y adecuadamente difundidos; IV. Una política de protección de denunciantes contra represalias; V. Un sistema de investigación interna que respete los derechos de los investigados e imponga sanciones efectivas a las violaciones del código de ética o conducta; VI. Procedimientos que comprueben la integridad y trayectoria de terceros o socios de negocios, incluyendo proveedores, distribuidores, prestadores de servicios, agentes e intermediarios, al momento de contratar sus servicios durante la relación comercial; VII. La debida diligencia durante los procesos de transformación societaria y adquisiciones, para la verificación de irregularidades, de hechos ilícitos o de la existencia de vulnerabilidades en las personas jurídicas involucradas; VIII. El monitoreo y evaluación continua de la efectividad del programa de integridad; IX. Un responsable interno a cargo del desarrollo, coordinación y supervisión del Programa de Integridad; X. El cumplimiento de las exigencias reglamentarias que sobre estos programas dicten las respectivas autoridades del poder de policía nacional, provincial, municipal o comunal que rija la actividad de la persona jurídica.” [↑](#footnote-ref-25)
26. COCA VILA, Ivó, ob. cit. p. 63. [↑](#footnote-ref-26)
27. MONTANER FERNÁNDEZ, Raquel, ob. cit., p. 110. [↑](#footnote-ref-27)
28. HADDAD, Jorge Enrique, *Introducción al compliance tributario*, La Ley, Buenos Aires, 2019, pp. 55/70; GÓMEZ, Teresa, “Actuación del contador en el compliance tributario” en *Repro Digital*, N° 129, septiembre/octubre 2022 (en https://reprodigital.com.ar/nota/735/actuacion\_del\_contador\_en\_el\_compliance\_tributario). [↑](#footnote-ref-28)
29. El art. 1 de la ley 27.401 establece específicamente el objeto y alcance de la ley , mientras que el artículo 9 prevé que: “*Quedará eximida de pena y responsabilidad administrativa la persona jurídica, cuando concurran simultáneamente las siguientes circunstancias: a) Espontáneamente haya denunciado un delito previsto en esta ley como consecuencia de una actividad propia de detección e investigación interna; b) Hubiere implementado un sistema de control y supervisión adecuado en los términos de los artículos 22 y 23 de esta ley, con anterioridad al hecho del proceso, cuya violación hubiera exigido un esfuerzo de los intervinientes en la comisión del delito; c) Hubiere devuelto el beneficio indebido obtenido*.” [↑](#footnote-ref-29)
30. Así, ROBIGLIO, Carolina L.I., “Las personas jurídicas en el régimen penal tributario y en la ley penal empresaria” en *Temas de Derecho Penal y Procesal Penal*, Erreius, Abril 2019. [↑](#footnote-ref-30)
31. Al analizar los distintos regímenes de responsabilidad penal de las personas jurídicas en la legislación argentina, Robiglio concluye que el Régimen Penal Tributario adoptó un sistema de responsabilidad transferida o vicarial, sin distinciones entre los distintos criterios (ROBIGLIO, Carolina L.I., “Las personas jurídicas en el régimen penal tributario y en la ley penal empresaria” en *Temas de Derecho Penal y Procesal Penal*, Erreius, Abril 2019). [↑](#footnote-ref-31)
32. Interpretando la ley 27.401, Yacobucci afirma que con la inclusión del término “con su intervención” “... se pretende señalar que ha sido la propia entidad jurídica la que ha "obrado". Es decir, remite a una responsabilidad por el hecho propio. Intervenir debe entenderse en términos normativos como "tomar parte o hacer suyo" el hecho. Se interviene, por cierto, de distintas maneras, esto es: por comisión, omisión o comisión por omisión. Si se analiza en términos prácticos la operatividad esperable de la nueva ley, seguramente serán preponderantes los supuestos de omisión o comisión por omisión, en la medida en que no se identifique una directiva claramente ilícita surgida del alto nivel de la organización. Por eso, dentro de los enunciados que habilitan la imputación a la persona jurídica, cabe integrar la "tolerancia" frente al hecho ilícito, la falta de respuesta a la actividad criminal detectada o, incluso, la carencia de controles —programa de integridad, auditorías, etc.— que facilitaron el desconocimiento en tiempo y forma de lo acontecido. En esto, además, el tamaño y la complejidad de la organización no son óbice para reclamar la exteriorización de alguna tarea de vigilancia de riesgos” (YACOBUCCI, Guillermo J., “La empresa como sujeto de imputación penal” en *Revista de Derecho Penal y Criminología*, N° VII, 2018, pp. 77/83 -cita Thomson Reuters online AR/DOC/3034/2017-). [↑](#footnote-ref-32)
33. SILVA SÁNCHEZ, Jesús María “El compliance de detección como ‘eximente’ supralegal para las personas jurídicas” en MARÍN DE ESPINOSA CEBALLOS, Elena (dir.), *El Derecho Penal en el siglo XXI. Liber Amicorum en honor al profesor José Miguel Zugaldía Espinar*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2021, p. 132. [↑](#footnote-ref-33)
34. GOLDMAN, Diego, H., “Reflexiones sobre el compliance en materia penal tributaria” publicado en https://www.mercojuris.com/43159/reflexiones-sobre-el-compliance-en-materia-penal-tributaria-%E2%80%93-dr-diego-h-goldman/ (última consulta en 09/2022). Por las mismas razones, pero inclinándose a sostener la ineficacia del programa de compliance, tanto en delitos especiales como en delitos comunes, DURAN, Mauro, “Los delitos tributarios frente a la eficacia de los programas de integridad. Breve análisis sobre el caso Agropecuaria Las Heras S.A.” en *Revista Pensamiento Penal* (ISSN 1853-4554), septiembre de 2021, No. 404. [↑](#footnote-ref-34)
35. A modo de ejemplo, véanse los hechos tratados en CNAPE, Sala “B”, 01/09/2022, Reg. N° 385/2022. [↑](#footnote-ref-35)
36. Al respecto, BACIGALUPO, Enrique, *«Compliance» y derecho penal*, Hammurabi, Buenos Aires, 2012, pp. 73/74. [↑](#footnote-ref-36)
37. En el último sentido parecería pronunciarse CORNEJO COSTAS, Emilio, “La importancia del compliance tributario para las empresas argentinas” en *Diario El Tribuno*, 17/08/2022 (en https://www.eltribuno.com/salta/nota/2022-8-18-0-0-0-la-importancia-del-compliance-tributario-para-las-empresas-argentinas). [↑](#footnote-ref-37)